

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
ANTONIO TIZZANO
föredraget den 3 juni 2003¹

1. Genom beslut av den 14 december 2001 och av den 21 december 2001 ställde Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) med stöd av artikel 234 EG flera tolkningsfrågor till domstolen angående tolkningen av det sjätte mervärdesskattedirektivet² (nedan kallat direktivet). Den hänskjutande domstolen vill särskilt få svar på om principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet innebär att en medlemsstat, när en lagändring har ägt rum, är förhindrad att enligt artikel 20 eller alternativt enligt artikel 5.7 a i direktivet ålägga en skattskyldig att helt eller delvis betala tillbaka mervärdesskatt som denne dragit av i enlighet med direktivet. Den hänskjutande domstolen ber också domstolen att precisera i vilken utsträckning den nämnda lagändringen omfattar de hyresavtal avseende fast egendom som förelåg då lagändringen trädde i kraft. Slutligen vill den hänskjutande domstolen få klarhet i om svaret på den första tolkningsfrågan ändras om man endast tar hänsyn till tiden efter att lagförslaget som innehöll den aktuella lagändringen kungjorts.

I — Tillämpliga bestämmelser

A — *De relevanta bestämmelserna i direktivet*

2. I artikel 2 i direktivet föreskrivs följande:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap.

...”

3. I artikel 4.1 i direktivet stadgas följande:

”1. Med ’skattskyldig person’ avses varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet

1 — Originalspråk: italienska.

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).

som anges i punkt 2, oberoende av syfte eller resultat.”

6. I artikel 11 A.1 b i direktivet stadgas följande:

4. Enligt artikel 5.7 a i direktivet gäller följande:

”1. Beskattningsunderlaget skall vara följande:

”Medlemsstaterna kan behandla följande som leverans mot vederlag:

b) När det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 5.6 och 5.7: Varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av något inköpspris, självkostnadspriset, bestämda vid tidpunkten för tillhandahållandet.”

a) Uttag som en skattskyldig person gör inom ramen för sin rörelse av varor som producerats, konstruerats, utvunnits, bearbetats, inköpts eller importerats inom denna rörelse, då mervärdesskatten på dessa varor inte skulle ha varit helt avdragsgill om de hade förvärvats från någon annan skattskyldig person.

7. I artikel 13 B i direktivet föreskrivs följande:

...”

”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 eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

5. Enligt artikel 10.2 i direktivet gäller att ”[s]kattskyldigheten inträder och skatt kan tas ut när varorna levereras eller tjänsterna utförs ...”.

...

- b) Utarrendering och uthyrning av fast egendom ...”
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:

8. Enligt artikel 13 C i direktivet gäller emellertid följande:

”Medlemsstaterna får medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning i följande fall:

- a) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.

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.

...

c) Mervärdesskatt som kan tas ut enligt artiklarna 5.7 a ...”

...

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

10. Enligt artikel 20 i direktivet gäller slutligen följande:

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

9. I artikel 17 i direktivet stadgas följande:

”1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

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.

När det gäller fast egendom förvärvad som anläggningstillgångar kan jämningsperioden förlängas till högst tio år.³

3. Vid tillhandahållande under jämningsperioden skall anläggningstillgångar betraktas som om de fortfarande användes i den skattskyldiga personens rörelse till utgången av jämningsperioden. Sådan affärsverksamhet antas vara helt skattepliktig om leveransen av de nämnda varorna är skattepliktig; den antas vara helt undantagen om leveransen är undantagen. Jämningen skall ske endast en gång för hela den jämningsperiod som återstår.

...”

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. Jämningen skall göras på grundval av variationerna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den som gällde det år då varorna förvärvades eller tillverkades.

B — *De relevanta bestämmelserna i nederländsk lagstiftning*

11. Nederländerna har införlivat direktivet genom en lag av den 28 december 1978⁴ vilken medfört en ändring av ”Wet op de

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.

3 — Enligt artikel 1.4 i rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 om ändring av direktiv 77/388/EEG och om införande av nya förenklingstyggar avseende mervärdesskatt — tillämpningsområde för vissa undantag från beskattning och praktiska åtgärder för genomförandet (EGT L 102, s. 18) skall detta stycke ersättas med följande text: 'När det gäller fast egendom förvärvad som anläggningstillgångar kan jämningsperioden förlängas till högst 20 år.'

4 — Staatsblad 1978, s. 677.

omsätbelasting 1968” (1968 års lag om omsättningskatt, nedan kallad 1968 års lag).⁵ 1968 års lag ändrades sedermera genom Wet van 18 december 1995 houdende wijziging van de Wet op de Omzetbelasting 1968 enz (lag av den 18 december 1995 om ändring av 1968 års lag om omsättningskatt m.m., nedan kallad 1995 års lag).⁶

12. Innan 1968 års lag ändrades genom 1995 års lag stadgades i artikel 11.1 b 5 i den förstnämnda lagen, i syfte att genomföra artikel 13 B och C i direktivet, att undantaget från mervärdesskatt avseende uthyrning av fast egendom ger uthyraren och hyrestagaren frihet att välja huruvida uthyrning av fast egendom som inte är avsedd för boendeändamål skall omfattas av mervärdesskatteplikt, under förutsättning att en gemensam ansökan härom ges in till skattemyndigheten.

13. Till följd av de ändringar i denna bestämmelse som 1995 års lag medförde kom rätten att utnyttja ovannämnda valfrihet emellertid att gälla endast för de fall hyrestagaren använder den uthyrda fasta egendomen för verksamhet vilken ger en fullständig eller nära nog fullständig rätt till avdrag för mervärdesskatt.

14. Enligt artikel V.1 i 1995 års lag trädde denna lag i kraft den 29 december 1995 men var retroaktivt tillämplig från och med den 31 mars 1995, kl. 18.00, vid vilken tidpunkt det nederländska finansministeriet

utfärdade ett pressmeddelande med under rättelse om ministerrådets avsikt att ändra 1968 års lag med retroaktiv verkan från och med pressmeddelandet. I artikel V.9 i 1995 års lag föreskrivs emellertid att den nya lagen, under perioden mellan det första bokföringsåret under vilket uthyraren har börjat att utnyttja fastigheten och inledningen av det tionde bokföringsåret, inte är tillämplig på hyresavtal avseende fast egendom som ingåtts skriftligen den 31 mars 1995, kl. 18.00, och som uppfyller vissa bestämda villkor.

15. I artikel 13.2 i tillämpningsföreskrifterna till 1968 års lag (nedan kallade 1968 års tillämpningsföreskrifter) regleras tillvägagångssättet för jämkning av avdragen mervärdesskatt hänförlig till fast egendom. I denna bestämmelse stadgas, i enlighet med bestämmelserna i artikel 20 i direktivet, att avdrag hänförligt till fast egendom skall jämkas över en period om nio bokföringsår att räknas från det bokföringsår då den ekonomiska aktören första gången använt egendomen och att jämkningen genomförs årligen på ett belopp motsvarande en tiondedel av den avdragna mervärdesskatten.

II — Bakgrund, förfarandet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

Mål C-487/01

16. Under åren 1990 till 1991 lät kommunen Leusden omvandla en idrottsplan

5 — Staatsblad 1978, s. 677.

6 — Staatsblad 1995, s. 659.

som den ägde från en naturlig gräsplan till en konstgjord gräsplan. Den 1 januari 1992 uthyrdes idrottsplanen till Mixed Hockey Club (nedan kallad hockeyklubben).

17. Trots att hockeyklubben inte hade rätt att göra avdrag för mervärdesskatt valde hockeyklubben tillsammans med kommunen Leusden att låta uthyrningen omfattas av mervärdesskatteplikt enligt artikel 11 i 1968 års lag. Härigenom skulle kommunen Leusden, med stöd av artikel 17 i direktivet, vari stadgas att mervärdesskatt hänförlig till varor och tjänster är avdragsgill endast i den mån varorna och tjänsterna används i samband med skattepliktiga transaktioner, fått rätt att helt göra avdrag för den mervärdesskatt som belöpte på de arbeten som man låtit utföra på idrottsplanen.

18. Genom den ändring av artikel 11 i 1968 års lag som följde av 1995 års lag upphörde emellertid kommunen Leusdens och hockeyklubbens möjlighet att låta uthyrningen av den ovannämnda idrottsplanen vara mervärdesskattepliktig. På grund härav beslutade skattemyndigheten att i enlighet med artikel 13 i 1968 års tillämpningsföreskrifter begära jämkning av det avdrag för mervärdesskatt som gjorts beträffande ovannämnda arbeten. Just denna jämkning omfattade endast en del av den ursprungligen avdragna mervärdesskatten, nämligen den del som belöpte på återstoden, efter att 1995 års lag trätt i kraft, av den tioåriga jämningsperioden vilken löper från att idrottsplanen användes första gången.

19. Kommunen Leusden överklagade detta beslut till Gerechtshof te Amsterdam som emellertid avlog överklagandet genom dom. Kommunen Leusden har överklagat denna dom till Hoge Raad under åberopande av att jämkningen av mervärdesskatteavdraget till följd av den ovannämnda lagändringen strider mot principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet vilka kommit till uttryck i domstolens domar av den 3 december 1998 i mål C-381/97, Belgocodex,⁷ och av den 8 juni 2000 i målet C-396/98, Schloßstraße.⁸

20. Hoge Raad, som var osäker på hur de relevanta bestämmelserna i direktivet skulle tolkas eftersom det förelåg vissa skillnader mellan omständigheterna i det ifrågavarande målet och dem i de två ovannämnda domarna, har vilandeförklarat förfarandet vid den nationella domstolen för att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Utgör artiklarna 20.2 och 17 i sjätte direktivet eller principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet, vilka utgör en del av gemenskapens rättsordning, hinder för att den mervärdesskatt som en skattskyldig — i ett fall där varken bedrägeri eller missbruk föreligger och där den planerade användningen inte ändrats i den mening som avses i punkterna 50 och 51 i domen i målet Schloßstraße — dragit av för en fast egendom som leverer-

7 — Dom av den 3 december 1998 i mål C-381/97, Belgocodex (REG 1998, s. I-8153).

