

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
ANTONIO TIZZANO
föredraget den 16 december 2004¹

1. Hoge Raad der Nederlanden har genom beslut av den 18 oktober 2002 i enlighet med artikel 234 EG ställt en fråga till domstolen. Genom frågan vill den få klarhet i huruvida sjätte direktivet 77/388/EEG samt principerna om rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar utgör hinder för nationella bestämmelser som med retroaktiv verkan undantar vissa tidigare skattepliktiga transaktioner från mervärdesskatteplikt, vilket innebär att de som redan har erlagt skatten förlorar en förvärvat rätt att jämka det ursprungliga avdraget.

omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet)² aktuella.

3. Artikel 17, som avser avdragsrättens inträde och räckvidd, har 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:

I — Tillämpliga bestämmelser

A — *Gemenskapsbestämmelserna*

2. I förevarande mål är förutom rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar, vilka utgör allmänna gemenskapsrättsliga principer, artiklarna 17 och 20 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande

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.

”
...”

1 — Originalspråk: italienska.

2 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

4. Artikel 20, som avser jämkning av avdrag, har 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.

det år då varorna förvärvades eller tillverkades. Den årliga jämkningen skall endast ske med avseende på en femtedel av den skatt som belastar varorna. Jämkningen 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 tio år.

..."

B — *De nationella bestämmelserna*

2. När det gäller anläggningstillgångar, skall jämkningen fördelas över fem år inklusive

5. I ett pressmeddelande som offentliggjordes den 31 mars 1995 meddelade Staatssecretaris van Financiën (den nederländska

statssekreteraren för finansiella frågor) regeringens avsikt att lägga fram ett lagförslag avseende ändring av mervärdesskattelagen av den 28 juni 1968³ (nedan kallad mervärdesskattelagen) i parlamentet. I meddelandet beskrevs de huvudsakliga punkterna i lagändringen och tillkännagavs att lagen, när den väl antagits, skulle ges rättsverklningar från och med dagen för pressmeddelandet.

7. Även om det saknar särskild betydelse i förevarande mål, skall det erinras om att möjligheterna för parter till ett avtal om uthyrning av fast egendom att välja att uthyrningen skall beskattas har avskaffats genom ändringslagen. För avtal som ingåtts före den 31 mars 1995, har avskaffandet av denna valfrihet förenats med övergångsbestämmelser.

8. Såsom tillkännagetts i pressmeddelandet trädde ändringslagen i kraft redan den 31 mars 1995 kl. 18.00 (artikel V).

6. Den tidigare tillkännagivna lagen⁴ (nedan kallad ändringslagen) trädde i kraft den 29 december 1995. I syfte att förhindra "en oönskad och otillbörlig tillämpning av lagstiftningen om fast egendom"⁵, föreskrevs däri att när den ersättning som avtalats för att upplåta en sakrätt i fast egendom är lägre än det ekonomiska värdet av en sådan rättighet, skall nämnda transaktion inte längre anses utgöra en mervärdesskattepliktig överlåtelse av egendom, utan skall jämföras med en sådan uthyrning som är undantagen från mervärdesskatt (se artiklarna 3.2 och 11.1 b punkt 5, vilka syftar till att införliva artiklarna 5.3 b, 13 B b och 13 C a i sjätte direktivet).

II — Bakgrund och förfarandet

9. Av beslutet om hänskjutande framgår att tre bostadshus avsedda för uthyrning uppfördes åt Woningbouwvereniging Goed Wonen (kooperativet för bostadsbyggande Goed Wonen, som efterträts av Stichting Goed Wonen, nedan kallat kooperativet GW) under det andra kvartalet år 1995. I beslutet anges vidare att kooperativet inte drog av den mervärdesskatt som betalats för mottagna varor och tjänster under uppförandet av nämnda bostadshus, med tillämpning av en valfrihet som fanns enligt nationell rätt.

3 — Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (lag om ersättande av existerande omsättningsskatt med en omsättningsskatt i enlighet med systemet för mervärdesskatt av den 28 juni 1968).

