

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

CHRISTINE STIX-HACKL

föredraget den 15 september 2005¹(1)

Mål C-184/04

Uudenkaupungin kaupunki

(begäran om förhandsavgörande från Korkein Hallinto-oikeus (Finland))

”Sjätte mervärdesskattedirektivet – Avdrag för ingående skatt – Jämkning- – Anläggningstillgångar – Fast egendom”

I – Inledande anmärkningar

1. I detta mål har finska Korkein Hallinto-oikeus begärt domstolens tolkning av rådets sjätte mervärdesskattedirektiv 77/388/EG(2) (nedan kallat sjätte direktivet) i fråga om jämkning av avdrag för anläggningstillgångar i form av fast egendom.

2. Målet gäller främst frågan huruvida jämkning av avdrag för anläggningstillgångar mot bakgrund av sjätte direktivet skall medges i ett fall då fast egendom först har använts vid en transaktion som är undantagen från skatteplikt men senare har använts vid en skattepliktig transaktion.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Sjätte direktivet

3. I artikel 5.6 föreskrivs följande:

”Uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen för eget eller personalens privata bruk, eller överlåtelse därav utan ersättning, eller mer generellt sådana uttag för andra ändamål än rörelsen skall, då mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill, behandlas som leverans mot vederlag. Uttag som gjorts för att ge bort varuprov eller skänka bort gåvor av ringa värde inom ramen för den skattskyldiga personens rörelse skall dock inte behandlas på det sättet.”

4. Artikel 6 med rubriken ”Tillhandahållande av tjänster” har i utdrag följande lydelse:

”2. Följande skall behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag:

a) Användning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än hans rörelse, om mervärdesskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill.

b) Tillhandahållande av tjänster utan vederlag av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk eller personalens eller, mer generellt, för andra ändamål än för hans rörelse.”

5. Artikel 13 med rubriken ”Undantag inom landets territorium” lyder i utdrag enligt följande:

”B. Övriga undantag från skatteplikt

Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

b) utarrendering och uthyrning av fast egendom

...

C. Valfrihet

Medlemsstaterna får medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning i följande fall: a) Utarrendering och uthyrning av fast egendom...

Medlemsstaterna får inskränka denna rätt till valfrihet och skall närmare bestämma om dess användning.”

6. Artikel 17 med rubriken ”Avdragsrättens inträde och räckvidd” har i utdrag följande lydelse:

”1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person.

...

6. Inom fyra år efter det att detta direktiv har trätt i kraft skall rådet enhälligt på Kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt skall under inga förhållanden vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, t.ex. sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning.

Till dess att ovanstående regler träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de undantag som föreskrivs i deras nationella lagstiftning när detta direktiv träder i kraft.”

7. Artikel 20 med rubriken ”Jämkning av avdrag” har i utdrag följande lydelse:

”1. Det ursprungliga avdraget skall jämkas enligt de förfaranden som fastställs av

medlemsstaterna, särskilt

a) när det ursprungliga avdraget var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till,

b) när det efter det att deklarationen är gjord, inträffar någon förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet, i synnerhet att köp hävs eller prisnedsättningar erhålls. Jämkning skall dock inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att egendom förstörts, gått förlorad eller stulits, ej heller vid uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller att ge bort sådana varuprov som anges i artikel 5.6. Medlemsstaterna kan dock kräva jämkning i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld.

2. När det gäller anläggningstillgångar, skall jämkningen fördelas över fem år inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades. Den årliga jämkningen skall endast ske med avseende på en femtedel av den skatt som belastar varorna. Jämkningsperioden skall göras på grundval av variationerna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den som gällde det år då varorna förvärvades eller tillverkades.

Utan hinder av föregående stycke kan medlemsstaterna grunda jämkningen på en period av fem hela år med början från den tidpunkt då varorna först används.

När det gäller fast egendom förvärvad som anläggningstillgångar kan jämkningsperioden förlängas till högst tjugo år.

[...]

5. Om verkan i praktiken av att tillämpa punkterna 2 och 3 i någon medlemsstat skulle vara ringa, får den medlemsstaten med förbehåll för sådant samråd som föreskrivs i artikel 29 avstå från att tillämpa dessa punkter med beaktande av behovet att undvika snedvridning av konkurrensen, skatteeffekten i stort i medlemsstaten i fråga och behovet av en effektiv administration.”(3)

B – *Den nationella lagstiftningen*

8. Direktivet genomfördes i Finland genom den finska mervärdesskattelagen, Arvonlisäverolaki (nedan kallad mervärdesskattelagen). Bestämmelser om behandlingen i mervärdesskattehänseende av fastighetsöverlåtelser finns i 27–30 §§ i mervärdesskattelagen. Enligt 27 § första stycket betalas skatt inte på försäljning av fastigheter eller på överlåtelse av arrenderätt, hyresrätt, servitutsrätt eller någon annan motsvarande rättighet som gäller en fastighet(4) undantagna från skatteplikt. I 30 § föreskrivs dock att en skattskyldig kan ansöka om att bli behandlad som skattskyldig för överlåtelse av nyttjanderätten till en fastighet.

9. Enligt 106 §, beträffande avdrag avseende byggtjänster, gäller att om fastighetsinnehavaren ansöker om att bli skattskyldig så som avses i 30 § får han göra avdrag för den tjänst eller vara som han köpt för den skattepliktiga fastighetsöverlåtelserna före sin ansökan. En förutsättning är att fastighetsinnehavaren har ansökt om att bli skattskyldig inom sex månader från ibruktagandet av fastigheten. Den avdragsrätt som avses i denna bestämmelse gäller endast nybyggen och grundlig förbättring av en fastighet.

10. Enligt mervärdesskattelagen är jämkning av avdrag för förvärv av fast egendom, nybyggen eller grundlig förbättring av en fastighet eller annan jämkning till förmån för den skattskyldige inte möjlig. Detta gäller även fall som det aktuella, där ansökan om att bli skattskyldig görs efter den

nämnda tidpunkten, varvid den fasta egendomen först används i en transaktion som är undantagen från skatteplikt och senare används i en skattepliktig transaktion.