8 — Dom av den 8 juni 2000 i mål C-396/98, Schloßstraße (REG 2000, s. I-4279).

rats i uthyrningssyfte (mervärdesskattepliktig transaktion) jämkas med stöd av ovanstående artikel 20.2 enbart på den grunden att den skattskyldige, till följd av en lagändring, inte längre har rätt att avstå från skattebefrielsen för denna uthyrning för de år i jämningsperioden som ännu inte hade förflutit då denna möjlighet avskaffades (i detta fall den 1 januari 1996)?

2) Om den första frågan besvaras jakande önskas få klarhet i huruvida det endast är på det skatteavdrag som avses i den första frågan som lagändringen inte är tillämplig eller om den inte heller kan tillämpas på beskattningen (med tillämpning av artikel 13 C i sjätte direktivet) av den uthyrning som avses i den första frågan fram till dess jämningsperioden löpt ut?”

Mål C-7/02

21. Företaget G&S Properties B.V. (nedan kallat G&S) som tillhörde gruppen Holin Groep B.V. c.s. (nedan kallad Holingruppen) lät under åren 1994 och 1995 på egen mark uppföra ett byggnadskomplex bestående av lokaler avsedda för kontorsändamål. Företaget gjorde härvid avdrag för den mervärdesskatt som det hade fakturerats på grund av dessa arbeten.

22. Framåt mitten av år 1994 inledde G&S förhandlingar angående uthyrning av en del av kontorskomplexet eller försäljning av hela komplexet till ING Bank NV (nedan kallad ING Bank). I samband med förhandlingarna kom G&S och ING Bank överens om att de skulle välja att låta uthyrningen omfattas av mervärdesskatteplikt enligt artikel 11 i 1968 års lag för det fall ett hyresavtal skulle komma att träffas. ING Bank hade för avsikt att bedriva den egna bankverksamheten i de hyrda lokalerna. Denna verksamhet är enligt lag undantagen från mervärdesskatteplikt.

23. Även om G&S har hävdats att det åtog sig att hyra ut den ovannämnda fastigheten till ING Bank före den 31 mars 1995, upprättades ett skriftligt hyresavtal först i december 1995 och började löpa den 1 januari 1996.

24. Sedermera ansökte ING Bank och Holingruppen hos skattemyndigheten om att inte tillämpa undantaget från mervärdesskatteplikt enligt artikel 11 i 1968 års lag. Ansökan avslogs dock till följd av att artikel 11 i 1968 års lag ändrades genom att 1995 års lag trädde i kraft och av att övergångsbestämmelserna som anges i artikel V.9 i 1995 års lag inte kunde bli tillämpliga på hyresavtalet, vilket per den 31 mars 1995, klockan 18.00, ännu inte hade givits skriftlig form.

25. Skattemyndigheten fastslog dessutom att Holingruppen hade uppfört den ifrågasvarande fastigheten inom ramen för den egna verksamheten, att fastigheten användes för företagets egna behov och om nämnda fastighet hade förvärvats av tredje

man, så skulle inte Holingruppen ha haft rätt att göra avdrag för mervärdesskatt. Skattemyndigheten ålade följaktligen Holingruppen att enligt artikel 3.1 h i 1968 års lag, vilken grundas på artikel 5.7 a i direktivet, erlägga den mervärdesskatt som tidigare dragits av med avseende på arbetet med att uppföra den ifrågakvarande fastigheten.

26. Holingruppen överklagade detta beslut till Gerechtshof te Amsterdam som emellertid avlog överklagandet genom dom. Holingruppen har därefter överklagat denna dom till Hoge Raad under åberopande av att det överklagade beslutet, genom att mervärdesskatt till följd av lagändringen påförs enligt den nationella bestämmelse som grundas på artikel 5.7 a i direktivet, innebär ett åsidosättande av principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet som åberopats i domarna i de ovannämnda målen Belgocodex och Schloßstraße.

27. Hoge Raad, som var osäker på hur de relevanta bestämmelserna i direktivet skulle tolkas eftersom det förelåg vissa skillnader mellan omständigheterna i det ifrågakvarande målet och dem i de två ovannämnda domarna, har vilandeförklarat förfarandet vid den nationella domstolen för att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Utgör artiklarna 5.7 a och 17 i sjätte direktivet, samt de gemenskapsrättsliga principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet, hinder för att beskattning sker i enlighet med artikel 5.7 a — då det varken är fråga om bedrägeri eller missbruk

eller ändring av den avsedda användningen, såsom avses i punkterna 50 och 51 i domstolens dom i målet Schloßstraße — när en skattskyldig har gjort avdrag för mervärdesskatt som denne har betalat för varor som levererats till denne eller tjänster som utförts åt denne avseende en planerad, mervärdesskattepliktig, uthyrning av en viss fast egendom, enbart på grund av att den skattskyldige till följd av en lagändring inte längre har rätt att beträffande uthyrningen välja att avstå från att tillämpa undantaget från mervärdesskatteplikt?

2) Gäller ett eventuellt jakande svar på den första frågan även den rätt till avdrag som uppkommer från och med kungörelsen av den i den första frågan nämnda lagändringen till och med dess ikraftträdande, och kan, med andra ord, vid ett jakande svar på den första frågan, beskattning ändå ske i enlighet med nämnda artikel 5.7 a avseende de delar av det självkostnadspris som avses i artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet, som har uppkommit efter tidpunkten för kungörelsen?”

III — Förfarandet vid domstolen

28. Under den skriftliga delen av förfarandet har kommunen Leusden, den neder-

ländska och den franska regeringen och kommissionen inkommit med skriftliga yttranden till domstolen i mål C-487/01, och den franska och den nederländska regeringen samt Förenade kungarikets regering och kommissionen i mål C-7/02. De båda målen har förenats enligt artikel 43 i domstolens rättegångsregler genom beslut av den 6 november 2002. Kommunen Leusden, Holingruppen, den nederländska regeringen och kommissionen har deltagit vid den muntliga förhandling som hölls den 9 januari 2003.

IV — Rättslig bedömning

A — *Angående de första tolkningsfrågorna i mål C-487/01 och C-7/02*

29. Genom den första tolkningsfrågan i mål C-487/01 ber den hänskjutande domstolen i huvudsak domstolen att klargöra huruvida principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet utgör hinder mot att en medlemsstat till följd av en lagändring och enligt artikel 20 i direktivet ålägger en skattskyldig att återbära mervärdesskatt som vederbörande dragit av.

30. Den första tolkningsfrågan i mål C-7/02 är huvudsakligen identisk med den jag just redogjort för, med den enda skillnaden att artikel 5.7 a i direktivet åberopas i mål C-7/02 istället för artikel 20 i samma rättsakt.

31. Eftersom nämnda tolkningsfrågor är mycket lika varandra kommer jag att behandla dem gemensamt i det följande.

Sammanfattning av de skriftliga yttranden som givits in till domstolen

32. Kommunen Leusden har anfört att när dess investeringsplaner utarbetades och den hyra som hockeyklubben skulle betala för idrottsplanen fastlades byggde kommunens förväntningar på den lagstiftning som var i kraft då arbetena med ombyggnaden av idrottsplanen ägde rum. Denna lagstiftning gav kommunen Leusden rätt att helt göra avdrag för den mervärdesskatt som belöpte på kostnaderna för dessa arbeten. Hyresavtalet innehåller inte någon klausul som i händelse av lagändring, såsom den ifrågasvarande, ger kommunen Leusden rätt att ändra hyran för att den merkostnad som uppstår till följd av jämkningen skall falla på hyrestagaren. På grund härav och för att kommunen Leusden inte skall drabbas av merkostnaden är kommunen tvungen att väcka talan i syfte att anpassa hyran enligt artikel 258 i sjätte boken i den nederländska civillagen. Utgången av denna talan är naturligtvis oviss.

33. Till stöd för sin argumentation har kommunen Leusden åberopat domen i målet *Schloßstraße* och generaladvokat Geelhoeds förslag till avgörande i mål C-17/01, *Sudholz*.⁹ Av dessa framgår

⁹ — Förslag till avgörande av generaladvokaten Geelhoed föredraget den 24 oktober 2002 i mål C-17/01, *Sudholz* (REG 2002, s. I-4243, s. I-4245).

att principerna om rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar i allmänhet utgör hinder mot att rätten att göra avdrag för mervärdesskatt på grund av en efterföljande lagändring dras tillbaka efter att den en gång erhållits. I ljuset av nämnda principer har således kommunen Leusden dragit slutsatsen att den inte skall åläggas jämkning enligt artikel 20 i direktivet avseende avdragen mervärdesskatt och att den första tolkningsfrågan följaktligen skall besvaras jakande.

34. Även Holingruppen har hävdat att den hade förväntningar, från det att arbetena med att uppföra den fastighet som sedermera hyrdes ut till ING Bank inleddes, beträffande möjligheten att välja huruvida uthyrningen skulle omfattas av mervärdesskatteplikt. Förväntningarna grundades på den version av artikel 11 i 1968 års lag som var i kraft vid det tillfället. Fastigheten uppfördes just med sikte på att den skulle hyras ut till ING Bank, vilket framgår av det faktum att den utrustades med kassavalv. Holingruppen har vidare anfört att härutöver hade den redan före den 31 mars 1995 åtagit sig en skyldighet gentemot ING Bank före avtalets ingående att i framtiden hyra ut nämnda fastighet och att låta hyran omfattas av mervärdesskatteplikt.