4 — Wet van 18 december 1995, Staatsblad 95/659, houdende wijziging van de Wet op de omzetbelasting 1968, de Wet op belastingen van rechtsverkeer en enkele andere belastingwetten in verband met de bestrijding van constructies met betrekking tot onroerende zaken (lag av den 18 december 1995 om ändring av omsättningsskattelagen av år 1968, lagen om skatt på rättshandlingar och vissa andra avgiftslag i kampen mot bedrägeri inom fastighetssektorn).

5 — Se motiveringen till förslaget till ändringslag.

10. Den 28 april 1995 bildade kooperativet GW stiftelsen De Goede Woning (nedan kallad stiftelsen GW), till vilken den samma dag upplät en tioårig nyttjanderätt till bostäderna. För denna upplåtelse erhöll det ett vederlag som var lägre än kostnaden för nämnda hus, och med tillämpning av den vid den tidpunkten fortfarande gällande mervärdesskattelagen erhöll det därvid också den utgående mervärdesskatten.

11. Efter denna transaktion beslutade kooperativet att, i enlighet med artikel 20.1 a i sjätte direktivet, begära jämkning av den skatt på de byggnadskostnader som tidigare inte hade dragits av. I dess mervärdesskatte-deklaration för perioden mellan den 1 april och den 30 juni 1995 angavs således för det första den mervärdesskatt som hade fakturerats stiftelsen GW för upplåtelsen av nyttjanderätten, uppgående till 645 067 NLG, och för det andra beloppet av den mervärdesskatt som hade fakturerats kooperativet avseende byggandet av bostadshuset, uppgående till 1 285 059 NLG, vilket drogs av såsom ingående mervärdesskatt.

12. På grundval av denna deklaration återbetalade skatteinspektören ett belopp på 639 992 NLG till kooperativet GW.

13. Till följd av ikraftträdandet av ändringslagen och med tillämpning av denna ändrade emellertid skatteinspektören sitt eget beslut och beslutade att kooperativet GW:s upp-

låtelse skulle anses utgöra en transaktion som är undantagen från skatteplikt. Följaktligen nekades kooperativet den redan förvärvade rätten till jämkning, och skatteinspektören krävde samtidigt att kooperativet skulle återbetala ett belopp uppgående till 1 285 059 NLG, vilket senare ex officio nedsattes till 639 992 NGL, det vill säga motsvarande den mervärdesskatt som faktiskt hade återbetalats.

14. Efter det att begäran om omprövning inte lett till någon ändring av beslutet väckte kooperativet GW talan i Gerechtshof i Arnhem, som i dom av den 20 maj 1998 fastställde taxeringsbeslutet med det nedsatta belopp som skattemyndigheten hade beslutat om.

15. Kooperativet GW väckte då kassations-talan i Hoge Raad. Hoge Raad var tveksam till framför allt huruvida artiklarna 3.2 och 11.1 b punkt 5 i mervärdesskattelagen, i dess lydelse enligt ändringslagen, var förenliga med sjätte direktivet, och ställde en första tolkningsfråga till EG-domstolen.

16. EG-domstolen undanröjde dock tveksamheterna och fastställde i dom av den 4 oktober 2001 i mål C-326/99, Goed Wonen (REG 2001, s. I-6831), att sjätte direktivet inte utgör något hinder vare sig för en nationell bestämmelse, som artikel 3.2, "enligt vilken upprättande, överföring, ändring, avstående från och uppsägning av sakrätter i fast egendom endast kan kvalificeras som 'leverans av varor' om ersättningen för sådana transaktioner, jämte mer-

värdesskatt, åtminstone motsvarar värdet på den fasta egendom som sakrätterna avser", eller för en nationell bestämmelse, som artikel 11.1 b punkt 5, "vilken vid tillämpningen av undantagen från skattskyldighet för mervärdesskatt medger att utarrendering och uthyrning av fast egendom likställs med upprättandet, för en avtalad tidsperiod och mot ersättning, av en sakrätt som ger dess innehavare rätt att använda en fast egendom, som den nyttjanderätt som är i fråga i målet vid den nationella domstolen".