III – Omständigheterna i sak, målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11. Uusikaupunki kommun (Nystads kommun, nedan kallad Uusikaupunki) renoverade en kommunen tillhörig byggnad och hyrde ut den till den finska staten i viss del från och med den 1 juni 1995 och även i annan del från och med den 1 september 1995. Från och med den 31 augusti 1995 hyrde kommunen också ut en av kommunen uppförd fabriksbyggnad till ett företag som var skattskyldigt för mervärdesskatt.

12. Uusikaupunki ansökte hos det regionala Sydvästra Finlands skatteverk om att enligt 30 § mervärdesskattelagen anses som mervärdesskatteskyldig för dessa transaktioner. Skatteverket bestämde tidpunkten för skattskyldighetens inträde till dagen för ansökan, den 4 april 1996, eftersom ansökan gjordes mer än sex månader efter den tidpunkt då den fasta egendomen efter byggnadsarbetenas färdigställande uppläts för nyttjande.

13. I två ansökningar den 8 september 1998 och den 30 mars 2000 yrkade Uusikaupunki hos skatteverket med stöd av artikel 20 i sjätte direktivet återbetalning av den mervärdesskatt som innefattades i renoverings- och byggkostnaderna för åren 1996, 1997, 1998 och 1999. Det yrkade beloppet uppgår till 1 651 653 FIM jämte föreskriven ränta.

14. Det regionala skatteverket avslog i beslut den 3 maj 2000 Uusikaupunkis yrkanden med motiveringen att jämkning av avdrag inte kan ske med stöd av artikel 20 i sjätte direktivet. En fastighetsinnehavare, som enligt 30 § i mervärdesskattelagen har ansökt om att bli skattskyldig, kan enligt 106 § i mervärdesskattelagen endast beviljas avdrag för ingående skatt på varor och tjänster som han tagit i anspråk eller köpt för den skattepliktiga fastighetsöverlåtelsen före sin ansökan om att bli skattskyldig, eller dra av den skatt som betalats på byggtjänster som han själv har utfört för det nämnda ändamålet, om han har ansökt om att bli skattskyldig inom sex månader från ibruktagandet av fastigheten.

15. Uusikaupunki väckte talan mot det regionala skatteverkets beslut vid Hallinto-oikeus (Helsingfors förvaltningsdomstol). Talan ogillades. Uusikaupunki överklagade det avgörandet hos Korkein Hallinto-oikeus (Högsta förvaltningsdomstolen).

16. Enligt vad Högsta förvaltningsdomstolen har uttalat är frågan i målet huruvida de bestämmelser i mervärdesskattelagen som är tillämpliga på den som ansöker om att bli behandlad som skattskyldig på grund av upplåtelsen av nyttjanderätt till fast egendom är förenliga med bestämmelserna i sjätte direktivet om rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. För att tvisten i målet vid den nationella domstolen skall kunna avgöras krävs en tolkning av sjätte direktivet, särskilt vad avser artikel 20 om jämkning av avdrag. Enligt den nationella domstolen är det ostridigt att Uusikaupunki vid de förvärv som gjorts i samband med den grundliga förbättringen och nybyggena har varit skattskyldig och att förvärven i fråga har skett inom ramen för kommunens ekonomiska verksamhet.

17. I den anhängiga tvisten har Högsta förvaltningsdomstolen mot denna bakgrund i beslut av den 16 april 2004, som inkom till domstolens kansli den 19 april 2004, hos Europeiska gemenskapernas domstol begärt förhandsavgörande för besvarande av följande tolkningsfrågor:

”1. Skall artikel 20 i direktiv 77/388/EEG tolkas så, att den jämkning av avdrag som avses i denna artikel, med förbehåll för bestämmelserna i artikel 20.5 i samma direktiv, är obligatorisk för medlemsstaten när det rör sig om anläggningstillgångar?

2. Skall artikel 20 i direktivet tolkas så, att den jämkning av avdrag som avses i denna artikel även är tillämplig när en anläggningstillgång, i förevarande fall fast egendom, först har använts i en verksamhet som var undantagen från skatteplikt och där avdragsrätt inte förelåg, och senare har använts i en skattepliktig verksamhet?

3. Kan artikel 13.C andra stycket i direktivet tolkas så, att en medlemsstat får inskränka rätten till avdrag för förvärv i samband med investeringar i fast egendom på det sätt som gjorts i den finska mervärdesskattelagen, enligt vilken en rätt till avdrag helt utesluts i fall som det aktuella?

4. Kan artikel 17.6 andra stycket i direktivet tolkas så, att en medlemsstat får inskränka rätten till avdrag för förvärv i samband med investeringar i fast egendom på det sätt som gjorts i den finska mervärdesskattelagen, enligt vilken en rätt till avdrag helt utesluts i fall som det aktuella?"

IV – Den första tolkningsfrågan

18. Den nationella domstolen har ställt den första tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida – såvida inget annat framgår av artikel 20.5 – medlemsstaterna enligt artikel 20.2 i sjätte direktivet är skyldiga att i fråga om anläggningstillgångar föreskriva jämkning av avdrag eller om denna bestämmelse i sjätte direktivet endast är fakultativ.

19. Som en bakgrund till denna tolkningsfråga vill jag hänvisa till den nationella domstolens besked i beslutet om hänskjutande att mervärdesskattelagen inte innehåller några bestämmelser om jämningsförfarande när det gäller anläggningstillgångar.

A – Parternas huvudsakliga argument

20. Den finska regeringen anser att möjligheten till jämkning av avdrag enligt artikel 20 i sjätte direktivet av flera skäl inte är att se som obligatorisk. För det första måste jämkning enligt artikel 20 ses som ett alternativ till bestämmelserna i artiklarna 5.6 och 6.2 i sjätte direktivet om beskattning av en skattskyldigs uttag av varor och tillhandahållande av tjänster för eget bruk. Dessa båda mekanismer för beskattning har i stor utsträckning samma syften och kan inte tillämpas samtidigt på samma sakomständigheter. För det andra får medlemsstaterna enligt artikel 20.4 i sjätte direktivet definiera begreppet "anläggningstillgångar", och det finns ingenting i direktivet som säger att byggtjänster nödvändigtvis måste falla under begreppet "anläggningstillgångar". För det tredje öppnar artikel 20.5 i sjätte direktivet en möjlighet för medlemsstaterna att under vissa förutsättningar, vilka föreligger i Finlands fall, inte tillämpa bestämmelserna om jämkning av avdrag.

