



Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
PAOLO MENGOTZI
föredraget den 25 november 2015¹

Mål C-332/14

**Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR
mot
Finanzamt Krefeld**

(begäran om förhandsavgörande från Bundesfinanzhof (federala skattedomstolen) (Tyskland))

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Mervärdesskatt — Avdragsrätt för ingående skatt —
Varor och tjänster som används för både skattepliktiga och icke skattepliktiga transaktioner —
Uthyrning av en byggnad för närings- och bostadsändamål — Beräkning av avdragsgill andel baserad
på den omsättning som är hänförlig till hyresgästerna i näringslokalerna — Nationella bestämmelser i
vilka föreskrivs en ytbaserad beräkning av den andel som är hänförlig till dessa hyresgäster —
Retroaktiv verkan — Rättssäkerhet — Berättigade förväntningar”

I – Inledning

1. Förevarande begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 17, 19 och 20 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund,² i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995³ (nedan kallat sjätte direktivet), samt principerna om rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar.

2. Begäran har framställts i ett mål mellan Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR och Finanzamt Krefeld (skattemyndigheten i Krefeld). Målet rör den beräkningsregel som ska användas för att fastställa avdragsrätten för mervärdesskatt för år 2004 och jämkningen av avdraget för denna skatt i samband med uppförande och underhåll av en byggnad för blandad användning, det vill säga verksamhet som berörs av både avdragsgilla och icke avdragsgilla transaktioner.

3. I detta mål ankommer det i synnerhet på domstolen att göra ett antal förtydliganden avseende räckvidden av dom BLC Baumbach (C-511/10, EU:C:2012:689) och i frågan huruvida en medlemsstat till följd av en lagändring kan föreskriva en jämkning av det ursprungliga avdraget för mervärdesskatt för åren innan denna lagändring trädde i kraft, däribland för de delar av byggnaden vars användning inte skiljer sig från den ursprungligen avsedda användningen.

1 — Originalspråk: franska.

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

3 — EUT L 102, s. 18.

4. Enligt min mening kan den hänskjutande domstolens frågor besvaras relativt enkelt med stöd av dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), i den meningen att artiklarna 17.5 första stycket och 19.1 i sjätte direktivet utgör hinder för att en medlemsstat systematiskt och generellt föreskriver att fördelningen vid beräkningen av den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt för alla varor och tjänster för blandad användning i första hand ska ske enligt en annan beräkningsmetod än den omsättningsbaserade fördelningsnyckel som föreskrivs i ovan angivna artiklar.

II – Tillämpliga bestämmelser

A – Unionsrätt

5. Artikel 17 i sjätte direktivet har rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd" och innehåller följande bestämmelser:

"1. Avdragsrätten skall inträda vid den tidpunkt då den avdragsgilla skatten blir utkrävbar.

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

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

...

5. När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

Denna andel skall bestämmas i enlighet med artikel 19 för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen. Medlemsstaterna får dock

...

c) tillåta eller ålägga den beskattningsbara personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna,

..."

6. I artikel 19.1 i sjätte direktivet, med rubriken "Beräkning av avdragsgill andel", föreskrivs följande:

"Den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket skall bestå av ett allmänt bråk där

— täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3,

— nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill. ..."

7. Artikel 20 i sjätte direktivet har rubriken "Jämknings av avdrag". Artikel 20.1 och 20.2 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. ...
2. När det gäller anläggningstillgångar, skall jämkningen fördelas över fem år inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades. Den årliga jämkningen skall endast ske med avseende på en femtedel av den skatt som belastar varorna. Jämkningsperioden skall göras på grundval av variationerna i avdragsrätt under de följande åren jämfört med den som gällde det år då varorna förvärvades eller tillverkades.

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

När det gäller fast egendom förvärvad som anläggningstillgångar kan jämkningsperioden förlängas till högst 20 år."

B – Tysk rätt

8. De relevanta tyska bestämmelserna om mervärdesskatt finns i 1999 års lag om omsättningsskatt (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, s. 1270, nedan kallad lagen om omsättningsskatt).

9. I 4 § i lagen om omsättningsskatt, med rubriken "Undantag för leveranser och andra tjänster", föreskrivs följande:

"Av de transaktioner som omfattas av 1 § stycke 1 punkt 1 är följande undantagna från skatteplikt:

...

12. a) uthyrning och arrende av fast egendom, ..."

10. 15 § i lagen om omsättningsskatt har följande lydelse:

"(1) Den skattskyldige har rätt att dra av följande belopp av ingående mervärdesskatt:

- 1. den lagstadgade skatt som den skattskyldige är skyldig att betala för leveranser eller andra tjänster som utförs av andra näringsidkare för den skattskyldiges näringsverksamhet.

...

(2) Avdrag för ingående skatt får inte göras vid leveranser, import eller gemenskapsinternt förvärv av varor eller på andra tjänster som näringsidkaren använder sig av för att genomföra följande transaktioner:

- 1. Transaktioner som är undantagna från skatteplikt.

...

(4) Använder näringsidkaren en för dennes näringsverksamhet levererad, importerad eller inom gemenskapen förvärvad vara eller en av honom emottagen tjänst endast delvis för att genomföra transaktioner som utesluter avdrag för ingående mervärdesskatt, ska den del av den ingående mervärdesskatten som ekonomiskt sett kan hänföras till nämnda transaktioner inte vara avdragsgill. Näringsidkaren kan fastställa de icke avdragsgilla delbeloppen genom en ändamålsenlig uppskattning.”

11. Genom 2003 års skatteändringslag (Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, s. 2645), vilken trädde i kraft den 1 januari 2004, kompletterades denna bestämmelse med en tredje mening med följande lydelse:

”Ett fastställande av den icke avdragsgilla delen av den ingående mervärdesskatten baserat på förhållandet mellan den omsättning som utesluter avdrag för ingående mervärdesskatt och den omsättning som berättigar till avdrag för ingående mervärdesskatt är bara tillåtet om ingen annan ekonomisk fördelning är möjlig.”

12. Lagstiftarens skäl till att göra detta tillägg är, enligt vad som följer av ovan angiven lag, följande:

”Syftet med denna bestämmelse är att den ingående skatten ska fördelas skäligt vid leveranser eller andra tjänster. Genom den nya ordningen begränsas användningen av den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln som enda fördelningskriterium. Denna fördelningsnyckel får enbart användas när ingen annan ekonomisk fördelning är möjlig. Ändringen är nödvändig, eftersom Bundesfinanzhof (federala skattedomstolen) i dom av den 17 augusti 2001 ... fann att en fördelning av ingående skatt baserad på omsättningen borde medges som en ändamålsenlig uppskattning i den mening som avses i 15 § stycke 4 i lagen om omsättningsskatt. Att tillämpa den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln som ett allmänt fördelningskriterium skulle emellertid leda till en oriktig fördelning, bland annat vid uppförande av en byggnad för blandad användning. ... Det är inget krav enligt sjätte direktivet att den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln ska tillämpas som ett allmänt fördelningskriterium. Medlemsstaterna har ingen skyldighet att föreskriva en sådan ordning med ’andelar’ ..., eftersom de i enlighet med artikel 17.5 tredje stycket får fastställa fördelningskriterier som frångår denna ordning. Vid förvärv av byggnader kan den ingående skatten fortfarande fördelas enligt förhållandet mellan produktionsvärden och marknadsvärden ...”

13. 15a § i lagen om omsättningsskatt har rubriken ”Jämkning av ingående skatt”. Styckena 1 och 2 har följande lydelse:

”(1) När ändringar av omständigheter som beaktats vid fastställandet av storleken på de ursprungliga avdragen inträffar inom fem år från den första användningen av en tillgång, ska en kompensation företas, för varje kalenderår som omfattas av ändringarna, genom en jämkning av avdraget för ingående skatt som påförts kostnaderna för förvärv eller utförande. När det gäller fast egendom inklusive dess väsentliga beståndsdelar, rättigheter för vilka civilrättsliga bestämmelser beträffande fast egendom är tillämpliga, samt byggnader på ofri grund gäller en jämningsperiod på tio i stället för fem år.

(2) För varje kalenderår som omfattas av ändringarna ska jämkningen enligt stycke 1, i de fall som avses i första meningen i nämnda stycke, motsvara en femtedel och i de fall som avses i andra meningen en tiondel av den skatt som belastar tillgången.”