17. Efter det att denna dom hade avkunnats var emellertid Hoge Raad fortfarande tveksam till huruvida ändringslagen var förenlig med gemenskapsrätten, men denna gång från ett annat perspektiv. Särskilt ville den ha klarhet i huruvida en sådan lag, som ansetts legitim vad gäller dess innehåll, kan tillämpas retroaktivt och därmed beröva en skattskyldig person en redan förvärvat rätt till jämkning av avdrag.

18. Av denna anledning vände sig Hoge Raad ånyo till domstolen och ställde följande fråga:

"... [U]tgör artiklarna 17 och 20 i sjätte direktivet eller de gemenskapsrättsliga principerna om skydd för berättigade förvänt-

ningar och rättssäkerhet hinder, för det fall att det inte är fråga om bedrägeri eller missbruk och inte heller om en ändring av den planerade användningen [av anläggningstillgångar], för en reglering som innebär att en rätt till jämkning av mervärdesskatt som den skattskyldige inte har dragit av och som han har betalt för en levererad (fast) egendom — en egendom som ursprungligen var avsedd för uthyrning (som är befriad från mervärdesskatt) men som senare har använts för en mervärdesskattepliktig transaktion (i det aktuella fallet upplåtande av en sakrättslig nyttjanderätt) — bortfaller endast på grund av en lagändring som inte hade trätt i kraft vid den tidpunkt då ovannämnda transaktion genomfördes och som innebär att denna transaktion med retroaktiv verkan skall anses vara undantagen från mervärdesskatteplikt och avdragsrätt?"

19. I det mål som därmed har anhängiggjorts har kooperativet GW, den nederländska regeringen och kommissionen ingivit skriftliga yttranden, och samma parter har dessutom i likhet med den svenska regeringen yttrat sig vid förhandlingen den 26 oktober 2004.

III — Rättslig bedömning

20. Innan den fråga som är föremål för diskussion mellan parterna i förevarande mål besvaras, skall vissa frågor som inte är tvistiga först avfärdas.

21. I detta avseende skall framför allt erinras om att enligt artikel 17 i sjätte direktivet har en skattskyldig rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av "[m]ervärdesskatt 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", "[i] den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner".

22. Enligt artikel 20.1 a skall vidare det ursprungliga avdraget jämkas bland annat när det är "lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till".

23. I förevarande mål är den hänskjutande domstolen och samtliga parter i målet i huvudsak överens om att kooperativet GW innan ändringslagen antogs den 29 december 1995 hade förvärvat en rätt att dra av den mervärdesskatt som det var skyldigt att erlagga avseende dess kostnader för utförda byggnadsarbeten. Denna skatt hade nämligen betalats, i den mening som avses i artikel 17, med avseende på varor och tjänster som var nödvändiga för att färdigställa bostadshuset, vilka sedan användes för en transaktion (upplåtelsen av nyttjanderätten) som vid den tidpunkt då den genomfördes var skattepliktig.

24. Inte heller den omständigheten att kooperativet GW, som inte hade dragit av mervärdesskatt under byggandet av bostadshuset, därefter erhöll en rätt till jämkning av det ursprungliga avdraget enligt artikel 20.1 a är omtvistad.

25. Den fråga som däremot är omtvistad avser huruvida den avdragsrätt (eller mer exakt rätten till jämkning av avdraget) som således förvärvats kan upphävas retroaktivt genom en sådan nationell lag som ändringslagen, vilken med retroaktiv verkan innebär att en transaktion (upplåtelsen av begränsade sakrätter mot ett vederlag som är lägre än deras ekonomiska värde) som tidigare omfattades av mervärdesskatt undantas från skatten.

26. Jag vill inledningsvis påpeka att jag delar kooperativets och kommissionens ståndpunkt i detta mål. De anser att i ett fall som det förevarande, där skyddet för privatpersoners berättigade förväntningar inte har tillvaratagits i tillräcklig mån, utgör rättssäkerhetsprincipen hinder för en retroaktiv tillämpning av nationella skattebestämmelser sådana som artiklarna 3.2 och 11.1 b punkt 5 i den ifrågavarande lagen.