21. Uusikaupunki, kommissionen och den italienska regeringen anser att det i artikel 20 i sjätte direktivet föreskrivs ett tvingande jämningsförfarande när det gäller anläggningstillgångar.

B – Bedömning

22. Jag vill inledningsvis påminna om att ett direktiv enligt artikel 249 tredje stycket EG med avseende på det resultat som skall uppnås skall vara bindande för varje medlemsstat till vilken det är riktat, och att medlemsstaterna enligt fast rättspraxis skall vidta alla nödvändiga åtgärder för att säkerställa direktivets fulla verkan.⁽⁵⁾

23. I artikel 20.2 i sjätte direktivet föreskrivs att "[n]är det gäller anläggningstillgångar, skall jämkningen fördelas över fem år inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades".

24. Som Uusikaupunki, den italienska regeringen och kommissionen riktigt har påpekat kan man av denna ordalydelse inte dra slutsatsen att det står medlemsstaterna fritt att avstå från jämkning

när det gäller anläggningstillgångar. Detta konstaterande bekräftas av att det i artikel 20.5 i sjätte direktivet anges närmare förutsättningar under vilka en medlemsstat undantagsvis får avstå från att tillämpa punkterna 2 och 3 i artikeln om jämkning när det gäller anläggningstillgångar.

25. Vidare kan den finska regeringens argumentation när det gäller artiklarna 5.6 och 6.2 i sjätte direktivet inte godtas. Som den finska regeringen har anförts har dessa bestämmelser i sjätte direktivet om uttag av varor eller tillhandahållande av tjänster för företagarens eget bruk delvis samma syfte som jämningsbestämmelserna, och de kan i vissa fall avse samma sakförhållanden. Därav följer dock inte att en medlemsstat kan avstå från att införa bestämmelser om jämkning när det gäller anläggningstillgångar. De båda mekanismerna överlappar inte varandra så fullständigt att man kan se dem som "alternativa" mekanismer, utan överlappningar när det gäller "egenuttag" av varor och tjänster är tänkbara endast under vissa antaganden.

26. I den mån eventuella överlappningar som den finska regeringen har angett medför praktiska tillämpningsproblem, måste dessa lösas under största möjliga hänsyn till de principer som ligger till grund för sjätte direktivet, såsom säkerställandet av mervärdesskatteneutraliteten. Den omständigheten att sådana svårigheter förekommer är dock enligt min mening inte ägnad att befria medlemsstaten från att ställa upp regler om jämkning när det gäller anläggningstillgångar i enlighet med artikel 20.2 i sjätte direktivet.

27. Jämkning av avdrag enligt artikel 20 i sjätte direktivet måste dessutom –således till skillnad från bestämmelserna om beskattning av uttag eller leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster för eget bruk – ses som ett nödvändigt komplement till avdragsrätten enligt artikel 17 i sjätte direktivet, som syftar till att helt befria företagaren från belastningen av den mervärdesskatt som han är skyldig att betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet, och därmed säkerställa neutralitet i mervärdesskattebördan.(6)

28. Genom att jämningsförfarandet bland annat medger att hänsyn tas till att omständigheter som beaktades när avdraget ursprungligen fastställdes förändrats – vilket kan ha betydelse särskilt när det gäller anläggningstillgångar som används i en rörelse under längre tid(7) – bidrar jämningsförfarandet till att avdraget blir mer exakt.

29. När det till sist gäller artikel 20.5 i sjätte direktivet tar den första tolkningsfrågan synbarligen inte i sig sikte på huruvida förutsättningarna för tillämpningen av denna undantagsbestämmelse är uppfyllda i förevarande fall.

30. På grund av det ovan anförda föreslår jag som svar på den första tolkningsfrågan, att artikel 20 i sjätte direktivet skall tolkas så, att det är obligatoriskt för medlemsstaterna att ställa upp regler för jämkning av avdrag när det gäller anläggningstillgångar, såvida inte annat följer av punkt 5 i artikeln.

V – Den andra tolkningsfrågan

31. Den nationella domstolen har ställt den andra tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida artikel 20 i sjätte direktivet skall tolkas så, att jämkning är tillämplig även när en anläggningstillgång, i förevarande fall fast egendom, först har använts i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt där avdrag var uteslutet och senare i en verksamhet som var skattepliktig, så att avdrag kan göras för den mervärdesskatt som innefattas i anläggningstillgången.

A – Parternas huvudsakliga argument

32. Uusikaupunki och kommissionen anser att jämkning av avdrag är tillämplig i detta fall. Det

väsentliga är enligt domstolens rättspraxis, särskilt enligt domen i målet Lennartz,(8) huruvida företagaren förvärvar en vara eller en tjänst avseende anläggningstillgång i egenskap av skattskyldig. Att tillgången omedelbart används i en skattepliktig ekonomisk verksamhet utgör inte en förutsättning för tillämpningen av artikel 20.2 i sjätte direktivet. I förevarande fall har renoverings- och byggarbetena utförts för en skattskyldig, även om transaktionerna i fråga ursprungligen har varit undantagna från skatteplikt.

33. Enligt den finska regeringen rör domen i målet Lennartz(9) endast sådana fall där en medlemsstat tillämpar jämkning av avdrag enligt artikel 20.2 i sjätte direktivet. Domstolen har dock inte uttalat sig i frågan om tillämpligheten av avdrag när en medlemsstat som i Finlands fall uteslutande tillämpar artikel 17 om avdragsrättens inträde och räckvidd och inte artikel 20 om jämkning. Under sådana omständigheter skall avdragsrätten bedömas endast med ledning av situationen vid tidpunkten för förvärvet av insatsvarorna. Om detta förvärv sker i en verksamhet som inte är skattepliktig uppkommer ingen avdragsrätt.