III – Målet vid den nationella domstolen, tolkningsfrågorna och förfarandet vid domstolen

14. Mellan åren 1999 och 2004 rev fastighetsbolaget Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR en äldre byggnad på egen tomtmark och uppförde en ny byggnad för bostads- och affärsändamål. Byggnaden slutfördes år 2004 och innehöll sex enheter bestående av bostäder och affärslokaler samt tio parkeringsplatser i ett underjordiskt garage. Vissa av dessa enheter och parkeringsplatser hyrdes ut redan i oktober 2002.

15. För inkomståren 1999–2003 beräknade Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR sin avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på rivnings- och byggnadsarbetena genom att tillämpa en fördelningsnyckel som baserades på förhållandet mellan den omsättning som skulle genereras genom uthyrningen av affärslokalerna (belagd med mervärdesskatt) och omsättningen till följd av annan uthyrning (undantagen mervärdesskatt) (nedan kallad den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln). Enligt denna fördelningsnyckel var 78,15 procent av mervärdesskatten avdragsgill. Vid prövningen av två överklaganden avseende storleken på avdraget för mervärdesskatt för 2001 och 2002, godtog skattemyndigheten i Krefeld denna fördelningsnyckel.

16. År 2004 hyrdes vissa delar av byggnaden ut på ett sätt som var undantaget mervärdesskatt, trots att dessa delar ursprungligen varit avsedda för en mervärdesskattepliktig användning. För att jämka avdragen för ingående skatt beräknade Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR i deklarationen för inkomståret 2004 ett kompensationsbelopp, som fastställdes med hjälp av den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln. Den sammanlagda mervärdesskatt som Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR skulle få tillbaka var ungefär 3 500 euro.

17. Skattemyndigheten i Krefeld underkände denna beräkningsmetod med motiveringen att den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln sedan 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt hade trätt i kraft endast fick användas om det inte var möjligt att tillämpa någon annan metod för fördelning av varor och tjänster för blandad användning. Skattemyndigheten i Krefeld fann att det var möjligt, och mer exakt, att fastställa fördelningen av varor och tjänster i samband med rivning och uppförande av en byggnad enligt förhållandet mellan affärslokalernas och bostadslokalernas yta (i kvadratmeter) (nedan kallad den ytbaserade fördelningsnyckeln). Därför fann Skattemyndigheten i Krefeld att Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR borde ha tillämpat en sådan fördelningsnyckel. Följaktligen fördelade skattemyndigheten i Krefeld den ingående mervärdesskatten på byggkostnaderna för perioden 1999–2004 mellan affärslokalerna och bostadslokalerna och fastställde ett korrigeringsbelopp för varje lokal, däribland för de lokaler vars faktiska användning inte skilde sig från den som ursprungligen hade avsetts, med hjälp av den ytbaserade fördelningsnyckeln. Skattemyndigheten i Krefeld fastställde procentandelen för avdrag till 38,74 procent, motsvarande den sammanlagda ytan i byggnaden vars uthyrning var skattepliktig. Skattemyndigheten i Krefeld beslutade att 950 euro av den ingående mervärdesskatten skulle betalas tillbaka till Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR för år 2004.

18. Finanzgericht Düsseldorf (skattedomstolen i Düsseldorf) upphävde delvis detta omprövningsbeslut med motiveringen att den ytbaserade fördelningsnyckeln endast kunde tillämpas på mervärdesskatt som är hänförlig till driftskostnaderna för den aktuella byggnaden från och med 2004. Följaktligen fastställde Finanzgericht Düsseldorf (skattedomstolen i Düsseldorf) att ett mervärdesskattebelopp på drygt 1 700 euro skulle betalas tillbaka till Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR för år 2004.

19. Båda parterna överklagade detta avgörande till den hänskjutande domstolen, Bundesfinanzhof (federala skattedomstolen).

20. Den hänskjutande domstolen har anfört att tvisten i första hand väcker frågor avseende domstolens tolkning av artikel 17.5 i sjätte direktivet i dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

21. Den hänskjutande domstolen har först och främst erinrat om att domstolen i punkt 21 i dom Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) fann att ”fördelningen mellan den del [av försäljningspriset] som används i den yrkesmässiga verksamheten och den del som endast används privat [ska] ske på grundval av proportionerna mellan användningen i yrkesmässig verksamhet och användningen privat under det år då fastigheten förvärvas och inte på grundval av den fysiska indelningen.”

22. I dom av den 17 augusti 2001 drog Bundesfinanzhof (federala skattedomstolen) av detta slutsatsen att ”[o]m ... ett förvärv eller ett uppförande av en byggnad ... som är avsedd [för] ’blandad’ användning genomförs, får den ingående mervärdesskatten inte fördelas med en ’investeringsbaserad fördelningsnyckel’ ..., eller på grundval av en rumslig anknytning (’ytbaserad’). Fördelningen ska i stället vila på en ’procentuell’ fördelning av hela byggnadens användning för transaktioner som är undantagna skatt och transaktioner som är skattepliktiga”

23. Domen fick till följd att de tyska skattemyndigheterna delvis ändrade sin tidigare praxis och fastställde att det skulle göras en åtskillnad beroende på huruvida den aktuella mervärdesskatten hänförde sig till kostnader för förvärv eller uppförande av en byggnad eller till kostnader för nyttjande, bevarande och/eller underhåll av byggnaden. I det förstnämnda fallet beräknas avdraget utifrån den andel av byggnaden som används för beskattningsbara transaktioner. I det andra fallet beräknas avdraget fortfarande utifrån den del av byggnaden för vilken mervärdesskatt har erlagts. En fördelningsnyckel används enbart för att fastställa omfattningen av avdragsrätten för ingående mervärdesskatt på leveranser eller tjänster som inte kan hänföras till en viss del av byggnaden eller som avser gemensamma utrymmen.

24. Det är mot denna bakgrund som den hänskjutande domstolen vill veta huruvida dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) i sin tur inneburit ett ifrågasättande av befintlig skattepraxis.

25. Den hänskjutande domstolen har påpekat att EU-domstolen i den domen fann att det endast var möjligt att använda sig av en annan fördelningsnyckel, och således av en annan metod för beskattning av varor och tjänster för blandad användning, än den omsättningsbaserade metod som föreskrivs i sjätte direktivet om denna metod inte tillämpas på samtliga fall av blandad användning och om den leder till att avdragsrätten kan fastställas mer exakt. Den hänskjutande domstolen anser att EU-domstolen slog fast att 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt inte var förenlig med sjätte direktivet i den mån denna bestämmelse innebär ett annat system för beräkning av avdrag för varor för blandad användning som på ett generellt sätt frångår den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln. Vad beträffar villkoret att den valda metoden måste garantera en mer exakt fördelning av avdraget, har den hänskjutande domstolen emellertid framhållit att detta villkor är uppfyllt i förevarande fall, eftersom den ytbaserade fördelningsnyckeln i allmänhet är mer exakt än den omsättningsbaserade. Av detta följer att den metod som de tyska myndigheterna och domstolarna tillämpade innan dom Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) meddelades, nämligen att undersöka för vilken del av byggnaden som mervärdesskatt erlagts och endast tillämpa en fördelningsnyckel för de återstående belopp som hänför sig till de delar av byggnaden som verkligen utgör föremål för en blandad användning, ska tillämpas i första hand, eftersom den ger ett mer exakt resultat än en omsättningsbaserad fördelningsnyckel.

26. Den hänskjutande domstolen har även framhållit att EU-domstolen i dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 19), angav att en medlemsstat endast kan använda en annan metod för beskattning av varor och tjänster för blandad användning än den som föreskrivs i sjätte direktivet för en ”viss transaktion, såsom uppförandet av en byggnad för blandad användning”. Den hänskjutande domstolen, som anser att samma metod, det vill säga den ytbaserade, ska tillämpas på mervärdesskatt som är hänförlig till uppförande eller förvärv av en byggnad samt på kostnaderna för nyttjande, bevarande och underhåll av byggnaden, vill följaktligen veta huruvida en sådan anpassning av systemen är förenlig med nämnda dom.

27. Den hänskjutande domstolen har vidare konstaterat att EU-domstolen, även om den redan medgett att en lagändring kan medföra en skyldighet att jämka vissa avdrag för mervärdesskatt, hittills endast har uttalat sig om lagändringar som berör själva förekomsten av avdragsrätten. Under dessa förutsättningar kvarstår en osäkerhet beträffande frågan huruvida artikel 20 i sjätte direktivet innebär att en medlemsstat får kräva att en skattskyldig jämkar mervärdesskatten till följd av att samma stat har ändrat den tillämpliga metoden för beskattning av varor och tjänster för blandad användning även när den skattskyldige fortsätter att använda byggnadens olika delar för att genomföra skattepliktiga transaktioner i enlighet med den ursprungliga avsikten och varken har gjort någon oriktig beräkning av de ursprungliga avdragen eller dragit någon oskäligen fördel av dessa avdrag.