27. En sådan lösning står enligt min mening i överensstämmelse med domstolens fasta

rättspraxis, enligt vilken, som bekant, rätts-säkerhetsprincipen utgör en del av gemenskapens rättsordning och således skall iakt-tas, inte bara av gemenskapsinstitutionerna,⁶ utan även av medlemsstaterna "då de utövar sina befogenheter enligt gemenskapsdirektiven".⁷ Principen är tillämplig även på en nationell lag sådan som ändringslagen, genom vilken olika bestämmelser i mervärdes-skattelagen som syftar till att genomföra sjätte direktivet har ändrats (se punkt 6 ovan).

28. Såsom kooperativet GW med rätta har anført utgör principen i fråga hinder "för att det föreskrivs att en [normativ rättsakt] skall gälla från en tidpunkt före dess offentliggörande".⁸ Om den tillämpas inom mervärdes-skatteområdet utgör principen följaktligen hinder "för att en ändring av den nationella lagstiftningen med retroaktiv verkan frångår en skattskyldig en rätt till avdrag som denne erhållit enligt sjätte direktivet".⁹

29. Mot denna bakgrund är det ändå nödvändigt att beakta att det av domstolens

rättspraxis även följer att ett undantag från nämnda princip kan ske "i undantagsfall om det är nödvändigt för att uppnå ett visst mål och om vederbörlig hänsyn tas till de berättigade förväntningarna hos dem som berörs".¹⁰

30. Domstolen har således exempelvis i målen *Racke och Decker*, med beaktande bland annat av "den exceptionella situationen vid tidpunkten", godkänt en retroaktiv tillämpning av en förordning i vilken det föreskrevs utjämningsbelopp för handel med vin när stora svängningar i de nationella växelkurserna förekom på grund av en betydande ändring av den internationella valutasituationen.¹¹ Även i domen i målet *Amylum* godkändes en förordning om återinförande av ett system med kvoter och avgifter för isoglukostillverkningen med retroaktiv verkan, efter att domstolen hade ogiltigförklarat en första förordning om införande av sådana bestämmelser på grund av att väsentliga formföreskrifter hade åsidosatts.¹²

31. För att slutligen nämna ett sista men mycket betydelsefullt exempel, har domstolen i målet *Zuckerfabrik* godkänt bestäm-

6 — Dom av den 14 maj 1975 i mål 74/74, *CNTA mot kommissionen* (REG 1975, s. 533; svensk specialutgåva, volym 2, s. 461).

7 — Dom av den 3 december 1998 i mål C-381/97, *Belgo-codex* (REG 1998, s. I-8153), punkt 26, av den 8 juni 2000 i mål C-396/98, *Schloßstraße* (REG 2000, s. I-4279), punkt 44, och av den 11 juli 2002 i mål C-62/00, *Marks & Spencer* (REG 2002, s. I-6325), punkt 44.

8 — Dom av den 22 november 2001 i mål C-110/97, *Nederländerna mot rådet* (REG 2001, s. I-8763), punkt 151.

9 — Domarna i de ovannämnda målen *Schloßstraße*, punkt 47, och *Marks & Spencer*, punkt 45, samt dom av den 29 april 2004 i mål C-17/01, *Sulingen* (REG 2004, s. I-4243), punkt 40.

10 — Dom av den 25 januari 1979 i mål 98/78, *Racke* (REG 1979, s. 69; svensk specialutgåva, volym 4, s. 275), punkt 20, av den 25 januari 1979 i mål 99/78, *Decker* (REG 1979, s. 101), punkt 8, av den 30 september 1982 i mål 108/81, *Amylum* (REG 1982, s. 3107), punkt 4, och 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.

11 — Domarna i de ovannämnda målen *Racke*, punkt 20, och *Decker*, punkt 8. Utjämningsbeloppen utgör särskilda avgifter, som syftar till att vid växelkursändringar utjämna konstaterade prisskillnader uttryckta i nationell valuta och förhindra de störningar i handeln som kan bli följden därav.