35. Holingruppen anser följaktligen, i ljuset av principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet och särskilt med beaktande av det sätt på vilket domstolen tillämpat dessa principer i det ovan nämnda målet Schloßstraße, att den nederländska skattemyndigheten inte hade fog för att till följd av ändringen av artikel 11 i 1968 års lag kräva tillbaka mervärdesskatt som Holingruppen gjort avdrag för, varken

genom jämkning enligt artikel 20 i direktivet eller genom beskattning enligt artikel 5.7 a i direktivet. Holingruppen har således dragit slutsatsen att den första tolkningsfrågan i mål C-7/02 skall besvaras jakande.

36. Den nederländska och den franska regeringen samt kommissionen är däremot av annan uppfattning samt, beträffande mål C-7/02, även Förenade kungarikets regering som endast kommit in med yttrande i det senare målet.

37. Vad först och främst gäller mål C-487/01 har den nederländska regeringen anfört att enligt artikel 20 i direktivet skall avdrag för mervärdesskatt jämkas så snart en användning, inom ramen för en mervärdesskattepliktig verksamhet, av varor eller tjänster utgjort grund för avdrag och användningen sedermera inte äger rum eller äger rum på annat sätt än på det som den skattskyldige ursprungligen angivit. Denna regel är tillämplig inte endast i de fall där den faktiska användningen av varorna eller tjänsterna skiljer sig från vad den skattskyldige ursprungligen angivit, utan även i de fall där nämnda användning omöjliggörs genom en lagändring. Den nederländska regeringen har vidare anfört att om lagstiftaren hade velat utesluta att omständigheter utanför den skattskyldiges vilja, såsom en lagändring, skulle kunna medföra jämkning, hade lagstiftaren bort göra detta uttryckligen. Istället föreskrivs i artikel 20.1 b i direktivet att även i fall av stöld, det vill säga när det är fråga om omständigheter som uppenbart är utanför den skattskyldiges vilja, har medlemsstaterna rätt att kräva jämkning av avdrag.

38. Dessutom anser den nederländska regeringen, och i det avseendet får den stöd av den franska regeringen och kommissionen, att det inte är tänkt att samtliga jämkningsfall skall anges i artikel 20 i direktivet, utan endast att några exempel skall räknas upp, vilket framgår av användningen av uttrycket "särskilt" i första meningen i första stycket i bestämmelsen. Det är således inte uteslutet i direktivet att den nämnda jämkningen kan grundas på en lagändring.

39. Å andra sidan, har den nederländska regeringen och kommissionen understrukt, skiljer sig det förevarande fallet från det som domstolen prövat i målet *Schloßstraße*. Medan det i målet *Schloßstraße* gällde en lagändring varigenom ett redan beviljat avdrag upphävdes med retroaktiv verkan och som på så sätt fullständigt frantogs den skattskyldige den rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som vederbörande sedan tidigare hade förvärvat, handlar det förevarande målet om att på grundval av artikel 20 i direktivet lagligen reglera ett avdrag där regleringen inte har retroaktiv verkan utan endast verkan i förhållande till den del av den tioåriga jämkningsperioden som ännu inte börjat löpa då lagändringen träder i kraft.

40. Den nederländska regeringen har också hävdats att kommunen Leusden hade kunnat undvika den ekonomiska skada som jämkningen inneburit genom att komma överens med hockeyklubben om en anpassning av hyran eller genom att vända sig till domstolen med stöd av artikel 258 i sjätte boken i civillagen.

41. Den nederländska regeringen har slutligen tillagt att, om domstolen kommer fram till att jämkningen enligt artikel 20 i direktivet inte är tillämplig, skulle kommunen Leusden ha rätt till avdrag ifråga om egendom vars användning är undantagen från mervärdesskatteplikt. Enligt den nederländska regeringen skulle detta strida mot den princip som följer av punkt 44 i domen i målet *Becker*,¹⁰ av punkterna 14–16 i domen i målet *Weissgerber*¹¹ och av punkt 23 i domen i målet *Monte dei Paschi di Siena*¹² och enligt vilken en skattskyldig som har för avsikt att bedriva en skattefri verksamhet inte har rätt till avdrag.

42. Vad gäller mål C-7/02 har den nederländska regeringen anfört att *Holingruppen* påfördes mervärdesskatt enligt artikel 5.7 a i direktivet endast som en indirekt följd av den ifrågavarande lagändringen. Enligt denna artikel uppstår nämligen skyldigheten att erlagga mervärdesskatt i det ögonblick som den skattskyldige använder egendomen i den egna verksamheten. I det förevarande målet skulle denna tidpunkt ha infallit den 1 januari 1996, vilket var det datum då hyresavtalet började löpa, det vill säga efter det att lagändringen trätt i kraft. Omständigheterna i det förevarande målet skiljer sig således väsentligt från målet *Schloßstraße* i vilket den skattskyldige hade frantagits en redan förvärvat avdragsrätt till följd av en lagändring med retroaktiv verkan.

10 — Dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, *Becker* (REG 1982, s. 53; svensk specialutgåva, volym 6, s. 285), punkt 44.

11 — Dom av den 14 juli 1988 i mål 207/87, *Weissgerber* (REG 1988, s. 4433), punkterna 14–16.

12 — Dom av den 13 juli 2000 i mål C-136/99, *Monte dei Paschi di Siena* (REG 2000, s. I-6109), punkt 23.

43. Den nederländska regeringen har vidare anfört att påförandet av mervärdesskatt enligt artikel 5.7 a i direktivet på Holinggruppen grundas på det övervägandet att om Holinggruppen samma datum hade förvärvat den ifrågasvarande fastigheten av tredje man i syfte att hyra ut den till ING Bank, hade vederbörande inte haft rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som belöpte på utgiften för det förvärvet, eftersom fastigheten var avsedd för en verksamhet — uthyrning till en bank — vilken enligt den lagstiftning som just trätt i kraft inte längre omfattades av mervärdesskatteplikt. I förevarande fall innebär följaktligen inte påförandet av mervärdesskatt enligt nämnda artikel något åsidosättande av principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet.

44. Under den muntliga förhandlingen har även kommissionen anslutit sig till denna uppfattning och har därmed ändrat den ståndpunkt som den gjorde gällande i det skriftliga yttrandet.¹³

45. Förenade kungarikets regering har å sin sida hävdad att syftet med artikel 5.7 a i direktivet inte är jämkning av mervärdesskatteavdrag, utan att principen om skattnutralitet skall upprätthållas. Vidare har Förenade kungarikets regering konstaterat att när den skattskyldige ingår avtal med tredje man ankommer det på den skattskyldige att se till att avtalet innehåller

klausuler vilka möjliggör att eventuella negativa effekter av framtida lagändringar undviks. Holinggruppen har dock underlåtit att vidta sådana försiktighetsåtgärder under förhandlingarna med ING Bank angående hyresavtalet. Förenade kungarikets regering har slutligen konstaterat att omständigheterna i målet Schloßstraße inte är jämförbara med omständigheterna i det förevarande målet, eftersom det förevarande målet inte gäller skyldigheten att till följd av en efterföljande lagändring återbära mervärdesskatt som den skattskyldige tidigare gjort avdrag för, utan möjligheten att påföra mervärdesskatt med stöd av artikel 5.7 a i direktivet.

46. Vad sedan beträffar båda de förevarande målen har den nederländska regeringen åberopat domstolens rättspraxis, särskilt domarna i målen Racke,¹⁴ Decker¹⁵ och Zuckerfabrik.¹⁶ Enligt denna rättspraxis kan det undantagsvis förekomma att en gemenskapsrättslig rättsakt skall börja gälla vid en tidpunkt som ligger före dess offentliggörande om det är nödvändigt för att uppnå ett visst mål och om vederbörlig hänsyn tas till de berättigade förväntningarna hos dem som berörs. Dessa omständigheter är enligt den nederländska regeringens uppfattning för handen i båda de förevarande målen. Först och främst var syftet med 1995 års lag att vissa missbruk som möjliggjordes på grund av artikel 11 i 1968 års lag innan den ändrades skulle upphöra. För det andra innehöll nämnda lag övergångsbestämmelser som var tillämpliga på många löpande hyreskontrakt. Emellertid var dessa övergångs-

13 — I det skriftliga yttrandet utgick nämligen kommissionen från att man, för att fastställa om den skatt som anges i artikel 5.7 a i direktivet var tillämplig på Holinggruppen, var tvungen att avgöra vilket datum hyresavtalet träffades snarare än det datum då det började tillämpas. Utifrån antagandet att avtalet träffades före den 29 december 1995 gjorde kommissionen gällande att den nederländska skattemyndigheten hade åsidosatt principerna om skyld för berättigade förväntningar och rättssäkerhet när den påförde Holinggruppen den ifrågasvarande skatten eftersom uthyrningen fortfarande omfattades av mervärdesskatteplikt enligt den lagstiftning som gällde vid detta datum.

14 — Dom av den 25 januari 1979 i mål 98/78, Racke (REG 1979, s. 69; svensk specialutgåva, volym 4, s. 275), punkt 20.

15 — Dom av den 25 januari 1979 i mål 99/78, Decker (REG 1979, s. 101), punkt 8.