28. Den hänskjutande domstolen vill även veta huruvida principerna om skydd för berättigade förväntningar och om rättssäkerhet, under sådana omständigheter som i det nationella målet, utgör hinder för en jämkning av mervärdesskatten. Den hänskjutande domstolen har nämligen framhållit att det kan vara så att 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt inte är tillräckligt precis, eftersom den innebär ett undantag från den allmänna regeln i artikel 17.5 i sjätte direktivet för alla fall av blandad användning. Den hänskjutande domstolen har även angett att den metod för beskattning av varor och tjänster för blandad användning som Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR använde sig av hade godtagits av behöriga förvaltningsmyndigheter och behöriga rättsliga myndigheter för vissa år. Den hänskjutande domstolen har angett att det inte finns någon uttrycklig bestämmelse i den nationella lagstiftningen som föreskriver att ikraftträdandet av 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt kan medföra jämkningar av mervärdesskatten och att det inte heller finns några övergångsbestämmelser. Slutligen har den hänskjutande domstolen understrukit att ändringen av metoden för beskattning av varor och tjänster för dubbel användning inte är bindande, eftersom den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln fortfarande godtas som en ändamålsenlig uppskattning, i den mening som avses i 15 § stycke 4 i lagen om omsättningsskatt, även om den från och med den 1 januari 2004 ska tillämpas i andra hand.

29. Under dessa omständigheter beslutade Bundesfinanzhof (federala skattedomstolen) att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1. Europeiska unionens domstol har slagit fast att artikel 17.5 tredje stycket i [sjätte direktivet] innebär att medlemsstaterna har rätt att föreskriva att fördelningen vid beräkningen av den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt för en viss transaktion, såsom uppförandet av en byggnad för blandad användning, i första hand ska ske enligt en annan fördelningsnyckel än den som grundar sig på omsättningsmetoden i artikel 19.1 i direktiv 77/388/EEG, under förutsättning att den valda metoden garanterar ett mer exakt fastställande av den avdragsgilla andelen (dom BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689).

a) Ska, vid anskaffning eller uppförande av en byggnad för blandad användning, ingående transaktioner vilkas beskattningsunderlag bestäms av anskaffnings- eller produktionskostnaderna, i syfte att mer exakt fastställa den avdragsgilla ingående mervärdesskatten, först hänförs till de (skattepliktiga eller skattefria) transaktioner som är knutna till byggnadens användning, så att enbart därefter kvarvarande ingående mervärdesskatt delas upp med utgångspunkt från en fördelningsnyckel baserad på yta eller omsättning?

b) Gäller de principer som Europeiska unionens domstol uttalade i dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) och dess svar på de tolkningsfrågor som prövades i målet även för mervärdesskatt på ingående transaktioner som avser användning, bevarande eller underhåll av en byggnad för blandad användning?

2. Ska artikel 20 i [sjätte direktivet] tolkas så, att den jämkning av det ursprungliga avdraget som föreskrivs i nämnda bestämmelse även är tillämplig i en situation då en skattskyldig har delat upp ingående mervärdesskatt hänförlig till uppförande av en byggnad för blandad användning enligt

den metod som föreskrivs i artikel 19.1 i nämnda direktiv och som är tillåten enligt nationell rätt, men en medlemsstat senare, under jämningsperioden, föreskriver att en annan fördelningsnyckel ska användas i första hand?

3. Om föregående fråga besvaras jakande: Är rättssäkerhetsprincipen och principen om berättigade förväntningar till hinder för en tillämpning av artikel 20 i [sjätte direktivet] om medlemsstaten i sådana fall som beskrivits ovan varken uttryckligen föreskriver en jämkning av mervärdesskatten eller inför övergångsbestämmelser och om Bundesfinanzhof (federala skattedomstolen) har slagit fast att den mervärdesskatteuppdelning som den skattskyldige har gjort enligt omsättningsmetoden i princip är en lämplig metod?”

30. Tysklands regering, Förenade kungarikets regering och Europeiska kommissionen har yttrat sig skriftligen över tolkningsfrågorna. Dessa parter yttrade sig även muntligen vid förhandlingen i målet den 9 juli 2015.

IV – Bedömning

A – Inledande synpunkter

31. Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i räckvidden av dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) när det gäller formerna för beräkning av avdrag för mervärdesskatt som hänför sig till dels kostnaderna för uppförande och iordningställande av en byggnad för ”blandad användning”, det vill säga en användning som innebär såväl avdragsgilla transaktioner (uthyrning av lokaler för näringsverksamhet i vissa delar av byggnaden) som transaktioner som inte är avdragsgilla (uthyrning av lokaler för bostadsändamål) (första frågan led a), dels kostnaderna för nyttjande och underhåll av byggnaden (första frågan led b). Denna fråga avser i allt väsentligt tolkningen av artikel 17.5 i sjätte direktivet.

32. Den hänskjutande domstolen har ställt den andra och den tredje frågan, vilka enligt min mening bör prövas tillsammans, för att få klarhet i vilka gränser som sätts av artikel 20.2 i sjätte direktivet samt av principerna om rättssäkerhet och om skydd för berättigade förväntningar när det gäller en medlemsstats rätt att kräva att en skattskyldig, till följd av en lagändring av bestämmelserna för beräkning av avdraget för mervärdesskatt, ska jämka mervärdesskatten för avdrag som gjordes innan lagändringen trädde i kraft.

33. Frågorna avser visserligen främst den skatterättsliga behandlingen av en byggnad för blandad användning, såsom den som är aktuell i målet i den nationella domstolen. Det finns emellertid anledning av påpeka att målet, som följer av skälen till begäran om förhandsavgörande och de berörda parternas yttranden, väcker farhågor som rör frågan huruvida en nationell bestämmelse som 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt, som infördes den 1 januari 2004, är förenlig med dels artikel 17.5 i sjätte direktivet, dels rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar.

34. Dessa farhågor är så när som på vissa nyansskillnader identiska med farhågorna i mål BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), vilket även det avsåg ett hänskjutande av Bundesfinanzhof (federala skattedomstolen) under liknande förutsättningar. Det målet, som konkret avsåg formerna för beräkning av avdraget för mervärdesskatt på kostnaderna för uppförande av en byggnad för blandad användning, hade nämligen även det sitt ursprung i den lagändring som genom 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt innebar att den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln fick en

”uppenbart underordnad ställning”⁴ vid beräkning av avdraget för mervärdesskatt på alla varor och tjänster för blandad användning, trots att denna fördelningsnyckel i enlighet med bestämmelserna i och syftet med sjätte direktivet i princip ska användas i första hand, såsom jag erinrar närmare om nedan.

35. I dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punkterna 17 och 18) fastslog domstolen visserligen att ”[det skulle] strida mot sjätte direktivet att tillåta att en medlemsstat antar en sådan lagstiftning, som den som beskrivs av den hänskjutande domstolen, som rent allmänt avviker från de regler som införts genom artiklarna 17.5 första och andra styckena och 19.1 i direktivet” och att ”tolkningen [för övrigt står] i överensstämmelse med målet med artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet, vars bestämmelser kan tillämpas i bestämda fall ...”

36. Emellertid har varken den tyska regeringen eller, som det förefaller, Bundesfinanzhof (federala skattedomstolen) dragit några slutsatser av detta konstaterande som uttryckligen avsåg den tyska lagstiftarens antagande av 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt. Bestämmelsens tillämpning är nu återigen aktuell i målet i den nationella domstolen.

37. Som jag förklarar nedan innebär domstolens konstaterande i punkterna 17–19 i mål BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) att Förbundsrepubliken Tyskland har åsidosatt de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet. Detta måste i sin tur leda till att 15 § stycke 4 tredje meningen inte kan göras gällande mot enskilda. Följaktligen saknas egentligen skäl att besvara var och en av den hänskjutande domstolens frågor, och därför är det endast i andra hand som jag granskar frågorna i detalj.

B – Förstahandsbedömning, avseende tolkningen av artiklarna 17.5 och 19.1 i sjätte direktivet och huruvida 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt kan göras gällande

38. Mervärdesskatten, som helt och hållet bärs av slutkonsumenten, karakteriseras av att den är neutral i alla produktions- och distributionsled. Skattskyldiga som deltar i produktions- och distributionsprocessen ska ända fram till slutkonsumentledet till skattemyndigheten betala in den mervärdesskatt som de fakturerat sina kunder (utgående mervärdesskatt), efter avdrag för den mervärdesskatt som de har betalat till sina leverantörer (avdragsgill ingående mervärdesskatt).