12 — Domen i det ovannämnda målet *Amylum*, punkt 5.

melser som innebar att avgifter togs ut från sockerproducenter för ett redan avslutat regleringsår, under vilket den kraftiga nedgången i dollarkursen och världsmarknadspriserna på socker hade lett till kraftiga förluster för den gemensamma organisationen för denna produkt.¹³ I sin dom fastställde domstolen först existensen av en exceptionell situation och gick därefter över till att kontrollera om de två ovannämnda förutsättningarna (nödvändighet och skydd för berättigade förväntningar) var uppfyllda.

32. Jag övergår nu till det aktuella målet, och inledningsvis konstaterar jag att det såsom kooperativet GW korrekt har anfört framstår som att några "exceptionella omständigheter" som kan jämföras med dem som beskrivits ovan inte föreligger.

33. När den nederländska lagstiftaren beslutade att ändra mervärdesskattelagen med retroaktiv verkan befann den sig inte i en situation med en plötslig finansiell kris eller oförutsebara budgetsårigheter. Den konstaterade endast att vissa kategorier av ekonomiska operatörer sedan flera år "i allt större omfattning" hade använt sig av "[l]agstiftningen avseende den omsättningsskatt som gäller för fast egendom ... på ett sätt som lagstiftaren inte kunnat förutse". Dessa

aktörer använde sig nämligen av olika juridiska arrangemang, som för övrigt var *legitima*¹⁴, för att se till att "fast egendom [omfattades] av en lägre skattesats, som i vissa fall [var] mycket lägre än den som föreskr[e]vs".¹⁵

34. Det var därvid utan tvivel fråga om ett känsligt läge, med hänsyn till den gradvisa minskningen av mervärdesskatteintäkter avseende fastigheter. Jag kan dock inte se hur detta förhållande skulle kunna definieras som *exceptionellt* i den mening att det, såsom just anförts, kan hänföras till en viss situation med plötsliga händelser som varken förutsetts eller kunnat förutses.

35. Men detta är inte allt. Det förefaller mig nämligen som om det i förevarande mål även finns anledning till allvarliga tvivel avseende huruvida de två förutsättningar som enligt den ovan angivna rättspraxisen från domstolen (se ovan punkt 29) skall vara för handen för att retroaktiva bestämmelser skall få antas, närmare bestämt att det är i) *nödvändigt* med en retroaktiv verkan för att kunna uppnå de mål som lagstiftaren har ställt upp och ii) att skyddet för berörda parter berättigade förväntningar tillgodoses, är uppfyllda.

14 — Såsom den nationella domstolen har anfört, utgör sådana arrangemang som kooperativet GW:s arrangemang (se ovan punkt 10), som är avsedda att skapa förutsättningar för att kunna dra av den mervärdesskatt som betalats avseende kostnaderna för fastighetsbyggande, inte handlingar som utgör missbruk eller bedrägeri.

15 — Se motiveringen till förslaget till ändringslag.

13 — Domarna i de ovannämnda målen Zuckerfabrik, punkt 52, och Nederländerna mot rådet, punkt 155.

36. Vad gäller den första förutsättningen håller jag med kooperativet GW om att det inte var nödvändigt att ge ändringslagen retroaktiv verkan för att uppnå det mål som den nederländska regeringen kungjort, nämligen att förhindra en "oönskad tillämpning" av skattelagstiftningen, som lett till en minskning av mervärdesskatteintäkterna avseende fastigheter. I en situation som den förevarande kan det nämligen svårigen hävdas att målet att sätta stopp för ageranden, vilka i sig var legitima och som pågick sedan många år, endast kunde eftersträvas på ett effektivt sätt genom en lag som gavs retroaktiv verkan. Eftersom det i förevarande fall inte var fråga om en plötslig upptäckt av en situation som inte hade förutsetts och inte hade kunnat förutses, skulle en lag som endast för framtiden hade förbjudit oönskade arrangemang under alla omständigheter ha gjort det möjligt att sätta stopp för dessa med en begränsad ekonomisk skada som följd (eftersom lagen då vore begränsad i tiden och skulle rikta sig mot handlingar som länge godtagits), utan att rättssäkerhetsprincipen därvid skulle åsidosättas på ett allvarligt sätt.