34. Den italienska regeringen anser att jämkning av avdrag enligt artikel 20 i sjätte direktivet inte är tillämplig i ett fall som det förevarande. Medlemsstaterna kan nämligen avstå från regler om sådan jämkning om förändringen i fråga om avdragsrätten beror på ett frivilligt beslut av den skattskyldige.

B – *Bedömning*

35. Jag vill först peka på sambandet mellan avdragsrättens inträde å ena sidan och tillämpningen av jämkning av avdrag å andra sidan.

36. Som domstolen har konstaterat framgår det av systematiken i sjätte direktivet och av själva ordalydelsen i artikel 20.2 att denna bestämmelse endast fastställer den mekanism som gör det möjligt att beräkna jämkningen av de ursprungliga avdragen, varför bestämmelsen inte kan medföra någon avdragsrätt och inte heller omvandla den skatt som har erlagts av en skattskyldig i samband med dennes skattefria verksamhet till en avdragsgill skatt i den mening som avses i artikel 17.(10)

37. Tillämpningen av jämkningsmekanismen är alltså avhängig frågan huruvida avdragsrätt enligt artikel 17 i sjätte direktivet föreligger.

38. Enligt artikel 17.1 inträder avdragsrätten samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet. Enligt artikel 10.2 i sjätte direktivet är det den tidpunkt då en vara levereras eller en tjänst utförs.(11)

39. Enligt fast rättspraxis beror avdragsrätten på om den person som förvärvar en vara eller tjänst vid tidpunkten för förvärvet uppträder i egenskap av skattskyldig, det vill säga om varorna förvärvas för att användas i den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet. Detta är en sakfråga som får bedömas efter omständigheterna i det enskilda fallet.(12)

40. I förevarande fall har den nationella domstolen funnit ostridigt att förvärven vid nybyggnads- och renoveringsarbetena på anläggningstillgången i fråga gjordes inom ramen för Uusikaupunkis ekonomiska verksamhet av Uusikaupunki i egenskap av skattskyldig.

41. Kravet på att förvärvaren skall uppträda i egenskap av skattskyldig som förutsättning för avdragsrättens inträde, varvid jämkningsmekanismen blir tillämplig, är därför uppfyllt i detta fall.

42. Den mervärdesskatt som har betalats för en vara eller en tjänst kan vidare endast dras av i

den mån varan eller tjänsten används i samband med de skattepliktiga transaktionerna.(13)

43. Enligt min mening finns det dock ingen motsättning mellan å ena sidan det faktum att anläggningstillgången på vilken nybyggnads- och renoveringsarbetena utfördes inledningsvis användes för skattefria transaktioner och först vid en senare tidpunkt som ett led i utövandet av rätten till valfrihet användes för skattepliktiga transaktioner, och å andra sidan den omständigheten att avdragsrätt föreligger och att en jämkning av det ursprungliga avdraget därmed kan tillämpas.

44. Det bruk som görs av varorna eller tjänsterna eller som planeras för dessa skall nämligen, som domstolen har konstaterat i domen i målet Lennartz, särskiljas från förvärvet av dessa av en skattskyldig person som uppträder i denna egenskap, och bestämmer endast omfattningen av det ursprungliga avdrag som den skattskyldige enligt artikel 17 har rätt till samt omfattningen av eventuella jämkningar under påföljande perioder. Som domstolen också har slagit fast i denna dom följer av detta ”att en omedelbar användning av varor för skattepliktiga eller skattefria leveranser inte i sig utgör ett villkor för tillämpning av artikel 20.2”.(14)

45. Jag utgår därför från att jämkning enligt denna artikel i princip är tillämplig även i ett fall som det förevarande, där en anläggningstillgång inledningsvis har använts i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt och först senare i en verksamhet som är mervärdesskattepliktig, allt under förutsättning att insatsvarorna – det vill säga varor och tjänster som förvärvats för anläggningstillgången – har förvärvats av den skattskyldige i denna hans egenskap.(15)

46. Den anläggningstillgång, i vilken mervärdesskatten som Uusikaupunki betalade för nybyggnads- och renoveringsarbetena innefattades, användes ursprungligen inte till någon del i samband med skattepliktiga transaktioner, varför omfattningen av det ursprungliga avdraget uppgick till noll. Den senare förändringen i fråga om de faktorer som ursprungligen skulle beaktas vid fastställandet av avdragsbeloppet, nämligen användningen för skattepliktiga transaktioner, skall därefter i överensstämmelse med uttalandena ovan beaktas vid jämkningen så att största möjliga överensstämmelse mellan omfattningen av den skattepliktiga verksamheten och avdragsrätten uppnås. Denna lösning motsvarar det ovan redovisade syftet med avdragsrätten, nämligen att helt befria företagaren från belastningen av den mervärdesskatt som han är skyldig att betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet, och därmed säkerställa mervärdesskatteneutraliteten.(16)

47. Att inte tillämpa jämningsmekanismen i ett fall där en anläggningstillgång först används för en skattefri och därefter för en skattepliktig transaktion skulle däremot få till följd att förvärvade varor och tjänster vilkas värde ingår i en anläggningstillgång i strid med principen om mervärdesskatteneutralitet skulle beläggas med mervärdesskatt flera gånger.

48. På grund av det anförda föreslår jag som svar på den andra tolkningsfrågan att artikel 20 i sjätte direktivet skall tolkas så, att jämkning är tillämplig även när en anläggningstillgång, i förevarande fall fast egendom, först har använts i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt där avdrag var uteslutet och senare i en skattepliktig verksamhet.

VI – Den tredje tolkningsfrågan

49. Den tredje tolkningsfrågan skall ses mot bakgrund av att avdrag för mervärdesskatt i samband med investeringar i fast egendom som gjorts före ansökan enligt mervärdesskattelagen är uteslutet om ansökan inte görs inom sex månader.

50. Den tredje tolkningsfrågan rör alltså i huvudsak frågan huruvida artikel 13 C andra stycket i sjätte direktivet skall tolkas så, att en medlemsstat, som ger sina skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning av nyttjande av fast egendom, får helt utesluta möjligheten till avdrag för

mervärdesskatt som har betalats för investeringar i fast egendom innan ansökan om att uthyrningen av den fasta egendomen skall behandlas som en skattepliktig transaktion gjordes, om ansökan inte görs inom sex månader.