39. I artikel 17.2 i sjätte direktivet föreskrivs att en skattskyldig som förvärvar varor eller tjänster för att utföra skattepliktiga transaktioner har rätt att dra av ingående mervärdesskatt på nämnda varor eller tjänster. Som domstolen vid flera tillfällen har uttalat utgör avdragsrätten, vilken inträder omedelbart för hela den ingående skatten på ingående skattepliktiga transaktioner, en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och kan i princip inte inskränkas.⁵

40. Svårigheter kan emellertid uppstå i situationer av ”blandad användning”, det vill säga när en skattskyldig person som har förvärvat varor eller tjänster inom ramen för sin ekonomiska verksamhet använder dem både för sina skattepliktiga transaktioner och för andra ändamål.

41. Som jag tidigare redogjort för berörs två typer av blandad användning i sjätte direktivet.⁶

4 — För att använda samma formulering som generaladvokat Cruz Villalón använde i punkt 44 förslaget till avgörande i mål BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245).

5 — Se, bland annat, dom *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 24) och dom *Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt* (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkt 22).

6 — Se mitt förslag till avgörande i mål *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2008:769, punkterna 23–30).

42. I förevarande mål är emellertid endast en kategori aktuell. Det rör sig om den kategori som omfattar artikel 17.5 i sjätte direktivet.⁷

43. I denna bestämmelse föreskrivs ett system som avser ingående mervärdesskatt på kostnader som uteslutande är hänförliga till utgående ekonomiska transaktioner, av vilka vissa är avdragsgilla och andra, på grund av att de är undantagna från skatteplikt, inte är avdragsgilla.⁸ Så är fallet, såsom i målet i den nationella domstolen, när kostnader som är hänförliga till hyrestransaktioner avseende en byggnad som används både för affärsändamål (skattepliktiga) och för bostadsändamål (undantagna från skatteplikt).

44. Enligt artikel 17.5 i sjätte direktivet ska avdrag i ett sådant fall endast medges för den del av mervärdesskatten som kan hänföras till de skattepliktiga transaktionerna.⁹

45. Avdragsrätten ska, enligt artikel 17.5 andra stycket i sjätte direktivet, beräknas utifrån en andel som ska fastställas i enlighet med artikel 19.1 i samma direktiv,¹⁰ det vill säga med hjälp av en omsättningsbaserad fördelningsnyckel.

46. Såsom domstolen har angett, medger emellertid artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet, vars inledning innehåller ordet ”dock”, ett undantag från regeln i artikel 17.5 första och andra styckena.¹¹

47. Enligt denna bestämmelse får medlemsstaterna nämligen föreskriva att en av de andra metoder för beräkning av avdragsrätten som anges i bestämmelsens tredje stycke ska tillämpas, bland annat möjligheten att ”tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra avdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna” [artikel 17.5 tredje stycket led c]. Enligt domstolen är en av dessa metoder en fördelningsnyckel som är baserad på byggnadsytan i en byggnad för blandad användning.¹²

48. Artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet ska emellertid betraktas som en undantagsbestämmelse i förhållande till första och andra stycket i nämnda artikel.¹³

49. Vid utövandet av befogenheten enligt nämnda bestämmelse är medlemsstaterna skyldiga att ta hänsyn till den ändamålsenliga verkan av artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet, syftet med och systematiken i direktivet samt de principer som utgör grunden för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, inte minst principerna om skatteneutralitet och proportionalitet.¹⁴

50. Medlemsstaternas befogenhet vid antagandet av en annan beräkningsmetod för avdrag för mervärdesskatt än den omsättningsbaserade är således reglerad.

51. Det följer av bland annat dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) och dom Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), att ett villkor för medlemsstaternas befogenhet tycks vara att två kumulativa villkor ska vara uppfyllda.

7 — Den andra kategorin, som inte berörs av förevarande mål, avser användning av varor och tjänster både för ekonomiska transaktioner som ger rätt till avdrag och ekonomiska transaktioner för andra ändamål än den skattskyldiges rörelse.

8 — Se, för ett liknande resonemang, dom Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punkt 33) och Larentia + Minerva och Marenave Schiffahrt (C-108/14 och C-109/14, EU:C:2015:496, punkterna 26 och 27).

9 — Se, i synnerhet, dom Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 53), dom Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, punkt 17), dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 13) och dom Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punkt 28).

10 — Dom Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, punkt 18), dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 14) och Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punkt 29).

11 — Se dom Royal Bank of Scotland (C-488/07, EU:C:2008:750, punkt 19) och dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 15).

12 — Se dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 24).

13 — Dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 16) och dom Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, punkt 18).

14 — Se dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punkterna 16 och 22), dom Le Crédit Lyonnais (C-388/11, EU:C:2013:541, punkt 52) och dom Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, punkt 27).

52. För det första ska medlemsstaten ha valt en annan beräkningsmetod än omsättningsmetoden för "en viss transaktion"¹⁵ eller, åtminstone, för "bestämda fall"¹⁶ eller för att ta hänsyn till "den specifika karaktären hos vissa av den skattskyldiga personens verksamheter".¹⁷ Med andra ord får den alternativa beräkningsmetoden under inga omständigheter utformas som en allmän undantagsmetod i stället för omsättningsmetoden.¹⁸

53. För det andra måste den valda alternativa metoden garantera att den avdragsgilla andelen av den ingående mervärdesskatten kan fastställas "mer exakt"¹⁹ med den alternativa metoden än med omsättningsmetoden.²⁰

54. I domstolens resonemang i dom BLC Baemarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) tycks det vara dessa två villkor som konkretiserar respekten för syftet, ändamålen och principerna i sjätte direktivet. Villkoren gör det nämligen möjligt att garantera respekten för neutralitetsprincipen och uppnå större precision i beräkningen av avdragsrättens omfattning varje gång det är motiverat, utan någon "förvanskning" av grundstrukturen i det system för beräkning av avdrag för mervärdesskatt som vilar på det principiella företräde som getts åt den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln.²¹

55. Enligt min mening är det endast under iakttagande av dessa villkor som en medlemsstat får välja en annan metod för att beräkna omfattningen av avdragsrätten för varor och tjänster för blandad användning än den omsättningsbaserade metoden, såsom den som föreskrivs i artikel 17.5 tredje stycket c i sjätte direktivet.

56. Den hänskjutande domstolen har visserligen fört ett resonemang om det första av dessa villkor, men den har inte frågat domstolen direkt vilka slutsatser som ska dras av att Förbundsrepubliken Tyskland inte har uppfyllt detta villkor, trots att detta konstaterande följer av punkterna 17–19 i dom BLC Baemarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

57. Det är endast med avseende på beräkningen av den avdragsrätt som kan hänföras till kostnader för drift och underhåll av en byggnad för blandad användning, och förutsatt att en annan beräkningsmetod än den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln får tillämpas på avdraget för mervärdesskatt för nämnda kostnader, liknande den metod som är tillämplig på kostnaderna för uppförandet av nämnda byggnad och som var aktuell i mål BLC Baemarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), som den hänskjutande domstolen anser det vara oklart huruvida denna utvidgning fortfarande kan anses uppfylla villkoret att beröra "en viss transaktion".

58. Den hänskjutande domstolen har visserligen i den tredje frågan till domstolen berört den omständigheten att 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt är allt för generell, men frågorna i detta avseende är emellertid begränsade till iakttagandet av rättssäkerhetsprincipen, för det fall att bestämmelsen skulle omfatta en implicit och retroaktiv föreskrift om jämkning av det avdrag för mervärdesskatt som ursprungligen gjorts av den skattskyldige.

15 — Dom BLC Baemarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punkterna 19 och 24).

16 — Ibidem (punkterna 18 och 20).

17 — Dom Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, punkt 29).

18 — Dom BLC Baemarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 17).

19 — Dom BLC Baemarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punkterna 18, 24 och 26 samt domslutet).

20 — Se även dom Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056, punkt 32).

21 — Se, för ett liknande resonemang, generaladvokat Cruz Villalóns förslag till avgörande i mål BLC Baemarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punkt 44).

59. Däremot har den hänskjutande domstolen inte begärt något klagande beträffande den omständigheten att Förbundsrepubliken Tyskland inte har ändrat 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt och att denna bestämmelse i och med dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) inneburit att den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln blivit i högsta grad underordnad.