37. Vad gäller den andra förutsättning som nämnts ovan kan det inte heller anses att de berörda parternas berättigade intressen i förevarande fall har skyddats tillräckligt genom offentliggörandet av ett pressmeddelande i vilket det tillkännagivits att upplåtandet av begränsade sakrätter i fast egendom från och med den 31 mars 1995 skulle jämföras med en sådan uthyrning som är undantagen från skatteplikt.

är just att i förväg tillkännage lagbestämmelser genom pressmeddelanden som har till syfte att i god tid underrätta dem som bestämmelserna riktar sig till. Det förefaller mig emellertid, oavsett alla övriga överväganden, som om denna praxis inte kan göras allmän på en gemensam marknad på vilken samtliga europeiska ekonomiska aktörer är verksamma och på vilken den praxis som normalt följs snarare bygger på principen att medborgarnas handlingar skall styras och villkoras genom lag och inte genom pressmeddelanden. Såsom kommissionen med rätta har påpekat kan en särskild praxis i vissa medlemsstater inte medföra att det på gemenskapsnivå krävs av privatpersoner i allmänhet och skattskyldiga i synnerhet att de skall tillmäta pressmeddelanden större betydelse än gällande rätt.

39. Detta gäller även utan beaktande av det förhållandet att de bestämmelser som allmänt har kungjorts i ett pressmeddelande vad därefter gäller deras konkreta innehåll och deras faktiska räckvidd, såsom i förevarande fall, blir kända först när det aktuella lagförslaget läggs fram i parlamentet, och att förslaget, såsom också skett i förevarande fall, kan bli föremål för flera ändringar under parlamentsförfarandet.

38. Såsom den svenska regeringen har anfört är det riktigt att några medlemsstaters praxis

40. I förevarande mål kan det således inte hävdas att kooperativet GW — det står för

övrigt inte klart huruvida detta var lagligen skyldigt att känna till meddelandet av den 31 mars 1995 — redan den 28 april 1995 snarare borde ha beaktat de osäkra uppgifterna i nämnda pressmeddelande än de säkra föreskrifterna i den sedan år 1968 gällande mervärdesskattelagen. Så är än mer fallet på grund av att kooperativet hela tiden förlitat sig på denna lag för att mellan olika valmöjligheter välja den typ av transaktion som var skattemässigt mest fördelaktig (upplåtelse av nyttjanderätt). Om det hade haft möjlighet att känna till innehållet i de kungjorda ändringarna i detalj, i stället för det allmänt hållna pressmeddelandet, skulle det dessutom fortfarande ha kunnat ordna denna transaktion på ett annat — fortfarande lagligt — sätt, genom lösningar som hade gjort det möjligt för det att även enligt de nya reglerna bibehålla åtminstone en del av avdragsrätten (till exempel genom att avtala om vederlag som är något högre än de upplåtna rättigheternas ekonomiska värde).

41. Något annat följer inte heller av domen av den 29 april 2004 i målet *Gemeente Leusden och Holin Groep*,¹⁶ där domstolen i fråga om samma lag som den här aktuella uttalade att lagen inte "strider mot de skattskyldigas berättigade förväntningar".

42. I nämnda mål, som under alla omständigheter rörde andrabestämmelser i ändrings-

lagen (och särskilt dem som avsåg avskaffandet av rätten att välja att fastighetsuthyrning skall beskattas, se ovan punkt 7), hade den nederländska lagstiftaren nämligen skyddat de berörda parternas berättigade förväntningar, inte bara genom pressmeddelandet, genom vilket "[d]en planerade lagändringen framgick", utan även genom att i lagändringen föreskriva en övergångsordning som innebar att "övergången från en mervärdesskattepliktig uthyrning till en uthyrning som var undantagen från skatteplikt inte skulle äga rum förrän från och med att lagen trädde i kraft", närmare bestämt "för att parterna till ett hyresavtal skulle ges tid att ... rådgöra med varandra om de följder som lagändringen skulle få".¹⁷

43. I de bestämmelser som här skall bedömas (vilka avser undantaget från skatteplikt för upplåtelse av begränsade sakrätter i fast egendom) föreskrivs däremot inte någon motsvarande övergångsordning. Skyddet för privatpersoners berättigade förväntningar tillvaratas således endast genom pressmeddelandet, vilket jag, såsom anført ovan, inte anser vara lämpligt för att säkerställa nämnda skydd fullt ut.