16 — Dom av den 21 februari 1991 i de förenade målen C-143/88 och C-92/89, Zuckerfabrik (REG 1991, s. I-415; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-19), punkt 49.

bestämmelser inte tillämpliga på sådana hyresavtal, såsom det som träffats mellan kommunen Leusden och hockeyklubben, i vilka avtalats om en hyra som var alltför låg i förhållande till de investeringskostnader uthyraren haft med avseende på fastigheten eller som inte ingåtts skriftligen före den 31 mars 1995, vilket var fallet med det avtal som träffats mellan Holingruppen och ING Bank. Anledningen till detta var att man ville undvika att sådana avtal som antagligen träffats just i syfte att genomföra den typ av missbruk som lagen syftade till att förhindra skulle kunna dra fördel av lagändringen. Slutligen har principen om skydd för berättigade förväntningar inte åsidosatts eftersom det nederländska finansministeriet redan den 21 december 1994 förutskickade att man hade för avsikt att ändra nämnda bestämmelser och då denna avsikt sedermera bekräftades dels genom ett svar på en parlamentsfråga den 21 mars 1995, dels genom ett pressmeddelande den 31 mars 1995.

47. Den franska och den nederländska regeringen har slutligen gjort gällande att om kommunen Leusden och Holingruppen inte skulle vara föremål för jämkning enligt artikel 20 i direktivet och för mervärdesskatt enligt artikel 5.7 a i direktivet, så skulle detta strida mot principen om mervärdesskattens neutralitet. Enligt de nämnda regeringarnas uppfattning skulle alla de skattskyldiga som efter att 1995 års lag trätt i kraft vill utföra arbeten på fastigheter som de avser att hyra ut nämligen vara föremål för en orättmätig diskriminering. Dessa skattskyldiga skulle nämligen inte ha någon rätt att göra avdrag för mervärdesskatt avseende dessa arbeten trots att de skulle befinna sig i samma situation som kommunen Leusden och Holingruppen befann sig innan den nämnda lagen antogs.

Bedömning

48. Innan tolkningsfrågorna besvaras är det enligt mening lämpligt att erinra om några principer som domstolen har fastställt vad beträffar rätten att göra avdrag för mervärdesskatt som anges i artikel 17 i direktivet.

49. Av rättspraxis framgår först och främst att avdragsrätten för mervärdesskatt inträder samtidigt som skattskyldigheten för mervärdesskatten enligt artikel 10 i direktivet och att "[f]öljaktligen kan endast den egenskap i vilken en privatperson uppträder vid den tidpunkten avgöra om avdragsrätt föreligger".¹⁷

50. Domstolen har därefter klargjort att den som förvärvar varor eller tjänster med den objektiva bekräftade avsikten att dessa varor och tjänster skall användas i en ekonomisk verksamhet agerar i egenskap av skattskyldig i den mening som avses i artikel 4 i direktivet och har följaktligen rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som belöper på nämnda kostnader.¹⁸ Denna rätt inträder, i avsaknad av bestämmelser i direktivet som ger medlemsstaterna rätt att

17 — Se domen av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz (REG 1991, s. I-3795; svensk specialutgåva, volym 11, s. I-299), punkt 8.

18 — Se dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman (REG 1985, s. 655; svensk specialutgåva, volym 8, s. 83), punkterna 22–24, av den 29 februari 1996 i mål C-110/94, Inzo (REG 1996, s. I-857), punkterna 15–19, av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal (REG 1998, s. I-1), punkt 17, av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98 och C-147/98, Gabalfrixa (REG 2000, s. I-1577), punkt 47, av den 8 juni 2000 i det ovannämnda målet Schloßstraße, punkt 36, och av den 8 juni 2000 i mål C-400/98, Breitsohl (REG 2000, s. I-4321), punkt 34.

begränsa dess räckvidd, omedelbart för hela den ingående skatten, med undantag för eventuellt efterföljande jämkningar enligt artikel 20 i direktivet.¹⁹

hinder för att tillämpa en lagändring som har skett efter det att dessa varor eller tjänster har tillhandahållits och som innebär att den skattskyldige fräntas denna rätt med retroaktiv verkan”.²¹

51. Men framförallt framgår det av många av domstolens domar att principerna om rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar i princip utgör hinder mot att rätten att göra avdrag för mervärdesskatt, när denna rätt väl förvärvat, blir föremål för begränsningar i efterhand på grund av faktiska omständigheter, förhållanden eller händelser som ligger utanför den skattskyldiges vilja.²⁰

53. För att kunna besvara de två aktuella tolkningsfrågorna måste det, sedan detta klarlagts, först och främst undersökas, i ljuset av nyss återgiven rättspraxis, huruvida kommunen Leusden och Holingruppen faktiskt förvärvade en rätt att göra avdrag för mervärdesskatt i enlighet med artikel 17 i direktivet före den 29 december 1995, det vill säga innan ändringen av artikel 11 i 1968 års lag trädde i kraft. I andra hand måste det i ljuset av samma rättspraxis undersökas om den nederländska skattemyndigheten under de omständigheter som är för handen i målet kunde begära att kommunen Leusden jämkade mervärdesskatten enligt artikel 20 i direktivet och/eller beskattade Holingruppen enligt artikel 5.7 a i direktivet.

52. I domen i målet Schloßstraße har domstolen närmare bestämt konstaterat, såvitt gäller den aktuella frågan, att ”[n]är den nationella domstolen konstaterar att en avsiktsförklaring om att inleda ekonomisk verksamhet som ger upphov till skattepliktiga transaktioner har lämnats i god tro och har styrkts, har den skattskyldige ... rätt att omedelbart dra av den mervärdesskatt som skall betalas eller som har betalats för de varor eller tjänster som har tillhandahållits för den ekonomiska verksamhet som han avser att bedriva och principerna om skydd för berättigade förväntningar och om rättssäkerhet utgör

Angående kommunen Leusdens och Holingruppens förvärv av rätt till avdrag för mervärdesskatt enligt direktivet

19 — Se dom av den 21 september 1988 i mål 50/87, kommissionen mot Frankrike (REG 1988, s. 4797; svensk specialutgåva, volym 9, s. 599), punkterna 16 och 21, och av den 11 juli 1991 i det ovannämnda målet Lennartz, punkt 27.

20 — Se dom av den 29 februari 1996 i det ovannämnda målet Inzo, punkterna 21, 24 och 25, av den 15 januari 1998 i det ovannämnda målet Ghent Coal Terminal, punkterna 20 och 22, av den 3 december 1998 i det ovannämnda målet Belgocodex, punkt 26, av den 8 juni 2000 i det ovannämnda målet Schloßstraße, punkt 42, och av den 8 juni 2000 i det ovannämnda målet Breitsohl, punkt 41. Se, för ett liknande resonemang, även generaladvokaten Geelhoeds förslag till avgörande av den 24 oktober 2002 i det ovannämnda målet Sudholz, punkt 48.

54. Vad gäller det första förhållandet erinrar jag först och främst om att fastställandet av ”om en skattskyldig person i ett enskilt fall har förvärvat varor för att

21 — Dom av den 8 juni 2000 i det ovannämnda målet Schloßstraße, punkt 47. Se även dom av den 11 juli 2002 i mål C-62/00, Marks & Spencer (REG 2002, s. I-6325), punkt 45.

använda dessa i sin ekonomiska verksamhet” och således — i den mån denna verksamhet är mervärdesskattepliktig — fastställa huruvida den skattskyldige har rätt att göra avdrag enligt artikel 17 i direktivet ”är en sakfråga som skall bedömas med hänsyn till alla omständigheter i fallet, däribland vilket slags varor som berörs och den tid som förflutit mellan förvärvet av varorna och användningen av dessa i den skattskyldiga personens ekonomiska verksamhet”.²²

55. Med tillämpning av dessa principer på mål C-487/01 konstaterar jag först och främst att kommunen Leusden, enligt vad kommunen har gjort gällande, då arbetet med ombyggnaden av idrottsplanen uppstogs inte endast hade för avsikt att hyra ut den, utan också att tillsammans med den framtida hyrestagaren utnyttja möjligheten att låta uthyrningen omfattas av mervärdesskatteplikt med stöd av den då gällande versionen av artikel 11 i 1968 års lag. Att denna avsikt bestod även vid den tidpunkt då skyldigheten att betala mervärdesskatt avseende dessa arbeten inträdde enligt artikel 10 i direktivet och att denna tidpunkt föregick den tidpunkt då 1995 års lag trädde i kraft har inte ifrågasatts av någon av parterna och det förefaller mig också till stor del bekräftas av omständigheterna med hänsyn till att arbetena avslutades 1991, planen hyrdes ut till hockeyklubben från den 1 januari 1992 och att rätten att välja att uthyrningen skulle vara belagd med mervärdesskatt verkligen hade utnyttjats.

22 — Se dom av den 11 juli 1991 i det ovannämnda målet Lennartz, punkt 21.

56. Det måste följaktligen erkännas, på grundval av de ovan återgivna principerna, att kommunen Leusden har haft rätt att göra avdrag enligt artikel 17 i direktivet för den mervärdesskatt som belöper på nämnda arbeten och sålunda rättmätigt har utövat denna rätt i sin helhet under åren 1990–1991.

57. Detsamma gäller för Holingruppen vilken, i enlighet med vad som framgår av begäran om förhandsavgörande, har haft rätt enligt artikel 17 i direktivet att göra avdrag för mervärdesskatt beträffande byggnationsarbetena på den byggnad som hyrts ut till ING Bank²³ och också har utövat denna rätt i sin helhet.²⁴

58. Sedan detta klarlagts går jag således vidare med att undersöka om den nederländska skattemyndigheten, i de två förevarande fallen, får begära jämkning av kommunen Leusdens avdrag enligt artikel 20 i direktivet och/eller beskatta Holingruppen enligt artikel 5.7 a i direktivet.

23 — Se avsnitt 3.4.5 i begäran om förhandsavgörande där Hoge Raad konstaterar att ”[i] det förevarande fallet handlar det om ... beskattning i enlighet med artikel 5.7 a i sjätte direktivet, vilket ... innebär en materiell ändring av rätten till avdrag som följer av artikel 17 i sjätte direktivet” (min kursivering).

24 — Se avsnitt 3.1.1 i begäran om förhandsavgörande där Hoge Raad konstaterar att ”[s]ökanden gjorde härvid avdrag för den ingående mervärdesskatten”.