A – Parternas huvudsakliga argument

51. Den finska och den italienska regeringen anser att artikel 13 C andra stycket i sjätte direktivet tillåter en sådan begränsning av avdragsrätten som föreskrivs i den finska lagstiftningen.

52. Den finska regeringen har anfört att medlemsstaterna enligt ordalydelsen i artikel 13 C andra stycket i sjätte direktivet får inskränka avdragsrätten. Innebörden av valfriheten i fråga om skatteplikt är att det skall vara möjligt med avdrag för kostnader i samband med fast egendom. Möjligheten för medlemsstaterna att inskränka rätten till valfrihet har med nödvändighet inverkan på avdragsrätten för kostnader i samband med fast egendom.

53. Den italienska regeringen utgår från att rätten till valfrihet i fråga om skattskyldighet inte inbegriper avdragsrätt för förvärv i det förgångna. Den har därför betydelse endast för framtida förvärv. Genom bestämmelserna i artiklarna 13 C och framför allt 18.3 i sjätte direktivet har medlemsstaterna möjlighet att införa regler med retroaktiv verkan i fråga om rätten till valfrihet beträffande beskattning av uthyrning av fast egendom, men någon skyldighet att göra detta finns inte.

54. Uusikaupunki och kommissionen anser att artikel 13 C inte ger medlemsstaterna utrymme för att inskränka avdragsrätten i samband med investeringar i fast egendom i sådan utsträckning att den under vissa förhållanden är helt utesluten.

55. Uusikaupunki gör vid sin tolkning av artikel 13 C i sjätte direktivet en åtskillnad mellan möjligheterna för medlemsstaten att å ena sidan inskränka rätten till valfrihet och å andra sidan att närmare bestämma om dess användning. Enligt Uusikaupunki är frågan om valfrihetens räckvidd i detta fall oväsentlig, eftersom det inte har bestritts att Uusikaupunki hade en valfrihet och har utövat denna. När det gäller möjligheten att närmare bestämma om användningen av valfriheten ger den inte Finland rätt att inskränka avdragsrätten så mycket att den är helt utesluten.

56. Kommissionen ansluter sig i stor utsträckning till denna uppfattning och har anfört att så snart den skattskyldige har utövat sin avdragsrätt enligt nationell rätt är artiklarna 17–20 i sjätte direktivet automatiskt tillämpliga. Mot bakgrund av domstolens fasta rättspraxis får medlemsstaterna i detta fall inte inskränka avdragsrätten ytterligare.

B – Bedömning

57. Sjätte direktivet innehåller i Avdelning X (artiklarna 13–16) föreskrifter om olika undantag från skatteplikt, till vilka bland annat enligt artikel 13 B b hör utarrendering och uthyrning av fast egendom.

58. Enligt artikel 13 C första stycket a har medlemsstaterna befogenhet att "återinföra" en beskattning genom att de får medge sina skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning.

59. Enligt artikel 13 C andra stycket får medlemsstaterna inskränka denna rätt till valfrihet och skall närmare bestämma om dess användning.

60. Domstolen har slagit fast att medlemsstaterna med stöd av denna befogenhet får tillåta de personer som omfattas av de undantag från skatteplikt som föreskrivs i sjätte direktivet att avstå från undantag i samtliga fall, inom vissa gränser eller enligt vissa närmare föreskrifter.(17)

61. Av detta följer enligt domstolens rättspraxis att medlemsstaterna har stort utrymme för eget skön inom ramen för bestämmelserna i artikel 13 B och 13 C i sjätte direktivet.(18)
62. Härvid kan jag först konstatera att medlemsstaternas befogenhet enligt artikel 13 C och det utrymme för skönsässig bedömning som de har till följd av denna bestämmelse ger dem möjlighet att bedöma om de skattskyldiga skall ha en rätt till valfrihet för beskattning eller inte.(19)
63. Jag instämmer därför med kommissionen däri, att artikel 13 C rör beskattning och därför i princip inte kan utgöra en grundval för medlemsstaterna att direkt inskränka räckvidden hos andra bestämmelser i sjätte direktivet eller en sådan rätt som avdragsrätten.
64. I förevarande fall ifrågasätter jag redan att en åtgärd, som innebär att man helt utesluter möjligheten till avdrag för tiden innan rätten till valfrihet har utövats för mervärdesskatt som har betalats i samband med investeringar i fast egendom, för det fall att en frist på sex månader efter ianspråktagandet av den fasta egendomen har löpt ut, faller inom ramen för medlemsstaternas befogenhet enligt artikel 13 C andra stycket att inskränka rätten till valfrihet för beskattning eller närmare bestämma om användningen av denna rätt.
65. Medlemsstaterna får visserligen inom denna ram reglera ansökningsförfarandet och föreskriva ett förfarande för godkännande i förväg,(20) och även bestämma att uthyrning eller utarrendering av fast egendom skall beskattas först efter ansökan och inte behandlas som en skattepliktig transaktion med retroaktiv verkan. Åtgärden att helt utesluta avdragsrätten och i synnerhet jämningsmöjligheten beträffande mervärdesskatt som har betalats vid investeringar i fast egendom innan ansökan gavs in är emellertid enligt min mening inte en fråga som gäller vare sig beskattning av utarrendering och uthyrning av fast egendom, räckvidden av rätten till valfrihet för en sådan beskattning eller närmare bestämmelser om användningen av denna rätt.
66. Även om man finner att en sådan åtgärd utgör en inskränkning i rätten till valfrihet eller ett sätt att närmare bestämma om dess användning i den mening som avses i artikel 13 C andra stycket, måste det noteras att avdragsrätten som sådan på grundval av denna bestämmelse inte otillbörligen får åsidosättas.(21)
67. Det skall därvid beaktas att det är en grundläggande princip i systemet för mervärdesskatt att på varje transaktion mervärdesskatt skall tas ut endast efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som direkt har belastat de olika kostnadskomponenterna som ingår i priset för varor och tjänster.(22)
68. Mot den bakgrunden har medlemsstaterna enligt min mening utrymme att efter eget skön inte ge retroaktiv verkan åt valfriheten för beskattning, eftersom det inte är möjligt att i efterhand göra avdrag för tiden innan rätten till valfrihet utövades. Enligt min mening är det däremot en överdriven inskränkning i avdragsrätten, som är oförenlig med principen om skatteneutralitet, att det åtminstone inte skulle vara möjligt att göra avdrag för mervärdesskatt som betalats för investeringar i fast egendom, innan rätten till valfrihet för beskattning utövades under återstående jämningsperiod, i tiden efter det att valfriheten utövades och i den omfattning som jämkning kan ske enligt artikel 20.2.