44. Av detta skäl anser jag att principerna om rättssäkerhet och om skydd för berättigade förväntningar, till skillnad från vad som var fallet i det ovannämnda målet

16 — Dom av den 29 april 2004 i de förenade målen C-487/01 och C-7/02, *Gemeente Leusden och Holin Groep* (REG 2004, s. I-0000).

17 — Domen i det ovannämnda målet *Gemeente Leusden och Holin Groep*, punkterna 80 och 81.

Gemeente Leusden och Holin Groep, i förevarande mål utgör hinder för sådana bestämmelser i lag som här är aktuella, vilka med retroaktiv verkan berövar berörda personer en rätt till jämkning av avdrag som förvärvats med stöd av sjätte direktivet.

rätt att återkräva hela den avdragna mervärdesskatten, utan även att de inte får återkräva delar av den genom en jämkning enligt artikel 20.1 b i sjätte direktivet.

45. Innan jag sammanfattar förslaget till avgörande skall jag emellertid även undersöka en alternativ lösning som kommissionen har föreslagit i förevarande mål. Kommissionen har närmare bestämt anfört att de nederländska myndigheterna i förevarande fall, även om de på grund av de ovannämnda principerna inte kunde återkräva den återbetalda mervärdesskatten fullt ut och omedelbart, utan att åsidosätta samma principer hade kunnat besluta om en ny jämkning nedåt av de avdrag som kooperativet GW gjort, men att denna nya jämkning endast hade kunnat avse de år som följde efter ikraftträdandet av ändringslagen. Om jag har förstått detta resonemang rätt skulle den nationella myndigheten, mot bakgrund av att jämkningen enligt den nederländska lag som var tillämplig vid den tidpunkten skulle ha delats upp på tio år, enligt denna lösning inte längre ha kunnat besluta om den del av mervärdesskatten som dragits av för år 1995, men kunnat återkräva den resterande mervärdesskatten fördelad på de följande nio år som i tiden ligger efter ikraftträdandet av nämnda lag.

46. Jag tror dock inte att jag kan följa kommissionens argumentation i detta avseende. Enligt min mening innebär nämligen principerna om rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar inte bara att de nederländska skattemyndigheterna saknar

47. Jag erinrar i detta avseende om att det i nämnda bestämmelse föreskrivs att "[d]et ursprungliga avdraget skall jämkas enligt de förfaranden som fastställs av medlemsstaterna, *särskilt* ... 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 ... *varuprov*..."¹⁸

48. I artikel 20.2, som avser villkoren för jämkning avseende anläggningstillgångar, föreskrivs därefter att jämkningen "skall ... fördelas över fem år" (när det är fråga om fast egendom kan denna period förlängas "till högst tio år"), att "[d]en årliga jämkningen ... endast [skall] ske med avseende på en femtedel av den skatt som belastar varorna", och slutligen att "[j]ämkningen skall göras *på grundval av variationerna i avdragsrätt* under de följande åren jämfört med den

18 — Min kursivering.

som gällde det år då varorna förvärvades eller tillverkades”.¹⁹

49. Det förefaller mig som om den mest korrekta tolkningen av de angivna bestämmelserna är den som begränsar tillämpningen av jämningsinstitutet till de fall då *variationer i den faktiska situation* som motiverade det ursprungliga avdraget föreligger. Jag har däremot starka tvivel avseende huruvida denna tolkning — på sådant sätt som kommissionen har föreslagit — kan utvidgas till att omfatta även sådana fall som det förevarande, i vilket *den rättsliga situation* som det aktuella avdraget baserade sig på har ändrats.