Angående tillämpligheten av artikel 20 i direktivet på kommunen Leusden

59. Vad gäller jämkningen av mervärdesskatt enligt artikel 20 i direktivet verkar det inte råda något tvivel om att jämkningen har ålagts kommunen Leusden enbart på grund av att uthyrningen av idrottsplanen till hockeyklubben, på grund varav kommunen Leusden erhållit och utövat rätten att göra avdrag enligt artikel 17 i direktivet, inte längre var mervärdesskattepliktig efter det att 1995 års lag trätt i kraft.

60. Det verkar med andra ord inte kunna ifrågasättas att det föreligger ett orsakssamband i målet mellan att denna lag trädde i kraft och att kommunen Leusden förelades att, genom ett jämkningsförfarande enligt artikel 20 i direktivet, återbära den mervärdesskatt som tidigare hade dragits av med stöd av ovannämnda rätt.

61. Enligt min uppfattning är under dessa omständigheter tillämpningen av jämkningsbestämmelsen i artikel 20 i direktivet att jämställa med att återkalla den avdragsrätt som en skattskyldig förvärvat på grund av direktivet enbart av den anledningen att en verksamhet som tidigare varit mervärdesskattepliktig upphört att vara det till följd av en lagändring.

62. För mig verkar detta stå i uppenbar motsats till vad domstolen fastställt i domen i målet Schloßstraße, det vill säga att en förändring av nationell rätt inte får frånta en skattskyldig en rätt att göra avdrag för mervärdesskatt som vederbörande i god tro förvärvat enligt direktivet (se ovan punkt 52).

63. Trots det som framgår av föreliggande rättspraxis vidhåller den nederländska regeringen dock att artikel 20 i direktivet är tillämplig även i fall då den faktiska användningen av varor och tjänster skiljer sig från den som först avsetts av skäl som ligger utanför den skattskyldiges vilja, såsom då egendom stulits, och att det således inte finns någon anledning att inte tillämpa bestämmelsen även i de fall då en lagändring ägt rum.

64. Jag kan dock inte se hur detta skulle kunna bekräfta den nederländska regeringens uppfattning. I artikel 20 b i direktivet föreskrivs nämligen som huvudregel att jämkning inte får krävas då ”det har visats eller bekräftats att egendom förstörts, gått förlorad eller stulits”, det vill säga under omständigheter som uppenbart ligger utanför den skattskyldiges vilja, och att medlemsstaterna endast får göra undantag från denna regel i fall av stöld. Det verkar således som att bestämmelsen snarare ger stöd för motsatsen till den nederländska regeringens uppfattning eftersom det framgår av bestämmelsen att man inte, förutom med stöd av de undantag som uttryckligen anges i artikeln, får genomföra jämkning när det blivit omöjligt att använda en

egendom för den ursprungligen avsedda skattepliktiga verksamheten till följd av skäl som ligger utanför den skattskyldiges vilja.

65. Den nederländska regeringen och kommissionen har dock även gjort gällande att — och detta förefaller mig vara den centrala punkten i deras argumentation — alla jämningsfall inte framgår av artikel 20. Den första meningen i första stycket i denna bestämmelse, och särskilt uttrycket ”särskilt”, visar tydligt att den uppräknings som följer därefter inte är uttömmande. Tanken att den ifrågasatt jämningsfall är en följd av ändrad lagstiftning skulle således inte vara utesluten enligt direktivet.

66. Jag måste emellertid konstatera att även om det inte råder någon tvekan om att den uppräknings av möjliga jämningsfall som återfinns i artikel 20 inte är uttömmande, är det dock minst sagt svårt att hävda att lagändringar skulle återfinnas bland de fall som inte uttryckligen räknats upp, med hänsyn till att detta skulle innebära att grundläggande gemenskapsrättsliga principer sattes i fråga. För min del framstår det nämligen som uppenbart att lagstiftaren, med tanke på följderna av en sådan jämningsgrund, uttryckligen borde ha angivit denna grund om avsikten varit att låta den omfattas av artikel 20. Tystnaden från lagstiftarens sida måste således med nödvändighet uppfattas som att denna grund är utesluten, vilket för övrigt står i överensstämmelse med den nyssnämnda huvudregeln.

67. Om detta är fallet, faller enligt min mening även den nederländska regeringens och kommissionens uppfattning enligt vilken det ifrågasatt fallet skall skiljas från domen i målet *Schloßstraße* eftersom det målet gällde en lagändring som med retroaktiv verkan upphävde ett redan beviljat avdrag, medan det förevarande målet handlar om att på grundval av artikel 20 i direktivet lagligen jämka ett avdrag med verkan endast i förhållande till den del av den tioåriga jämningsperioden som ännu inte börjat löpa då lagändringen träder i kraft.

68. Påståendet faller först och främst på att det förutsätter en extensiv tolkning av artikel 20 vilket jag just har ifrågasatt. Det faller dock även på att, oberoende av argumentens precision, man inte kan fränkänna en lagändring retroaktivitet enbart på grund av att den inte går så långt som att återkalla rättsförhållanden som redan upphört, utan är ”begränsad” till att förhindra framtida utövande av en rättighet som rättmätigt förvärvats enligt en tidigare lagstiftning.

69. Påståendet faller slutligen på att det, enligt min uppfattning, bygger på ett cirkelresonemang. Enligt kommissionen har domstolen nämligen i domen i målet *Schloßstraße* angett att ett av de fall i vilket återkallelse av avdragsrätt är tillåtet är en eventuell tillämpning av artikel 20. Kommissionen härleder ur detta att varje återkallelse av denna rätt grundad på nämnda bestämmelse är berättigad och att detta således också gäller den återkallelse som

följer av den ifrågavarande lagändringen. Jag måste dock konstatera att kommissionen på detta sätt utgår från att det som den skall bevisa redan är fastslaget, eftersom det som diskuteras i förevarande mål inte är om det är tillåtet enligt artikel 20 att inskränkta avdragsrätten (vilket ingen ifrågasätter), utan om artikeln medger att detta sker i varje fall och särskilt i fall av lagändring som med retroaktiv verkan förvandlar en verksamhet som tidigare omfattades av mervärdesskatteplikt till en verksamhet som inte längre omfattas av en sådan plikt. Detta medges dock inte, vilket jag har förklarat ovan, av artikel 20 och inte heller kan hänvisningen till domen i målet Schloßstraße, där denna bestämmelse användes i andra syften och med en annan innebörd, styrka motsatsen.

70. Som vi har sett försöker följaktligen den nederländska regeringen även att i mer allmänna och avgörande ordalag rättfärdiga den ifrågavarande lagändringens retroaktiva karaktär. Jag återkommer dock till detta längre fram eftersom argumentationen aktualiseras framförallt beträffande mål C-7/02 (se nedan punkterna 85–101).

71. Jag skall nu undersöka andra argument som den nederländska regeringen framfört till stöd för sin uppfattning. Först och främst gör denna regering gällande att principen om skydd för berättigade förväntningar inte har åsidosatts i det förevarande målet eftersom finansministeriet redan i december 1994 hade förklarat att man avsåg att ändra artikel 11 i 1968 års lag, vilket sedermera bekräftades den 21 mars 1995 i ett svar på en parlamentsfråga samt den 31 mars 1995 i ett pressmeddelande.

72. Inte heller detta argument förefaller mig vara godtagbart. Såvitt framgår av handlingarna i målet har nämligen kommunen Leusden erhållit den ifrågavarande avdragsrätten långt innan ovannämnda avsiktsförklaringar. Följaktligen kan ingen av dessa inverka på uppkomsten av en berättigad förväntning hos kommunen Leusden vad beträffar avdragsrättens okränkbarhet.

73. Till stöd för sin uppfattning har den nederländska regeringen därefter åberopat domarna i målen Becker,²⁵ Weissgerber²⁶ och Monte dei Paschi di Siena.²⁷ Av dessa avgöranden följer den princip enligt vilken en skattskyldig som har för avsikt att bedriva en skattefri verksamhet inte har rätt till avdrag.

74. Såsom jag förklarat ovan måste jag i det förevarande fallet emellertid invända att kommunen Leusden förvärvade avdragsrätten innan det att uthyrningen av idrottsplanen blev undantagen från mervärdesskatteplikt.

75. Inte heller det argument som den franska och den nederländska regeringen framfört förefaller övertygande. För det fall kommunen Leusden inte alls var jämningskyldig, skulle, enligt detta argument, alla de skattskyldiga, som efter att 1995 års lag trätt i kraft befann sig i samma

25 — Se dom av den 19 januari 1982 i det ovannämnda målet Becker.

26 — Se dom av den 14 juli 1988 i det ovannämnda målet Weissgerber.

27 — Se dom av den 13 juli 2000 i det ovannämnda målet Monte dei Paschi di Siena.

situation som kommunen Leusden befann sig i innan lagen trädde i kraft, och som till skillnad från kommunen Leusden inte skulle kunna utnyttja rätten att dra av mervärdesskatt, utsätts för en orättfärdig diskriminering.

76. Det förefaller nämligen uppenbart att en sådan ”skillnad i behandling” är den naturliga följderna av varje ny bestämmelse, som i enlighet med principen om att rättsliga regler inte skall ha retroaktiv verkan ändrar befintliga regler med verkan enbart framåt i tiden, och därigenom oundvikligen gör skillnad mellan de rättsförhållanden som redan uppkommit på grundval av den lag som ändrats och de rättsförhållanden som uppkommer efter att denna lag ändrats.

77. Mot bakgrund av vad som framgått ovan och under de omständigheter som är för handen i det förevarande målet anser jag följaktligen att principerna om skydd för berättigade förväntningar och rätts-säkerhet utgör hinder mot att bestämmelsen om jämkning i artikel 20 i direktivet tillämpas på kommunen Leusden.