69. På grund av det anförda föreslår jag som svar på den tredje tolkningsfrågan att artikel 13 C andra stycket inte skall tolkas så, att en medlemsstat, som ger sina skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning av nyttjande av fast egendom, helt får utesluta möjligheten till avdrag för mervärdesskatt som har betalats för investeringar i fast egendom innan ansökan om att uthyrningen av den fasta egendomen skall behandlas som en skattepliktig transaktion gjordes, om ansökan inte görs inom sex månader från ianspråktagandet av den fasta egendomen.

VII – Den fjärde tolkningsfrågan

70. Den fjärde tolkningsfrågan avser i huvudsak frågan huruvida artikel 17.6 i sjätte direktivet skall tolkas så, att en medlemsstat, som ger sina skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning av nyttjande av fast egendom, helt får utesluta möjligheten till avdrag för mervärdesskatt som har betalats för investeringar i fast egendom innan ansökan om att uthyrningen av den fasta egendomen skall behandlas som en skattepliktig transaktion gjordes, om ansökan inte görs inom sex månader.

A – Parternas huvudsakliga argument

71. Enligt den finska regeringen ger bestämmelserna i artikel 17.6 i sjätte direktivet medlemsstaterna rätt att inskränka avdragsrätten i samband med investeringar i fast egendom även på ett så långtgående sätt att avdragsrätten, i likhet med vad som är fallet enligt finska mervärdesskattelagen, helt utesluts. Enligt domstolens rättspraxis är endast sådana undantag som rör varor eller tjänster i allmänhet oförenliga med sjätte direktivet.

72. Uusikaupunki och kommissionen anser däremot att artikel 17.6 inte är tillämplig i detta fall. De finska bestämmelserna innebär snarare ett förbud mot jämkning av avdrag enligt artikel 20 än ett undantag från avdragsrätten enligt artikel 17 i sjätte direktivet.

73. Den italienska regeringen har hänvisat till vad som anförts i anslutning till den andra tolkningsfrågan. Finland har med 106 § i mervärdesskattelagen gett de skattskyldiga en avdragsrätt som inte föreskrivs i direktivet. Artikel 17.6 i sjätte direktivet är tillämplig endast när det gäller inskränkning i men inte utvidgning av avdragsrätten och är därför inte relevant i förevarande fall.

B – Bedömning

74. Enligt artikel 17.6 andra stycket får medlemsstaterna "[t]ill dess att ovanstående regler träder i kraft ... behålla alla de undantag" som föreskrivs i deras nationella lagstiftning när direktivet träder i kraft. Begreppet "undantag" i detta stycke anknyter alltså till artikel 17.6 första stycket.(23)

75. Där föreskrivs att rådet skall utfärda bestämmelser om "vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag av mervärdesskatt". Enligt andra meningen i denna bestämmelse skall mervärdesskatt "under inga förhållanden vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, t.ex. sådana som hänförs till lyxartiklar, nöjen eller underhållning".

76. Artikel 17.6 första stycket gäller alltså vissa kategorier eller slag av utgifter, framför allt, men inte endast, sådana utgifter som inte strikt är rörelseutgifter.(24)

77. Av förarbetena till artikel 17.6 framgår för det första att kommissionen i motiveringen till sitt förslag förklarade att vissa utgifter som uppkommer i rörelsens normala drift är svåra att dela upp i utgifter för rörelsen och i utgifter för privat bruk. För det andra framgår det att medlemsstaterna när det sjätte direktivet antogs inte kunde enas om hur utgifter för passagerartransporter skulle behandlas.(25)

78. Medlemsstaternas befogenhet enligt artikel 17.6 andra stycket innebär alltså att medlemsstaterna tillfälligt får behålla undantag i fråga om avdrag för vissa typer av utgifter, nämligen sådana som rådet enligt artikel 17.6 första stycket skall besluta om.

79. Jag anser därför liksom kommissionen och Uusikaupunki att det "undantag för avdrag" som denna bestämmelse gäller inte är tillämpligt i detta fall och att ett undantag för avdrag som det i målet aktuella inte är berättigat. Enligt mervärdesskattelagen hör investeringar i fast egendom respektive bygg- och anskaffningskostnader avseende fast egendom nämligen i princip inte till den typ av utgifter som inte är avdragsgilla. I § 102 första stycket första punkten i mervärdesskattelagen föreskrivs avdragsrätt för investeringar i fast egendom under förutsättning att förvärvet har skett för en skattepliktig verksamhet och vid en tidpunkt då denna utövas. Fullständigt undantag gäller i detta fall endast mervärdesskatt som har påförts innan ansökan gjordes, såvida ansökan om beskattning inte görs inom sex månader från ianspråktagandet av den fasta egendomen. Som framgår av vad jag anfört i anslutning till de tre första tolkningsfrågorna är det därmed här primärt fråga om en bestämmelse som rör jämkning i den mening som avses i artikel 20 i sjätte direktivet och inte en bestämmelse om mervärdesskatteavdrag enligt artikel 17 i samma direktiv.

80. Enligt min mening skall den fjärde tolkningsfrågan därför besvaras på det sättet, att artikel 17.6 i sjätte direktivet inte skall tolkas så, att en medlemsstat, som ger sina skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning av nyttjande av fast egendom, helt får utesluta möjligheten till avdrag för mervärdesskatt som har betalats för investeringar i fast egendom innan ansökan om att uthyrningen av den fasta egendomen skall behandlas som en skattepliktig transaktion gjordes, om ansökan inte görs inom sex månader.