60. Med andra ord tycks den hänskjutande domstolen tolka dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), utan att fästa något avseende vid den allmänna lydelsen i 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt, "som om" domstolen medgett att den tyska lagstiftaren får ge företräde åt en annan beräkningsmetod än den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln, utan något annat villkor än att den alternativa beräkningsmetoden ska vara mer exakt.

61. Det är riktigt att dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) är tvetydig i flera avseenden.

62. Sett ur den synvinkel som är relevant i detta skede ska det framhållas att det i domslutet i den domen anges att medlemsstaterna har rätt att föreskriva att en annan fördelningsnyckel än den omsättningsbaserade i första hand ska användas vid beräkningen av den avdragsgilla andelen av ingående mervärdesskatt för en viss transaktion, såsom uppförandet av en byggnad för blandad användning, "under förutsättning att den valda metoden garanterar ett mer exakt fastställande av den avdragsgilla andelen". Samtidigt anges i punkt 19 i samma dom att detta gäller "förutsatt att de principer som ligger bakom det gemensamma systemet för mervärdesskatt iaktas."

63. Denna precisering tycks med hänsyn till punkterna 16–18 i domen innebära att grundstrukturen i beräkningssystemet för avdrag för mervärdesskatt ska iaktas, vilken vilar på att den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln ska ges ett principiellt företräde i alla fall av blandad användning eller, i vilket fall som helst, att denna fördelningsnyckel inte får ges en underordnad ställning. Ändå är det just det som blir följden av 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt.

64. Att i likhet med den tyska lagstiftaren behandla omsättningskriteriet som en "alternativ metod"²² som endast ska tillämpas om ingen annan ekonomisk fördelning är möjlig, utan att särskilja de berörda transaktionerna för blandad användning är att åsidosätta den allmänna regeln i artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet och "ett av sjätte direktivets syften, vilket anges i dess tolfte skäl, nämligen att den avdragsgilla andelen bör beräknas på liknande sätt i alla medlemsstater."²³

65. Det föreskrivs visserligen i artikel 17.5 tredje stycket c i sjätte direktivet att en medlemsstat får "tillåta eller ålägga den skattskyldiga personen att göra mervärdesskatteavdraget på grundval av användningen av alla eller en del av varorna och tjänsterna."

66. Detta medgivande betyder emellertid inte att avdraget för mervärdesskatt ska beräknas med utgångspunkt i den faktiska användningen av *samtliga* varor och tjänster för blandad användning, vilket skulle kunna leda till att artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet förlorade sin ändamålsenliga verkan. Såsom Förenade kungarikets regering i huvudsak har gjort gällande i sitt skriftliga yttrande är syftet med artikel 17.5 tredje stycket c i sjätte direktivet endast att göra det möjligt att använda den metod som baseras på den faktiska användningen för en viss vara eller tjänst i dess helhet eller endast till en del, i förhållande till en annan användning av varan eller tjänsten i utgående transaktioner.

22 — För att använda samma uttryck som generaladvokat Cruz Villalón i mål BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punkt 52).

23 — Dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, punkt 17).

67. En förutsättning för medgivandet i artikel 17.5 tredje stycket c i sjätte direktivet är således, enligt min mening, att medlemsstaten först tydligt och klart har valt ut de berörda transaktionerna. 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt är emellertid tillämplig utan inskränkningar på alla varor och tjänster för blandad användning och innehåller en allmän föreskrift om att den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln "endast är tillåten då ingen annan ekonomisk fördelning är möjlig", utan någon annan specificering. Detta strider mot sjätte direktivet, så som kommissionen mycket riktigt har gjort gällande.

68. Den tyska regeringen har anfört att Bundesfinanzhof (federala skattedomstolen) från och med en dom av den 7 maj 2014 har gjort en direktivkonform tolkning av 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt i förhållande till sjätte direktivet, i den meningen att den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln är tillåten när ingen annan *mer exakt* ekonomisk fördelning är möjlig.

69. Det är riktigt att en sådan direktivkonform tolkning begränsar området för alternativa fördelningsmetoder till sådana metoder som garanterar ett mer exakt resultat än den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln.

70. Denna tolkning syftar emellertid endast till att uppfylla det andra villkoret i rättspraxis enligt dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689). Den råder emellertid inte bot på den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln underordnade karaktär, vilken följer av 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt. Att den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln ges en underordnad ställning är fortfarande oförenligt med det första villkoret som avser nämnda fördelningsnyckels företräde, såvida inte en medlemsstat i enlighet med artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet gör ett annat och väl avgränsat val av avdragsmetod.

71. I den mån det tycks särskilt svårt att genom en direktivkonform tolkning förlika artikel 17.5 första stycket i sjätte direktivet med 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt, vilket emellertid måste prövas av den hänskjutande domstolen,²⁴ ankommer det således på den domstolen att säkerställa att den förstnämnda bestämmelsen ges full verkan och att med stöd av sin egen behörighet underlåta att tillämpa den sistnämnda bestämmelsen.²⁵

72. Av detta följer att det är den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln, som klaganden i det nationella målet använde sig av med stöd av de tydliga och ovillkorliga bestämmelserna i artiklarna 17.5 första stycket och 19.1 i sjätte direktivet, som kan göras gällande mot de tyska skattemyndigheterna, till dess att den nationella lagstiftaren otvetydigt har klargjort för vilka typer av varor och tjänster för blandad användning som den ytbaserade fördelningsmetoden ska användas, såvitt denna metod garanterar ett mer exakt resultat.

73. Med andra ord anser jag att Förbundsrepubliken Tyskland, med hänsyn till att 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt är oförenlig med sjätte direktivet, inte kan anses ha utövat sin rätt enligt artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet på ett adekvat sätt. Det innebär att endast den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln är tillämplig i den medlemsstaten.

24 — Jag erinrar om att skyldigheten att göra en direktivkonform tolkning av nationell rätt med hänsyn till unionsrätten i synnerhet inte kan tjäna som grund för att nationell rätt tolkas *contra legem*. Se, bland annat, dom Lopes Da Silva Jorge (C-42/11, EU:C:2012:517, punkt 55) och dom Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, punkt 39).

25 — Se, för ett liknande resonemang, dom Taricco m.fl. (C-105/14, EU:C:2015:555, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

74. Mot denna bakgrund är den hänskjutande domstolens frågor om tillämpningen av en annan metod för beräkning av avdragsrätten än den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln inte längre relevanta, eftersom det är den sistnämnda fördelningsnyckeln som ska tillämpas i alla fall av blandad användning, oavsett ingående kostnader. Dessutom är det uppenbart att ingen jämkning av ingående mervärdesskatt är nödvändig till följd av ikraftträdandet av 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt, eftersom den bestämmelsen inte kan göras gällande mot klaganden i det nationella målet.

75. Jag föreslår följaktligen att domstolen ska slå fast att artiklarna 17.5 första stycket och 19.1 i sjätte direktivet ska tolkas så, att de utgör hinder för att en medlemsstat systematiskt och urskillningslöst, för alla varor och tjänster för blandad användning, föreskriver en annan metod för beräkning av avdragsrätten för ingående mervärdesskatt än den omsättningsbaserade fördelningsnyckel som i första hand ska tillämpas enligt ovan angivna bestämmelser. Om den berörda medlemsstaten inte tydligt har angett för vilka transaktioner en annan beräkningsmetod ska tillämpas, vilken dessutom måste garantera ett mer exakt resultat än det som följer av den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln, kan medlemsstaten inte göra gällande dessa andra metoder mot de skattskyldiga.

76. För det fall att domstolen inte ställer sig bakom bedömningen ovan och mitt förslag till avgörande, ska jag, i andra hand, pröva den hänskjutande domstolens tre tolkningsfrågor.

C – Andrahandsbedömning avseende den första tolkningsfrågan

77. Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida ingående mervärdesskatt för en byggnad för blandad användning ska fördelas på transaktioner som är hänförliga till skattepliktig användning respektive icke skattepliktig användning av byggnaden och det enbart är mervärdesskatt på transaktioner som inte kan hänföras till någon specifik användning (bland annat avseende gemensamma utrymmen i byggnaden) ska fördelas med hjälp av en allmän fördelningsnyckel (baserad på yta eller omsättning) eller huruvida fördelningsnyckeln (baserad på yta eller omsättning) ska tillämpas på samtliga transaktioner avseende byggnaden.

78. Den hänskjutande domstolen har delat in denna fråga i delfrågor, beroende på om de ingående kostnaderna avser kostnader för förvärv och uppförande av byggnaden för blandad användning (såsom redan var i fråga i dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)) och kostnader för underhåll av nämnda byggnad (som inte utgjorde föremål för Bundesfinanzhofs (federala skattedomstolens) fråga i det målet).