Angående tillämpligheten av artikel 5.7 a i direktivet på Holingruppen

78. Jag övergår nu till att undersöka om artikel 5.7 a i direktivet är tillämplig på Holingruppen i förevarande mål och erin-

rar därvid om att Holingruppen även innan 1995 års lag trädde i kraft förvärvat rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som belöpte på arbetena med att uppföra den byggnad som hyrdes ut till ING Bank (se ovan punkt 57).

79. Icke desto mindre har den nederländska regeringen, Förenade kungarikets regering och kommissionen gjort gällande att den mervärdesskatt som belöper på dessa arbeten skall påföras Holingruppen enligt direktivet på grund av att den händelse som legat till grund för beskattningen — det vill säga Holingruppens ”uttag” av fastigheten i fråga ”för sin rörelse” enligt artikel 5.7 a i direktivet — som i det förevarande målet skulle sammanfalla med att uthyrningen av fastigheten till ING Bank tog sin början, ägde rum den 1 januari 1996, det vill säga vid en tidpunkt då 1995 års lag redan hade trätt i kraft. Dessa regeringar och kommissionen anser således i huvudsak att den ifrågavarande lagen inte skulle ha retroaktiv verkan.

80. Detta argument förefaller mig dock inte kunna godtas. Även om det under omständigheterna i det förevarande målet skulle vara riktigt att den händelse som legat till grund för beskattningen enligt artikel 5.7 a i direktivet ägde rum efter att 1995 års lag trätt i kraft så påverkar inte detta att det innan denna lag trädde i kraft förekom en annan händelse som var beskattningsgrundande enligt direktivet och på grund varav Holingruppen erhöll rätt att göra avdrag för mervärdesskatt, nämligen att arbetena med att uppföra nämnda fastighet utfördes till förmån för (och därmed fakturerades) Holingruppen.

81. Att under dessa omständigheter acceptera att artikel 5.7 a i direktivet skulle vara tillämplig på Holingruppen vad gäller sådana byggnationsarbeten skulle i praktiken innebära, vilket den hänskjutande domstolen och kommissionen helt riktigt påpekat i sina skriftliga yttranden,²⁸ att Holingruppen tvingas återbära den mervärdesskatt som tidigare dragits av och således att dess avdragsrätt, vilken förvärvats innan den aktuella lagen trädde i kraft, härigenom togs tillbaka.

82. Jag anser inte heller att det kan betvivlas att det är just till följd av den nämnda lagens ikraftträdande som villkoren för att tillämpa artikel 5.7 a i direktivet på Holingruppen har uppfyllts. Denna bestämmelse är nämligen endast tillämplig i de fall den skattskyldige av tredje man förvärvat egendom som den skattskyldige behöver i sin verksamhet och detta inte ger den skattskyldige rätt att göra fullt avdrag för mervärdesskatt.

83. Hursomhelst är det endast på grund av att det enligt 1995 års lag inte längre finns möjlighet att låta uthyrningen av ovan nämnda fastighet till ING Bank omfattas av mervärdesskatteplikt som Holingruppen inte längre skulle ha rätt att göra avdrag för mervärdesskatt om den aktuella fastigheten hade förvärvats från tredje man.

84. Det föreligger således enligt min uppfattning ett tydligt orsakssamband mellan att 1995 års lag trädde i kraft och att Holingruppens tidigare förvärvade avdragsrätt återkallades genom att vederbörande påfördes mervärdesskatt enligt artikel 5.7 a i direktivet. Härigenom bekräftas enligt min mening att den ifrågasvarande lagen har givits retroaktiv verkan i det aktuella fallet.

85. Den nederländska regeringen har dock även gjort gällande att i det förevarande målet är i vart fall de villkor uppfyllda som, i ljuset av domstolens rättspraxis, vilken återgivits ovan (se punkt 46), krävs för att antagandet av en gemenskapsrättslig rättsakt med retroaktiv verkan skall vara rättfärdigad. Enligt nämnda praxis är detta nämligen undantagsvis tillåtet "om det är nödvändigt för att uppnå ett visst mål och om vederbörlig hänsyn tas till de berättigade förväntningarna hos dem som berörs".²⁹

86. Enligt den nederländska regeringens uppfattning är båda dessa villkor uppfyllda i det förevarande målet. De nyheter som infördes genom 1995 års lag syftade nämligen till att få slut på vissa missbruk till följd av tillämpningen av artikel 11 i 1968 års lag. Genom flera kungöranden från det nederländska finansministeriets sida och genom ministeriets pressmeddelande av den 31 mars 1995, uppmärksammades vidare de skattskyldiga på att artikeln eventuellt skulle komma att ändras.

28 — Se begäran om förhandsavgörande (ovan fotnot 23), avsnitt 3.4.5.

29 — Se bland annat dom av den 21 februari 1991 i det ovan nämnda målet Zuckerfabrik, punkt 49, med ytterligare hänvisningar.

87. Vad gäller finansministeriets kungöranden kan jag genast konstatera att i den mån det visats, vilket är fallet beträffande kommunen Leusden (se ovan punkt 72), att Hologruppen förvärvade rätten att göra avdrag för mervärdesskatt vid en tidpunkt före dessa kungöranden, borde det logiskt sett vara uteslutet att kungörandena hindrat att nämnda grupp fick berättigade förväntningar vad beträffar den ifrågavarande rättens okränkbarhet.

88. Av den andra tolkningsfrågan verkar man emellertid kunna dra slutsatsen att Hologruppen förvärvade den ifrågavarande rätten först efter nämnda kungöranden.³⁰

89. Även i sådant fall vore det hursomhelst berättigat att, liksom kommissionen gör i sitt skriftliga yttrande, utesluta att uppkomsten av berättigade förväntningar angående huruvida en rätt som förvärvats på grundval av gällande rätt är okränkbar kan påverkas av ett pressmeddelande som enbart avser ett lagförslag när det fortfarande är osäkert om den aktuella lagen kommer att antas.

90. Men även om det skulle vara så att Hologruppen inte kunde fästa full tillit till den aktuella rättens okränkbarhet, eftersom

den redan sedan tidigare var i stånd att förutse den kommande lagändringen, behöver det fortfarande undersökas om det andra villkor som domstolen uppställt för att en rättsakt skall få tillmätas retroaktiv verkan är uppfyllt i detta fall, det vill säga att en sådan retroaktivitet är nödvändig för att uppnå de syften som avsetts med rättsakten.³¹

91. I detta avseende har den nederländska regeringen som framgått endast gjort gällande att syftet med 1995 års lag var att bekämpa det missbruk som följde av den förutvarande lagstiftningens otillräcklighet.

92. Bortsett från att den hänskjutande domstolen i tolkningsfrågan uttryckligen har uteslutit att Hologruppen skulle ha gjort sig skyldig till något bedrägeri eller missbruk i det aktuella fallet, förefaller det mig som att den nederländska uppfattningen inte helt och hållet beaktar den verkliga räckvidden av återopad rättspraxis.

93. För min del verkar det nämligen som att man ger nämnda rättspraxis en felaktig innebörd om man drar slutsatsen att bara för att det är nödvändigt att följa en viss rättsakts syften så skulle detta i sig räcka för att inskränkningar av redan förvärvade rättigheter genom rättsakten skulle vara

30 — Jag hänför mig särskilt till det stycke i vilket det talas om "... rätt till avdrag som uppkommer från och med kungörelsen av den i den första frågan nämnda lagändringen till och med dess ikraftträdande ...".

31 — Se bland annat dom av den 30 september 1982 i mål 108/81, Amylum (REG 1982, s. 3107), punkterna 5 och 6, och av den 21 februari 1991 i det ovannämnda målet Zuckerfabrik, punkterna 50–54.

berättigade, av den uppenbara anledningen att det som skall visas här just är att dessa inskränkningar, och inte själva antagandet av rättsakten, är berättigade. Det som skall visas är med andra ord att rättsaktens retroaktiva verkan är en nödvändig följd av strävan att uppfylla syftet med rättsakten samt att denna följd inte kan undvikas och att den är proportionell i förhållande till det syfte som skall uppnås.

94. I det förevarande målet verkar det inte som att den nederländska regeringen har visat att dessa villkor är uppfyllda, vilket även kommissionen gjort gällande i sitt skriftliga yttrande, och detta verkar heller inte framgå av en objektiv bedömning av omständigheterna i målet. Situationen förefaller snarare vara den motsatta, med hänsyn till det jag anfört beträffande riktigheten i Holingruppens agerande under de förhållanden som är ifråga här.

95. Förenade kungarikets regeringen har emellertid gjort gällande att det var nödvändigt att ge 1995 års lag retroaktiv verkan från den 31 mars 1995, det vill säga från den tidpunkt då det nederländska finansministeriet utfärdade det pressmeddelande i vilket avsikten att anta den aktuella lagen kungjordes, i syfte att undvika den form av missbruk — vilket i Förenade kungadömet kallas "prepayment scheme" (förskottsbetalning) — som man annars riskerade att vissa skattskyldiga skulle göra sig skyldiga till under perioden mellan kungörandet och lagens ikraftträdande.

96. Denna form av missbruk skulle i synnerhet bestå i att ett företag under medverkan av ett eller flera andra tjänstviliga företag fingerar fastställandet av tiden för den mervärdesskattegrundade händelsen i den mening som avses i direktivet till en tidpunkt vilken inföll innan den ovan nämnda lagen trädde i kraft.

97. Jag övertygas inte heller av detta argument. Även om det verkar fullkomligt skäligt och lämpligt att förbjuda ett sådant missbruk, tror jag inte att det var nödvändigt att i detta syfte ge 1995 års lag retroaktiv verkan.