VIII – Begränsning av domens rättsverkningar i tiden

A – Parternas huvudsakliga argument

81. Den finska regeringen har begärt att domstolen, för det fall att den inte godtar Finlands ståndpunkter, begränsar domens rättsverkningar till tiden efter det att dom har meddelats. Den finska regeringen hänvisar därvid till att de ifrågavarande bestämmelserna är otydliga och att en retroaktiv tillämpning är förenad med praktiska svårigheter. Regeringen har framför allt vid den muntliga förhandlingen anfört att den har handlat i god tro och därvid påpekat att den finska lagstiftningen diskuterades vid möten med mervärdesskattekommittén år 1995 utan att vare sig kommissionen eller de andra medlemsstaterna framförde några invändningar mot densamma.

82. Kommissionen anser inte att det finns någon grund för att begränsa domens rättsverkningar i tiden. Kommissionen har emellertid bekräftat att den finska lagstiftningen diskuterades vid två möten under år 1995. Åtminstone några medlemsstater uttryckte därvid tveksamhet när det gällde frågan huruvida de finska bestämmelserna om avdrag för anläggningstillgångar är förenliga med gemenskapsrätten. Den finska regeringen har varit medveten om kommissionens ståndpunkt att den finska lagstiftningen inte överensstämmer med sjätte direktivet.

B – Bedömning

83. Av fast rättspraxis framgår att den tolkning som domstolen gör av en gemenskapsrättslig regel, vid utövandet av sin behörighet enligt artikel 234 EG, klargör och preciserar innebörden och räckvidden av denna regel, såsom den skall eller skulle ha tolkats och tillämpats från och med sitt ikraftträdande. Därav följer att en sålunda tolkad regel kan och skall tillämpas av domstolarna även beträffande rättsförhållanden som har uppkommit före avkunnandet av den dom i vilken begäran om tolkning prövas, om villkoren för att väcka talan vid behörig domstol om tillämpningen av den nämnda rättsregeln är uppfyllda i övrigt.(26)

84. Enligt fast rättspraxis kan domstolen endast i undantagsfall, med tillämpning av en i gemenskapens rättsordning ingående allmän rättssäkerhetsprincip, se sig nödsakad att begränsa de berörda möjligheten att åberopa den tolkade bestämmelsen i syfte att ifrågasätta rättsförhållanden som etablerats i god tro.(27)

85. Domstolen har i själva verket endast använt denna lösning om vissa särskilda omständigheter varit för handen, när det har förelegat fara för allvarliga ekonomiska återverkningar, som i synnerhet har berott på det stora antal rättsförhållanden som i god tro har upprättats på grundval av de bestämmelser som har antagits vara gällande, och när det har framgått att enskilda och nationella myndigheter har förmåtts att handla på ett sätt som strider mot gemenskapsbestämmelserna på grund av att det har förelegat en objektiv och betydande osäkerhet beträffande de gemenskapsrättsliga bestämmelsernas räckvidd, till vilken osäkerhet andra medlemsstaters eller kommissionens beteenden kan ha bidragit.(28)

86. För att kunna besluta om en begränsning av rättsverkan i tiden måste domstolen alltså pröva huruvida det föreligger allvarliga ekonomiska återverkningar å ena sidan och god tro hos parterna å andra sidan.(29)

87. I förevarande fall kan det konstateras att den finska regeringen endast har åberopat att praktiska svårigheter är att vänta om domens rättsverkningar i tiden inte begränsas, utan att därvid närmare påvisa att domen kommer att få allvarliga ekonomiska återverkningar.

88. Med hänsyn till att domstolens möjlighet att begränsa en doms rättsverkningar i tiden skall ha sådan utpräglad undantagskaraktär, anser jag dessutom att det skulle vara att gå för långt att på grund av de vaga omständigheter som redovisats i detta mål godta att den finska regeringen har varit i god tro.

89. Varken av kommissionens delvis motsägelsefulla uppgifter eller av den finska regeringens argument, som inte undanröjer motsägelserna, går det att med säkerhet konstatera vilket resultat överläggningarna i mervärdesskattekommittén har lett fram till. De protokollsanteckningar som kommissionen på begäran har redovisat skapar inte heller någon klarhet. Det enda som kan slås fast med någon form av säkerhet är att den ifrågavarande finska lagstiftningen har diskuterats och att några medlemsstater uppenbarligen har framfört betänkligheter. Detta torde bero inte minst på den "öppna" karaktären hos dessa möten, vid vilka enligt kommissionen olika ämnen diskuteras fritt. För att en regering skall anses ha varit i god tro när det gäller frågan huruvida dess nationella bestämmelser är förenliga med gemenskapsrätten måste det dock enligt min uppfattning framgå mer entydigt att kommissionen eller andra medlemsstater inte har framfört invändningar i samband med sådana diskussioner. I annat fall skulle det uppstå en betydande osäkerhet i fråga om rättsverkan av domstolens domar, och denna rättsverkan skulle bero på omständigheter som i praktiken knappt skulle kunna prövas eller kontrolleras av domstolen.

90. Förevarande fall skall särskiljas från sådana som var föremål för prövning i generaladvokaten Jacobs förslag till avgörande i målet Banca di Popolare di Cremona, där medlemsstatens goda tro grundades på framför allt en skrivelse som undertecknats av en behörig generaldirektör vid

kommissionen och som var utformad på ett otvetydigt sätt.(30)

91. På grund av det anförda finns det enligt min mening i detta mål inga skäl för att begränsa rättsverkningarna av domstolens dom i tiden.(31)

IX – Rättegångskostnader

92. De kostnader som den finska regeringen, den italienska regeringen och kommissionen har haft för att avge yttranden är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

X – Förslag till avgörande

93. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen skall besvara tolkningsfrågorna enligt följande:

1. Artikel 20 i rådets sjätte direktiv 77/388/EG skall tolkas så, att det enligt denna bestämmelse är obligatoriskt för medlemsstaterna att ställa upp regler för jämkning av avdrag för anläggningstillgångar, såvida inte annat följer av punkt 5 i artikeln.