50. Det stämmer nämligen att artikel 20.1, i vilken de olika jämningsmöjligheterna föreskrivs, innehåller ordet särskilt, vilket tyder på att uppräkningslistan inte är uttömmande. Det stämmer också att det i artikel 20.2 allmänt föreskrivs att jämningslistan skall göras på grundval av ”variationerna i avdragsrätt”,²⁰ utan att det närmare anges om det därvid endast är fråga om faktiska variationer eller även om rättsliga sådana.

51. Det kan emellertid inte bortses från att det i artikel 20 i direktivet hela tiden hänvisas till fall som avser variationer i den faktiska situationen, genom att såsom exempel i den

nämns de fall då jämningslistan måste ske (hävning av köp och nedsättning av pris) och de fall då detta undantagsvis inte krävs (transaktioner som förblir obetalda, egendom som förstörts, gått förlorat eller stulits samt uttag i syfte att skänka bort gåvor eller varuprov). Såsom jag redan har anfört innebär detta att jag anser att rättelser av avdraget genom jämningslistan endast kan ske när det är fråga om denna typ av fall (samt även andra fall än dem som uttryckligen anges, men som ändå omfattas av samma kategori).

52. Även om så inte skulle anses vara fallet, och domstolen väljer att godkänna jämningslistan enligt artikel 20.1 b även vid en ändring i den lagstiftning på vilken avdraget grundar sig, vill jag i vart fall påpeka att en sådan lösning kommer att få en retroaktiv verkan som kan likställas med ett återkrav av avdragsbeloppet. Detta på grund av att den skattskyldige med retroaktiv verkan skulle berövas åtminstone en del av den fulla avdragsrätt som den redan förvärvat.

53. I förevarande fall skulle detta även innebära att de berörda personernas berättigade förväntningar samt rättssäkerhetsprincipen åsidosattes, eftersom kooperativet GW då retroaktivt skulle berövas, om än bara delvis, en rätt till ett avdrag som uppkommit redan innan ändringslagen antogs.

¹⁹ — Min kursivering.

²⁰ — Se domen i det ovannämnda målet Gemeente Leusden och Holin Groep, punkterna 52 och 53.

54. Av de skäl som redovisats ovan föreslår jag att den aktuella frågan skall besvaras så, att när en skattskyldig — utan att göra sig skyldig till missbruk eller bedrägeri — enligt artikel 17 i sjätte direktivet har förvärvat en rätt till avdrag för mervärdesskatt som erlagts avseende en fastighet som levererats och som ursprungligen var avsedd för uthyrning (en icke mervärdesskattepliktig transaktion) men som senare har upplåtits i form av en nyttjanderätt (en mervärdesskattepliktig transaktion) utan att en variation i den planerade användningen av nämnda

egendom därefter har skett, utgör rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar hinder för att låta en rätt till en sådan jämkning av skatt som inte har dragits av, som avses i artikel 20.1 a i nämnda direktiv, bortfalla endast på grund av en lagändring som inte hade trätt i kraft vid tidpunkten för upplåtelsen av nyttjanderätten och som innebär att denna transaktion med retroaktiv verkan skall anses vara undantagen från mervärdesskatteplikt och avdragsrätt.

IV — Förslag till avgörande

55. Mot bakgrund av ovanstående överväganden föreslår jag att domstolen skall besvara Hoge Raad Nederländernas fråga på följande sätt:

”När en skattskyldig — utan att göra sig skyldig till missbruk eller bedrägeri — enligt artikel 17 i sjätte direktivet 77/388/EEG har förvärvat en rätt till avdrag för mervärdesskatt som erlagts avseende en fastighet som levererats och som ursprungligen var avsedd för uthyrning (en icke mervärdesskattepliktig transaktion) men som senare har upplåtits i form av en nyttjanderätt (en mervärdesskattepliktig transaktion) utan att en variation i den planerade användningen av nämnda egendom därefter har skett, utgör rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar hinder för att låta en rätt till en sådan jämkning av skatt som inte har dragits av, som avses i artikel 20.1 a i nämnda direktiv, bortfalla endast på grund av en lagändring som inte hade trätt i kraft vid tidpunkten för upplåtelsen av nyttjanderätten och som innebär att denna transaktion med retroaktiv verkan skall anses vara undantagen från mervärdesskatteplikt och avdragsrätt.”