98. Domstolen har nämligen flera gånger konstaterat att den princip enligt vilken skatteförvaltningen "[i] fall av bedrägeri eller missbruk ... retroaktivt [kan] kräva återbetalning av de belopp för vilka avdrag medgivits ..." kan härledas ur direktivet.³²

99. Det faktum att ett företag fingerar fastställandet av den tidpunkt då den mervärdesskattegrundande händelsen äger rum utgör enligt min mening ett tydligt exempel på en sådan situation i vilken bedrägeri eller missbruk gör det berättigat att, i den mening som avses i direktivet, helt och hållet kräva tillbaka den mervärdesskatt som detta företag eventuellt har gjort avdrag för.

32 — Se dom av den 29 februari 1996 i det ovan nämnda målet Inzo, punkt 24, av den 21 mars 2000 i det ovan nämnda målet Gabalfrisa, punkt 46, samt av den 8 juni 2000 i det ovan nämnda målet Schloßstraße, punkt 40.

100. I det förevarande fallet har emellertid den hänskjutande domstolen, vilket jag erinrat om i det föregående, uteslutit att Holingruppen gjort sig skyldig till bedrägeri eller missbruk. Om 1995 års lag vore tillämplig i det aktuella fallet skulle Holingruppen följaktligen, med retroaktiv verkan, vara orättmätigt berövad en avdragsrätt som erhållits i god tro.

101. Mot bakgrund av det föregående anser jag följaktligen att den retroaktiva tillämpningen av 1995 års lag inte är berättigad i det förevarande fallet.

102. Av de skäl som jag redogjort för ovan (se punkterna 75 och 76) förefaller mig inte heller den franska och den nederländska regeringens argument acceptabelt. Enligt detta argument skulle alla de skattskyldiga, som efter att 1995 års lag trätt i kraft befann sig i samma situation som Holingruppen befann sig i innan lagen trädde i kraft, och som till skillnad från Holingruppen inte skulle kunna utnyttja rätten att dra av mervärdesskatt, utsättas för en orättfärdig diskriminering i den mån Holingruppen inte vore skattskyldig för den ifrågasvarande skatten.

103. Av ovannämnda skäl anser jag följaktligen att principerna om rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar även i det förevarande målet utgör hinder

mot att Holingruppen beskattas enligt artikel 5.7 a i direktivet.

Slutsatser avseende de två ifrågasvarande tolkningsfrågorna

104. Mot bakgrund av det föregående anser jag således att den första tolkningsfrågan i de två ifrågasvarande målen skall besvaras på så sätt att principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet utgör hinder mot att en jämkning enligt artikel 20 i direktivet eller att beskattning enligt artikel 5.7 a i direktivet kan tillämpas med avseende på en skattskyldig, enbart av den anledningen att den skattskyldige, på grund av att en lagändring ägt rum, inte längre kan välja att den verksamhet för vilken den skattskyldige har erhållit en avdragsrätt i enlighet med direktivet skall vara belagd med mervärdesskatt.

B — *Angående den andra tolkningsfrågan i mål C-487/01*

105. Med denna tolkningsfråga begär den hänskjutande domstolen i huvudsak att domstolen, i händelse av ett jakande svar på den första tolkningsfrågan i samma mål, skall klargöra huruvida 1995 års lag inte är tillämplig, fram till efter jämningsperio-

dens utgång, på den hyrestagare som med stöd av tidigare gällande rätt har valt att låta uthyrningen vara mervärdesskattepliktig med följderna att hockeyklubben fortfarande är skyldig att betala mervärdesskatt på hyran för idrottsplanen under denna period.

106. Den nederländska regeringen anser att den förevarande frågan inte behöver besvaras eftersom den första tolkningsfrågan i det ifrågakvarande målet skall besvaras nekande.

107. Den franska regeringen är av samma uppfattning. För det fall domstolen emellertid skulle svara jakande på den första tolkningsfrågan anser den franska regeringen att också den andra frågan bör besvaras jakande i överensstämmelse med principen om skatteneutralitet och i syfte att säkerställa att det mervärdesskatte systemet fungerar på rätt sätt.

108. Kommunen Leusden och kommissionen har inte inkommit med yttrande beträffande den ifrågakvarande tolkningsfrågan.

109. För min del vill jag först och främst erinra om att även om det i princip uteslutande ankommer ”på de nationella domstolarna ... att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i varje enskilt mål bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken

som relevansen av de frågor som ställs till domstolen”,³³ har domstolen emellertid vid flera tillfällen ”funnit att den inte kan besvara en tolkningsfråga som en nationell domstol har ställt då det är uppenbart att den av den nationella domstolen begärda tolkningen av en gemenskapsrättslig regel eller bedömningen av giltigheten av en sådan regel inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för talan i målet vid den nationella domstolen, eller då frågan är hypotetisk ...”.³⁴

110. Enligt denna rättspraxis skall domstolen, ”[o]m det framgår att den ställda frågan uppenbart saknar relevans för avgörandet av den tvisten, ... fastställa att anledning saknas för den att döma i saken”.³⁵ I detta avseende har det också fastställts att ”[f]ör att möjliggöra för EG-domstolen att fullgöra sin uppgift enligt fördraget är det viktigt att de nationella domstolarna anger varför de anser att ett svar på deras frågor behövs för att de skall kunna döma i målet, om inte skälen entydigt framgår av handlingarna i målet”.³⁶

33 — Dom av den 21 januari 2003 i mål C-318/00, Bacardi-Martini (REG 2003, s. I-905), punkt 41. Se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 15 december 1995 i mål C-415/93, Bosman (REG 1995, s. I-4921), punkt 59, av den 15 juni 1999 i mål C-421/97, Tarantik (REG 1999, s. I-3633), punkt 33, och av den 13 juli 2000 i mål C-36/99, Idéal tourisme (REG 2000, s. I-6049), punkt 20.

34 — Dom av den 21 januari 2003 i det ovannämnda målet Bacardi-Martini, punkt 43. Se även dom av den 16 juli 1992 i mål C-343/90, Lourenço Dias (REG 1992, s. I-4673); svensk specialutgåva, volym 13, s. I-69), punkterna 17 och 18, av den 16 juli 1992 i mål C-83/91, Meilicke (REG 1992, s. I-4871); svensk specialutgåva, volym 13, s. I-105), punkt 25, av den 15 december 1995 i det ovannämnda målet Bosman, punkt 61, av den 9 mars 2000 i mål C-437/97, EKW och Wejn & Co. (REG 2000, s. I-1157), punkt 52, och av den 13 juli 2000 i det ovannämnda målet Idéal tourisme, punkt 20.

35 — Se dom av den 16 juli 1992 i det ovannämnda målet Lourenço Dias, punkt 20.

36 — Dom av den 16 december 1981 i mål 244/80, Foglia mot Novello (REG 1981, s. 3045; svensk specialutgåva, volym 6, s. 243), punkt 17.

111. Efter att detta har klarlagts konstaterar jag att det inte finns några uppgifter i begäran om förhandsavgörande eller i de andra handlingarna i målet som gör att det kan anses att ett eventuellt svar på den ifrågasvarande tolkningsfrågan skulle vara till hjälp för den hänskjutande domstolen när denna skall avgöra den aktuella tvisten.

112. Av handlingarna i målet framgår nämligen att den tvist som har uppkommit mellan kommunen Leusden och den nederländska skattemyndigheten enbart rör skattemyndighetens beslut att i första hand kräva jämkning enligt artikel 20 i direktivet. Det följer däremot inte av dessa handlingar att tvisten vid den nationella domstolen också behandlar frågan om hockeyklubben, trots att 1995 års lag trätt i kraft, fortfarande är skyldig att betala mervärdesskatt med avseende på hyran.

113. Att den senare frågan inte omfattas av tvisten vid Hoge Raad förefaller mig för övrigt framgå såväl av den omständigheten att den nederländska regeringen och kommunen Leusden inte har besvärat sig om att inkomma med något yttrande till domstolen härvidlag, som av att hockeyklubben, vilken uppenbarligen borde vara det subjekt som har störst intresse av ett eventuellt svar på frågan, inte vid något tillfälle har givit sig till känna under det att det förevarande målet pågått, och att klubben inte heller förefaller mig vara ens inblandad i det aktuella förfarandet vid den nationella domstolen.

114. Mot bakgrund av det föregående anser jag således att Hoge Raads andra

tolkningsfråga i mål C-487/01 är hypotetisk och att den följaktligen inte skall tas upp till prövning.

115. För det fall domstolen inte skulle dela denna uppfattning, anför jag följande.

116. Ett jakande svar på den förevarande tolkningsfrågan skulle i praktiken innebära att 1995 års lag, under den återstående delen av jämningsperioden, tills vidare inte alls skulle kunna tillämpas på hyreskontrakt som löpte vid lagens ikraftträdande vilket därigenom skulle säkerställa inflödet till den nederländska statskassan av en skatt som denna i annat fall inte längre skulle få utkräva. Ett sådant svar skulle med andra ord ge den nederländska statskassan möjlighet att uppväga frånvaron i 1995 års lag av en övergångsbestämmelse varigenom hyrestagaren, vilken på grund av denna lag inte längre är skyldig att betala mervärdesskatt, förpliktas att fortsätta att betala nämnda skatt ända till jämningsperiodens slut.

117. I ljuset av dessa överväganden tycks mig den förevarande tolkningsfrågan snarare vara en fråga om tolkningen av nationell rätt än av gemenskapsrätten. Även om en medlemsstat visserligen, som jag har förklarat i svaret på den första tolkningsfrågan, i samband med att den nationella lagstiftningen beträffande mervärdesskatteplikt avseende uthyrning av fast egendom ändras, i överensstämmelse med principerna om rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar, måste respektera rätten till avdrag som med stöd av sagda

lagstiftning uppkommit för den som hyr ut den fasta egendomen, finns det enligt min mening ingen gemenskapsrättslig princip som innebär att medlemsstaten vid genomförandet av lagändringen, låt vara ofrivilligt, inte kan frånta den egna statskassan möjligheten att fortsätta att utkräva skatten av dem som hyr nämnda fastigheter.