2. Artikel 20 i sjätte direktivet skall tolkas så, att jämkning är tillämplig även när en anläggningstillgång, i förevarande fall fast egendom, först har använts i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt där avdrag var uteslutet och senare i en skattepliktig verksamhet.

3. Artiklarna 13 C andra stycket och 17.6 i sjätte direktivet skall inte tolkas så, att en medlemsstat, som ger sina skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning av nyttjande av fast egendom, helt får utesluta möjligheten till avdrag för mervärdesskatt som har betalats för investeringar i fast egendom innan ansökan om att uthyrningen av den fasta egendomen skall behandlas som en skattepliktig transaktion gjordes, om ansökan inte görs inom sex månader från ianspråktagandet av den fasta egendomen.

1 – Originalspråk: Tyska.

2– Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

3– Kommentar till artikel 20 i sjätte direktivet: Möjligheten att förlänga jämningsperioden när det gäller byggnader till tjugo år infördes genom rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införande av nya förenklingsåtgärder avseende mervärdesskatt – tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18). Dessförinnan föreskrevs i sjätte direktivet endast tio år.

4– Enligt 28 § första stycket i mervärdesskattelagen avses med fastighet ett jordområde, en byggnad och en bestående konstruktion eller någon del av den.

5– Jämför bland annat dom av den 7 maj 2002 i mål C-478/99, kommissionen mot Sverige (REG 2002, s. I-4147), punkt 15, och dom av den 26 juni 2003 i mål C-233/00, kommissionen mot Frankrike (REG 2003, s. I-6625), punkt 75.

6– Jämför bland annat dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman (REG 1985, s. 655; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83), punkt 19, och dom av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa m.fl. (REG 2000, s. I-1577), punkt 44.

7– Jämför förslag till avgörande av generaladvokat Lenz av den 15 februari 1996 i mål C-306/94, Régie dauphinoise, dom av den 11 juli 1996 (REG 1996, s. I-3695), punkt 37.

8– Dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz (REG 1991, s. I-3795; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-299).

9– Ovan fotnot 8.

10– Se domen i målet Lennartz (ovan fotnot 8), punkterna 11 och 12, och dom av den 2 juni 2005 i mål C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (REG 2005, s. I-0000), punkt 38.

11– Jämför bland annat domen i målet Waterschap Zeeuws Vlaanderen (ovan fotnot 10), punkt 31.

12– Jämför domen i målet Lennartz (ovan fotnot 8), punkterna 8, 15 och 21, och i målet Waterschap Zeeuws Vlaanderen (ovan fotnot 10), punkterna 31 och 32.

13– Dom av den 29 april 2004 i mål C-137/02, Faxworld (REG 2004, s. I-5547), punkt 24.

14– Domen i målet Lennartz (ovan fotnot 8), punkterna 15 och 16.

15– Generaladvokaten Jacobs hade samma uppfattning i sitt förslag till avgörande av den 30 april 1991 i målet Lennartz (domen nämnd ovan i fotnot 8): "... artikel 20.2 är tillämplig även om en skattskyldig förvärvar varor i avsikt att använda dem i en ekonomisk verksamhet som enligt artikel 17 punkterna 2 och 3 inte berättigar till avdrag (exempelvis skattefria varuleveranser) men senare inom jämningsperioden använder dem i transaktioner för vilka mervärdesskatten kan dras av."

16– Se ovan punkt 27.

17– Dom av den 3 december 1998 i mål C-381/97, Belgocodex (REG 1998, s. I-8153), punkt 16, och dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker (REG 1982, s. 53; svensk specialutgåva, volym 6, s. 285), punkt 38.

18– Dom i målet Belgocodex (ovan fotnot 17), punkterna 16 och 17.

19– Ibidem, punkt 17.

20– Se, i detta avseende, dom av den 9 september 2004 i mål C-269/03, Objekt Kirchberg (REG 2004, s. I-0000), punkt 23.

21– Ibidem, punkt 24.

22– Bland annat domen i målet Rompelman (ovan fotnot 6), punkt 16.

23– Jämför dom av den 18 juni 1998 i mål C-43/96, kommissionen mot Frankrike (REG 1998, s. I-3903), punkterna 17 och 18.

24 – Jämför även förslag till avgörande av generaladvokaten Jacobs av den 13 november 1997 i mål C-43/96 (domen nämnd ovan i fotnot 23), punkt 12.

25 – Se domen i målet kommissionen mot Frankrike (ovan fotnot 23), punkt 19.

26– Jämför bland annat punkt 60 i mitt förslag till avgörande av den 8 juli 2004 till domen av den 17 februari 2005 i de förenade målen C-453/02 och C-462/02, Linneweber och Akritidis (REG

2005, s. I-0000), punk 41, dom av den 11 augusti 1995 i de förenade målen C?367/93– C?377/93, Roders m.fl. (REG 1995, s. I-2229), punkt 42, och dom av den 3 oktober 2002 i mål C?347/00, Barreira Pérez (REG 2002, s. I-8191), punkt 44.

27– Jämför bland annat dom av den 23 maj 2000 i mål C?104/98, Buchner m.fl. (REG 2000, s. I?3625), punkt 39, och domen i målet Barreira Pérez (ovan fotnot 26), punkt 45.

28– Dom av den 20 september 2001 i mål C?184/99, Rudy Grzelczyk (REG 2001, s. I-6193), punkt 53, och dom av den 15 mars 2005 i mål C?209/03, Bidar (REG 2005, s. I-0000), punkt 69.

29– Jämför i denna mening dom av den 13 december 2001 i mål C?481/99, Heiniger (REG 2001, s. I-9945), punkt 52.

30– Förslag till avgörande av generaladvokaten Jacobs av den 17 mars 2005 i mål C?475/03, Banca Popolare di Cremona (ännu inte publicerad i rättsfallssamlingen), punkt 80.

31 – Jag har därför heller ingen anledning att yttra mig i frågan till vilken tidpunkt domens rättsverkningar lämpligen skall begränsas, såsom generaladvokaten Jacobs gjorde i sitt förslag till avgörande i målet Banca Popolare di Cremona (ovan fotnot 30).