79. Att döma av den hänskjutande domstolens förklaringar tycks denna åtskillnad utifrån de ingående kostnadernas art härröra från de tyska skattemyndigheternas och de tyska domstolarnas tolkning av punkt 21 i dom Armbricht (C-291/92, EU:C:1995:304). Enligt denna tolkning får kostnader för förvärv eller uppförande av en byggnad för blandad användning endast fördelas i förhållande till byggnadens användning för skattepliktiga eller icke skattepliktiga transaktionsändamål och inte i förhållande till byggnadens ytor. Vad beträffar kostnaderna för underhåll av byggnaden har de tjänster som ligger till grund för dessa kostnader i allmänhet ett närmare samband med byggnadens ytor än med den omsättning som genereras på dessa ytor.

80. Frågan tycks även härröra från en ny tvetydighet, eller åtminstone, en olycklig formulering i domskälen i dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

81. I punkterna 24 och 26 samt i domslutet i nämnda dom anges nämligen i huvudsak att den metod för beräkning av avdragsrätten som valts av medlemsstaten enligt artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet ska garantera en ”mer exakt” fastställelse av den avdragsgilla andelen av den ingående momsen än den som följer av tillämpningen av den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln. I punkt 23 i samma dom anges däremot att beräkningen av denna andel ska vara ”så exakt som möjligt”.

82. Även om detta inte framgår klart av begäran om förhandsavgörande, tycks den hänskjutande domstolens bedömning vara att den första delen av det alternativ som den föreslår, det vill säga att tillämpa en fördelningsnyckel enligt artikel 17.5 första och tredje stycket i sjätte direktivet endast på de delar av byggnaden som verkligen är föremål för en blandad användning, kan ge ett ännu mer exakt resultat än en beräkning som är baserad på en sådan nyckel för hela den berörda byggnaden.

83. Det gäller således att klargöra huruvida en medlemsstat, när den utövar sin rätt enligt artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet, måste välja den beräkningsmetod som är så exakt som möjligt eller helt enkelt den metod som garanterar en mer exakt fastställelse av avdragsrättens omfattning än den som följer av den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln.²⁶

84. Jag har tre kommentarer till den hänskjutande domstolens bedömning.

85. Först och främst anser jag inte att den åtskillnad som den hänskjutande domstolen har gjort med stöd av tolkningen av dom Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) kan tillämpas på artikel 17.5 i sjätte direktivet. Till skillnad från omständigheterna som låg till grund för det målet avser denna artikel endast transaktioner som skattskyldiga genomför i sin yrkesverksamhet.

86. Såsom Förenade kungarikets regering helt riktigt har påpekat i sitt skriftliga yttrande rörde nämligen dom Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) frågan huruvida en person som hade sålt en byggnad som använts både yrkesmässigt och för privat bruk var tvungen att deklarerat mervärdesskatt för den del av byggnaden som använts för privat bruk. Efter att ha erinrat om att en person som utför en privat transaktion inte handlar i egenskap av mervärdesskattskyldig, preciserade domstolen i punkt 21 i nämnda dom, att ”fördelningen mellan den del som används i den yrkesmässiga verksamheten och den del som endast används privat ska ske på grundval av proportionerna mellan användningen i yrkesmässig verksamhet och användningen privat under det år då fastigheten förvärvas och inte på grundval av den fysiska indelningen” eller, med andra ord, i förhållande till användningen av de olika ytorna i byggnaden.

87. Denna bedömning, såsom följer av hänvisningen i punkt 21 i dom Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) till punkt 50 i generaladvokat Jacobs förslag till avgörande i samma mål (C-291/92, EU:C:1995:99), tycks skälig för att, med hänsyn till de exempel som anges av generaladvokaten, undvika den risk för dubbelbeskattning som skulle följa av en ”[f]ördelning till privat bruk på grundval av en bestämd geografisk uppdelning av egendomen”, utan att således göra det möjligt för den berörda personen att använda sig av den jämningsmekanism som föreskrivs i artikel 20.2 i sjätte direktivet, i händelse av en senare ändring av utrymmets användning.

88. I mål Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, punkt 54) underkände domstolen för övrigt resonemanget i punkt 21 i dom Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) att det var omöjligt att välja en ytbaserad uppdelning av byggnaden, med motiveringen att omständigheterna i det målet avsåg delar av en byggnad och mark som byggnaden stod på som var ”avsedda att användas för yrkesmässiga ändamål”, det vill säga för transaktioner som alla omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt och för vilka jämkning alltid är möjlig.

26 — Även Förenade kungarikets regering har tolkat resonemanget bakom den hänskjutande domstolens första tolkningsfråga på detta vis.

89. I motsats till vad den hänskjutande domstolen har anfört hindrar inte punkt 21 i dom Armbrrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) att en medlemsstat tillåter eller föreskriver en fördelning av ingående mervärdesskatt i förhållande till användningen av de olika ytorna i byggnaden under sådana omständigheter som i det nationella målet.

90. Tvetydigheten på grund av lydelsen i punkt 23 i dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) undanröjs vidare med lätthet vid en genomläsning av domslutet och de övriga samstämmiga punkterna i domskälen. I domskälen anges nämligen att den beräkningsmetod för mervärdesskatteavdrag som en medlemsstat väljer för en viss transaktion, med stöd av befogenheten enligt artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet, ska garantera inte ett så exakt resultat som möjligt utan endast ett mer exakt resultat än det som skulle bli följden om den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln tillämpades.

91. När medlemsstaterna utnyttjar det utrymme för skönsmässig bedömning som de fortfarande har när de väljer en av de beräkningsmetoder som föreskrivs i artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet, kan det inte krävas att de använder sig av den metod som erbjuder ett så exakt resultat som möjligt, förutsatt att den valda metoden säkerställer att neutralitetsprincipen iakttas och att medlemsstaten dessutom anser att den har fördelar i form av enklare handläggning.

92. I den mån den omsättningsbaserade fördelningsnyckel som unionslagstiftaren valt redan bygger på vissa förenklingar som säkerställer en rimlig och tämligen exakt beräkning av det avdragsgilla beloppet,²⁷ kan en medlemsstats utövande av rätten att välja en annan nyckel eller metod nämligen inte – utan risk för att detta alternativs ändamålsenliga verkan ska gå förlorad – underordnas en skyldighet att fastställa vilken metod som garanterar ett så exakt resultat som möjligt, inte minst med hänsyn till de många olika typfall som de nationella skattemyndigheterna måste hantera.

93. Av detta följer, såsom både kommissionen och Förenade kungarikets regering har anfört, att en medlemsstat mycket väl kan välja en fördelningsnyckel som är baserad på användningen (skattepliktig eller icke skattepliktig) av hela eller delar av en byggnad för blandad användning eller, i förekommande fall, fördela ingående kostnader på vissa delar av byggnaden, varvid en fördelningsnyckel endast ska tillämpas på de kostnader som inte kan fördelas.

94. Följaktligen anser jag att den tyska regeringens resonemang bör underkännas. Den tyska regeringen har nämligen anfört att valet att direkt fördela kostnaderna på vissa delar av en byggnad (för blandad användning) inte utgör en annan "fördelningsnyckel" enligt artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet, såsom tolkad genom dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) och att enbart artikel 17.2 i sjätte direktivet är tillämplig i ett sådant fall, eftersom artikel 17.5 endast är relevant för kostnader som inte kan fördelas till enskilda delar av byggnaden, såsom utgifter för underhåll av gemensamma utrymmen.

95. Jag är beredd att medge att en direkt fördelning inte återspeglar en procentandel av användningen, i motsats till de metoder som bygger på en fördelningsandel. Det bör emellertid erinras om att artikel 17.5 tredje stycket c i sjätte direktivet ger medlemsstaterna möjlighet att förplikta eller tillåta en skattskyldig att göra avdraget utifrån användningen av *hela eller en del* av varorna eller tjänsterna i fråga. Oavsett vad den tyska regeringen har anfört är en direkt fördelning av kostnaderna för vissa delar av en byggnad för blandad användning ett fullgott alternativ när det gäller att genomföra rätten enligt artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet.

96. Min tredje och sista anmärkning rör räckvidden av begreppet "viss transaktion" i den mening som avses i dom BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

27 — Se, för ett liknande resonemang, generaladvokat Cruz Villalóns förslag till avgörande i mål BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245, punkt 33).