118. Den franska regeringen vidhåller emellertid att om inte den nederländska statskassan tillerkänns möjligheten att fortsätta att utkräva mervärdesskatt av dem som hyr fastigheter och som i enlighet med den ändrade lagstiftningen valt att betala mervärdesskatt så skulle detta äventyra mervärdesskattens neutralitet och strävan efter att det mervärdesskatterättsliga systemet skall fungera på rätt sätt.

119. För min del anser jag dock att detta argument verkar tveksamt. Om jag uppfattat argumentet rätt grundas det nämligen på den påstådda kränkningen av två principer vilka följer av direktivet, nämligen den princip vilken utgör grund för att "samtliga näringsidkare [skall] behandlas neutralt i skattehänseende, oberoende av om de enbart har vidtagit förberedande handlingar eller redan utför skattepliktiga transaktioner"³⁷ samt den princip enligt vilken en skattskyldig får göra avdrag för

ingående mervärdesskatt för en transaktion endast i den mån vederbörande använder resultatet härav för en transaktion för vilken utgående skatt skall erläggas.

120. Ingen av dessa principer förefaller mig ha kränkts i det ifrågavarande fallet. När kommunen Leusden drog av den mervärdesskatt som belöpte på arbetet med ombyggnaden av idrottsplanen gjordes det nämligen med avseende på en verksamhet — uthyrningen av idrottsplanen till hockeyklubben — som enligt då gällande nationell rätt var skattepliktig vid den tidpunkten. Kommunen Leusden förvärvade och utövade följaktligen avdragsrätten helt i enlighet med de ovannämnda principerna.

121. Eftersom besvarandet av den förevarande tolkningsfrågan således enligt min uppfattning inte verkar vara avhängig tolkningen av bestämmelserna i direktivet eller av tillämpningen av gemenskapsrättsliga principer anser jag, i den mån det förevarande tolkningsfrågan skall tas upp till prövning, att svaret på frågan bör vara att det ankommer på den nationella domstolen att, på grundval av principerna i den egna nationella rättsordningen, bedöma om de hyrestagare vilka har valt att låta uthyrningen omfattas av mervärdesskatteplikt enligt den lagstiftning som var gällande vid den tidpunkt då hyresavtalet upprättades, förblir skyldiga att betala denna skatt även efter ikraftträdandet av en lagändring, varigenom möjligheten att låta den ifrågavarande uthyrningen omfattas av mervärdesskatteplikt upphävs.

37 — Se generaladvokaten Lenz förslag till avgörande av den 23 november 1995 i det ovannämnda målet Inzo, punkt 27, och dom av den 14 februari 1985 i det ovannämnda målet Rompelman, punkt 23.

C — *Angående den andra tolkningsfrågan i mål C-7/02*

122. Med den andra tolkningsfrågan i mål C-7/02 begär den hänskjutande domstolen, om jag förstått den rätt, i själva verket att domstolen skall göra två förtydliganden. Först och främst vill den hänskjutande domstolen få veta om det eventuellt jakande svaret på den första tolkningsfrågan, det vill säga okränkbarheten hos rätten till det avdrag som Hologruppen erhållit innan 1995 års lag trädde i kraft, även gäller för tiden efter pressmeddelandet av den 31 mars 1995 varmed det nederländska finansministeriet kungjorde förslaget att ändra artikel 11 i 1968 års lag. Om svaret på denna fråga är nekande, vill Hoge Raad få svar på om Hologruppen enligt artikel 5.7 a i direktivet är skyldig att betala skatt, vilken enligt artikel 11 A.1 b i direktivet³⁸ skall beräknas på grundval av utgifterna för uppförandet av den fastighet som hyrts ut till ING Bank och som bestritts efter nämnda pressmeddelande.

123. Hologruppen gör gällande att det nämnda pressmeddelandet kom efter att gruppen genom avtal gjort vissa åtaganden gentemot ING Bank, närmare bestämt beträffande den framtida uthyrningen av fastigheten och att denna skulle vara

mervärdesskattepliktig, och Hologruppen anser följaktligen även att en eventuell beskattning av de arbeten som utförts på denna fastighet efter det nämnda pressmeddelandet skulle vara oförenlig med principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet.

124. Den franska regeringen anser att om domstolen vid besvarandet av den första tolkningsfrågan finner att den skatt som anges i artikel 5.7 a i direktivet inte kan tillämpas för att ändra ett mervärdesskatteavdrag som genomförts för en skattepliktig verksamhet som senare blivit skattefri till följd av en lagändring, så kan inte denna skatt tillämpas på Hologruppen med avseende på hela den period som föregått den aktuella lagändringen. Enligt den franska regeringens uppfattning skulle det vidare inte vara möjligt, i den mening som avses i artikel 11 A.1 b i direktivet, att beräkna skatten på grundval av enbart de kostnader för uppförandet av den ifrågavarande fastigheten som uppkommit efter pressmeddelandet.

125. Den nederländska regeringen och Förenade kungarikets regering är däremot av annan uppfattning. Enligt dessa regeringar var nämligen Hologruppen, i vart fall efter den 31 mars 1995, medveten om att den skulle komma att beskattas enligt artikel 5.7 a i direktivet när den bestämde att hyra ut den fastighet som den utförde arbeten på till ING Bank. Enligt nämnda regeringar kan Hologruppen följaktligen

38 — I denna artikel stadgas det att beskattningsunderlaget när det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 5.6 och 5.7 i direktivet skall vara varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av något inköpspris, självkostnadspriset, bestämda vid tidpunkten för tillhandahållandet.

inte åberopa principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet beträffande tiden efter den 31 mars 1995. Till följd härav är den nämnda skatten, beräknad på grundval av kostnaderna under den aktuella perioden, tillämplig på Holingruppen.

lagändringen har kungjorts i förväg i ett pressmeddelande.

126. Kommissionen har, slutligen, konstaterat i sitt skriftliga yttrande³⁹ att pressmeddelandet inte kan ha inverkat på uppkomsten av en berättigad förväntning hos Holingruppen vad gäller möjligheten att låta den framtida uthyrningen av den ovannämnda fastigheten omfattas av mervärdesskatteplikt. Detta pressmeddelande gällde nämligen endast ett lagförslag från den nederländska regeringen som man inte alls kunde vara säker på att parlamentet skulle anta, eller anta utan ändringar. Följaktligen, har kommissionen fastslagit, var de gällande bestämmelserna ägnade att skapa en berättigad förväntning hos de skattskyldiga även vad avser tiden mellan pressmeddelandet och det slutliga antagandet av den nya lagen.

128. Jag vill således endast erinra om det jag redan konstaterat beträffande den första frågan, nämligen att om det å ena sidan är åtminstone diskutabelt, som kommissionen med rätta gör gällande, att Holingruppen inte borde ha satt full tilltro till den förvärvade avdragsrätten efter pressmeddelandet (se ovan punkt 89) är det å andra sidan så att återkallelsen av denna rätt genom 1995 års lag, inte förefaller vara berättigad i det förevarande fallet (se ovan punkterna 90–101).

127. För min del anser jag att den hänskjutande domstolen med förevarande tolkningsfråga i själva verket inte gör annat än att formulerar om den första frågan som ställts i samma mål samt betonar den omständigheten att den ifrågavarande

129. På grund härav anser jag således att svaret på den första tolkningsfrågan skall gälla även för tiden efter att den nederländska regeringens avsikt att ändra den gällande lagstiftningen avseende mervärdesskatt kungjordes i finansministeriets pressmeddelande.

39 — Även om kommissionen under den muntliga förhandlingen har ändrat uppfattning beträffande den första av de två ifrågavarande tolkningsfrågorna i förhållande till det skriftliga yttrandet (se ovan punkt 43), så har kommissionen emellertid inte under denna förhandling uttalat sig ytterligare angående den andra av de två tolkningsfrågorna.

V — Förslag till avgörande

130. Mot bakgrund av ovanstående föreslår jag således att domstolen skall besvara tolkningsfrågorna enligt följande:

- 1) Vad gäller den första tolkningsfrågan i målen C-487/01 och C-7/02 utgör principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet hinder mot att en jämkning enligt artikel 20 i sjätte mervärdesskattedirektivet eller att beskattning enligt artikel 5.7 a i samma direktiv kan tillämpas med avseende på en skattskyldig, enbart av den anledningen att den skattskyldige, på grund av att en lagändring ägt rum, inte längre kan välja att den verksamhet för vilken den skattskyldige har erhållit en avdragsrätt i enlighet med direktivet skall vara belagd med mervärdesskatt.
- 2) Den andra tolkningsfrågan i mål C-487/01 kan inte tas upp till prövning. Under alla omständigheter ankommer det på den nationella domstolen att, på grundval av principerna i den egna nationella rättsordningen, bedöma om de hyrestagare vilka har valt att låta uthyrningen omfattas av mervärdesskatteplikt enligt den lagstiftning som var gällande vid den tidpunkt då hyresavtalet upprättades, förblir skyldiga att betala denna skatt även efter ikraftträdandet av en lagändring, varigenom möjligheten att låta den ifrågavarande uthyrningen omfattas av mervärdesskatteplikt upphävs.
- 3) Vad beträffar den andra tolkningsfrågan i mål C-7/02 skall svaret på den första tolkningsfrågan gälla även för tiden efter att den nederländska regeringens avsikt att ändra den gällande lagstiftningen avseende mervärdesskatt kungjordes i finansministeriets pressmeddelande.