97. I punkterna 19 och 26 i den domen angav domstolen att ”uppförandet av en byggnad för blandad användning” utgjorde en sådan transaktion. Såsom särskilt kommissionen har framhållit innebär detta emellertid inte att den rätt som erbjuds medlemsstaterna i artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet inte omfattar nyttjande, drift och underhåll av en sådan byggnad. Det följer inte av vare sig artikel 17.5 i sjätte direktivet eller av domstolens praxis att det ska göras någon åtskillnad mellan kostnader för förvärv av en byggnad för blandad användning och kostnader för dess nyttjande eller drift.

98. Jag ser inte heller varför en medlemsstat, som redan har valt att tillämpa en annan metod än den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln för ingående mervärdesskatt på kostnader för uppförande och förvärv av en byggnad för blandad användning, inte skulle få tillämpa en sådan metod för beräkning av avdragsgill mervärdesskatt som är hänförlig till drift- och underhållskostnader för en sådan byggnad.

99. Det avgörande villkoret är enligt min mening att de principer som ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt i sjätte direktivet iakttas och att den valda metoden garanterar ett mer exakt resultat av beräkningen av avdragsrätten än det som skulle följa av den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln.

100. Om en medlemsstat anser att så i allmänhet är fallet för transaktioner som är hänförliga till nyttjande, drift och underhåll av en byggnad för blandad användning, exempelvis till följd av att kostnaderna för sådana transaktioner har ett närmare samband med byggnadsytorna än med den omsättning som genereras i de olika delarna av byggnaden, finns det enligt min mening ingenting som hindrar att denna medlemsstat för den typen av transaktioner utnyttjar den rätt som erbjuds i artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet.

101. Förutsatt att medlemsstaten har iakttagit de principer som ligger till grund för det gemensamma mervärdesskattesystemet, ankommer det på den hänskjutande domstolen att, när det gäller beräkningen av avdraget för mervärdesskatt som är hänförlig till kostnader för nyttjande, bevarande och underhåll av en byggnad för blandad användning, pröva huruvida den ytbaserade beräkningsmetoden garanterar ett mer exakt resultat än den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln.

D – Andrahandsbedömning avseende den andra och den tredje tolkningsfrågan

102. Den hänskjutande domstolen har ställt den andra tolkningsfrågan för att få klarhet i huruvida en medlemsstat får kräva att en skattskyldig på grundval av artikel 20 i sjätte direktivet jämkar det ursprungliga avdraget för mervärdesskatt, för ett sådant fall att denna medlemsstat, under jämningsperioden, föreskriver att i första hand en annan fördelningsnyckel för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till uppförandet av en byggnad för blandad användning ska användas, än den fördelningsnyckel (omsättningsbaserad) som var tillämplig då det ursprungliga avdraget gjordes.

103. Såsom följer av skälen i begäran om förhandsavgörande ska den hänskjutande domstolens frågor ses mot bakgrund av att det avdrag som klaganden i det nationella målet ursprungligen gjorde avsåg de fem åren (1999–2003) innan 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt trädde i kraft (den 1 januari 2004) och att de andelar som avsåg skattepliktig respektive icke skattepliktig användning var desamma såväl före som efter bestämmelsens ikraftträdande.

104. För det fall att domstolen besvarar den andra frågan jakande vill den hänskjutande domstolen genom sin tredje fråga få klarhet i huruvida principerna om rättssäkerhet och om skydd för berättigade förväntningar ändå utgör hinder för en sådan jämkning, eftersom denna jämkning inte uttryckligen följer av nationell rätt och inte omfattas av några övergångsbestämmelser.

105. Oberoende av frågan om en retroaktiv tillämpning av jämkningen anser den tyska regeringen och Förenade kungarikets regering att en medlemsstat har rätt att föreskriva en jämkning efter en lagändring som avser formerna för beräkning av avdragsrätten för ingående mervärdesskatt. Kommissionen har anfört motsatsen i och med att ingen oskäligen fördel beviljas den skatteskyldige och mervärdesskatten förblir neutral.

106. Avdragsrätten ska visserligen utövas omedelbart för samtliga skatter på ingående transaktioner och kan i princip inte begränsas,²⁸ men genom sjätte direktivet inrättades även regler för jämkning av avdrag för ingående mervärdesskatt som ursprungligen gjorts, vilka i sig ingår i det avdragssystem för mervärdesskatt som inrättades genom nämnda direktiv.²⁹

107. I artikel 20.1 i sjätte direktivet föreskrivs således att det ursprungliga avdraget ska jämkas enligt de förfaranden som fastställs av medlemsstaterna, bland annat när avdraget är högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till eller när det efter deklarationen inträffar någon förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet.

108. Enligt artikel 20.2 i samma direktiv ska jämkningen när det gäller anläggningstillgångar fördelas över fem år inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades. Den årliga jämkningen ska endast ske med avseende på en femtedel av den skatt som belastar varorna. *Jämkningen ska göras på grundval av variationerna i avdragsrätt* under de följande åren jämfört med den som gällde det år då varorna förvärvades eller tillverkades.

109. Enligt samma bestämmelse får medlemsstaterna, när det gäller fast egendom som förvärvats som anläggningstillgångar, förlänga jämningsperioden till högst 20 år.³⁰

110. Enligt domstolens praxis är syftet med bestämmelserna om jämkning i sjätte direktivet att öka avdragens exakthet för att garantera mervärdesskattens neutralitet, så att de transaktioner som har utförts i det tidigare ledet endast ger fortsatt rätt till avdrag i den mån dessa används i samband med mervärdesskattepliktiga transaktioner. Syftet med direktivet är alltså att genom de ovannämnda bestämmelserna skapa ett nära och direkt samband mellan rätten att dra av ingående mervärdesskatt och användningen av de relevanta varorna och tjänsterna i samband med skattepliktiga transaktioner.³¹

111. Domstolen har även angett, i synnerhet beträffande fast egendom som ofta används under en flerårsperiod under vilken dess ändamål kan förändras, att perioden för jämkning av avdrag *gör att oriktigheter i beräkningen av dessa avdrag* och omotiverade fördelar eller nackdelar för den skattskyldiga kan undvikas, bland annat när förändringar i de faktorer som ursprungligen använts för att fastställa det avdragsgilla beloppet inträffar efter deklarationen.³²

112. Enligt artikel 20.1 a i sjätte direktivet ska det ursprungliga avdraget jämkas när det var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till. Enligt punkt 2, som är tillämplig på fast egendom, ska jämkningen göras på grundval av *variationerna i avdragsrätt* under de följande åren jämfört med den som gällde det år då varorna förvärvades eller tillverkades.

28 — Se, bland annat, dom Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 32 och där angiven rättspraxis).

29 — Se, bland annat, dom Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 50) och dom Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, punkt 33).

30 — Enligt lydelsen i artikel 15a i lagen om omsättningsskatt har Förbundsrepubliken Tyskland valt en jämningsperiod på tio år.

31 — Se, bland annat, dom Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 57) och Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649, punkt 34) (min kursivering).

32 — Se, för ett liknande resonemang, dom Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 25) och beslut Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 20) (min kursivering).

113. Det var bland annat på grundval av artikel 20.2 i sjätte direktivet som domstolen i dom *Gemeente Leusden och Holin Groep* (C-487/01 och C-7/02, EU:C:2004:263, punkt 53) medgav att en jämkning av avdrag för mervärdesskatt kan behöva göras till följd av en lagändring avseende avdragsrätten som hänger samman med en ändring av rätten att välja att låta en tidigare transaktion som är undantagen från mervärdesskatteplikt omfattas av mervärdesskatteplikt.

114. Kommissionen har i sitt yttrande i huvudsak anfört att en sådan jämkning emellertid endast bör medges i ett sådant sammanhang där ändringen påverkar huruvida den aktuella transaktionen är skattepliktig, det vill säga när ändringen har en inverkan på själva förekomsten av en avdragsrätt. Det är endast i ett sådant fall som det finns en risk att den skattskyldige kan ha en omotiverad fördel eller nackdel.

115. Detta synsätt, som tenderar att ge större tyngd åt ett av syftena med jämkningen, tycks emellertid bortse från domstolens uttalanden att en jämkning av avdrag syftar till att öka exaktheten i avdragen eller gör det möjligt att undvika oriktigheter i beräkningen av avdragen.

116. Det är uppenbart att jämkning ska göras då en medlemsstat med iakttagande av bestämmelserna i sjätte direktivet ändrar förutsättningarna för huruvida en viss ingående transaktion är skattepliktig. Det råder ingen tvekan om att en sådan jämkning ska göras.³³

117. Artikel 20 i sjätte direktivet hindrar emellertid inte att en medlemsstat även kan kräva att en sådan jämkning ska göras om medlemsstaten väljer att ändra förfarandena för beräkning av avdragsrätten genom att i enlighet med artikel 17.5 tredje stycket i sjätte direktivet och principerna för det gemensamma systemet för mervärdesskatt välja en metod som garanterar ett mer exakt resultat än det som skulle följa av den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln.

118. I ett sådant fall innebär nämligen jämkningen att de avdrag som ska göras under de år då kostnaderna för förvärv av fast egendom ska avskrivas blir mer exakt.³⁴

119. Att som kommissionen har anfört tillåta att en skattskyldig fortsätter att använda sig av den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln för hela jämkningsperioden för fast egendom, samtidigt som medlemsstaten har antagit en lagändring som innebär att en annan beräkningsmetod som säkerställer ett mer exakt resultat ska användas i första hand, vore för övrigt, som Förenade kungarikets regering även gjorde gällande vid förhandlingen, att gynna skattskyldiga som förvärvat fast egendom innan denna lagändring trädde i kraft. I ett sådant fall skulle den årliga jämkningen under hela jämkningsperioden (på 5–20 år beroende på medlemsstat) kunna beräknas på grundval av en metod som ger ett mindre exakt resultat och som tidigare tillämpades på transaktioner avseende förvärv eller uppförande av denna typ av egendom, trots lagändringen.

120. Jag anser således att artikel 20 i sjätte direktivet inte hindrar att en medlemsstat kräver att en skattskyldig ska jämkna det avdrag som ursprungligen gjorts för ingående mervärdesskatt på kostnader för uppförande av en byggnad för blandad användning, i ett sådant fall då denna medlemsstat under jämkningsperioden genom lagstiftning ger företräde åt en fördelningsnyckel som garanterar ett mer exakt resultat avseende avdrag av mervärdesskatt än det som skulle följa av den fördelningsnyckel som var tillämplig då det ursprungliga avdraget gjordes.

33 — Se, för ett liknande resonemang, dom *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214, punkt 30) och beslut *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750, punkt 23).

34 — Det särskilda jämkningssystemet för anläggningstillgångar, i synnerhet fast egendom, förklaras av dessa varors långa ekonomiska livslängd och den motsvarande "avskrivningen" av utgifterna för deras anskaffning. Se, bland annat, dom *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773, punkt 55 och där angiven rättspraxis).

121. En medlemsstats utövande av en sådan rättighet enligt sjätte direktivet måste emellertid ske med iakttagande av principerna om rättssäkerhet och om skydd för de skattskyldigas berättigade förväntningar, vilka båda ingår i unionens rättsordning.³⁵

122. Den förstnämnda principen innebär dels att den rättsliga regleringen ska vara klar och tydlig, dels att den enskilda personen ska kunna förutse hur den kommer att tillämpas.³⁶

123. Det är särskilt viktigt att rättssäkerhetsprincipen iakttas när det är fråga om lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande, eftersom de personer som berörs måste kunna få exakt vetskap om vilka skyldigheter de har enligt denna lagstiftning.³⁷

124. Domstolen har även slagit fast att rättssäkerhetsprincipen, utom i undantagsfall som ska motiveras av ett mål av allmänintresse, utgör hinder för att en nationell lagstiftare fastställer att en rättsakt som härrör från unionsrätten ska börja gälla från och med en tidpunkt före dess offentliggörande.³⁸

125. I förevarande fall har den hänskjutande domstolen gjort gällande ett antal omständigheter som ger skäl att tvivla på om denna princip har iakttagits.

126. Utöver vad som anförs ovan i min förstahandsbedömning, ställer jag mig helt bakom den hänskjutande domstolens argument att 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt inte är tillräckligt exakt för att låta förstå att den innebär att jämkning av ingående mervärdesskatt ska göras vad beträffar avdrag som tidigare medgavs för åren innan denna bestämmelse trädde i kraft.

127. Såsom den hänskjutande domstolen har framhållit innehåller nämligen denna bestämmelse ingen hänvisning till 15a § i lagen om omsättningsskatt, vilken utgör genomförandet i nationell rätt av artikel 20 i sjätte direktivet.³⁹

128. I den mån den jämkning som krävs av skattemyndigheterna enligt 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt inte är nödvändig enligt artikel 20 i sjätte direktivet, kan den skattskyldige inte skäligen förvänta sig att en jämkning ska krävas om detta inte framgår klart och tydligt av den aktuella lagändringen.

129. Vidare kan den tyska regeringen inte på allvar påstå att de aktuella omständigheterna i det nationella målet liknar de omständigheter som föranledde dom Gemeente Leusden och Holin Groep (C-487/01 och C-7/02, EU:C:2004:263).

130. I det målet konstaterade nämligen domstolen att den nederländska lagstiftaren hade vidtagit åtgärder för att undvika att skattskyldiga skulle överraskas av lagens tillämpning beträffande jämkningar av avdragsrätten och gett dem den nödvändiga tiden för att anpassa sig till den nya situationen.⁴⁰ Så är förvisso inte fallet i förevarande fall, i vilket den hänskjutande domstolen i detta avseende har framhållit att inga övergångsbestämmelser antagits.

35 — Se, för ett liknande resonemang, dom Gemeente Leusden och Holin Groep (C-487/01 och C-7/02, EU:C:2004:263, punkt 57), dom Goed Wonen (C-376/02, EU:C:2005:251, punkt 32) och dom Salomie och Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 30).

36 — Dom Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267, punkt 28).

37 — Ibidem (punkt 29 och där angiven rättspraxis).

38 — Se, för ett liknande resonemang, dom "Goed Wonen" (C-376/02, EU:C:2005:251, punkterna 33 och 34).

39 — I 15a § i lagen om omsättningsskatt föreskrivs för övrigt endast jämkning i fall av ändringar av omständigheter som beaktats vid de ursprungliga avdragen och utgör således ett införlivande av artikel 20.1 i sjätte direktivet och inte av artikel 20.2 i det direktivet.

40 — Dom Gemeente Leusden och Holin Groep (C-487/01 och C-7/02, EU:C:2004:263, punkt 81).

131. Slutligen, såvitt skattemyndigheterna i förevarande fall försökt ge en retroaktiv verkan åt 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt genom jämkningen av ingående mervärdesskatt, är det viktigt att erinra om att detta endast är förenligt med rättssäkerhetsprincipen i undantagsfall som motiveras av hänsyn till mål av allmänintresse, exempelvis att det är nödvändigt att motverka handlingar som syftar till skatteflykt⁴¹ eller att förhindra en storskalig användning av icke önskvärda finansiella upplägg.⁴² I förevarande fall har varken den hänskjutande domstolen eller den tyska regeringen angett att 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt antogs på grund av att ett eller flera liknande mål eftersträvades.

132. Vad gäller rätten att åberopa principen om skydd för berättigade förväntningar omfattar den varje rättssökande hos vilken en förvaltningsmyndighet har väckt grundade förhoppningar genom att ge tydliga försäkringar.⁴³

133. I ett sådant sammanhang som i målet i den nationella domstolen innebär detta att det ska undersökas huruvida en myndighets åtgärder har gett upphov till rimliga förväntningar hos en försiktig och medveten ekonomisk aktör och, om så är fallet, huruvida dessa förväntningar är berättigade.⁴⁴

134. I detta avseende följer det av beslutet om hänskjutande att den fördelningsnyckel som använts av klaganden i det nationella målet medgavs av skattemyndigheterna, avseende inkomstår 2001 och 2002, i förfarandena vid Finanzgericht Düsseldorf (skattedomstolen i Düsseldorf).

135. Denna omständighet måste nödvändigtvis beaktas av den hänskjutande domstolen. I synnerhet om det, åtminstone för dessa två år, fastställs att skattemyndigheternas medgivande var slutgiltigt, måste detta, enligt min mening, utgöra hinder för varje retroaktiv tillämpning av 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt. En sådan retroaktivitet skulle nämligen frånta den skattskyldige den avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som den skattskyldige slutgiltigt beviljades enligt tidigare bestämmelser.⁴⁵ Den hänskjutande domstolen måste också bedöma huruvida nämnda medgivande även kan påverka omfattningen av avdragsrätten för mervärdesskatt för inkomstår 1999 och 2000. I synnerhet måste den hänskjutande domstolen pröva huruvida klaganden i det nationella målet även kunde ha erhållit en försäkran från skattemyndigheterna eller haft berättigade skäl att anta av skattemyndigheternas agerande att ett sådant medgivande i än högre grad borde gälla för dessa båda inkomstår.

136. Jag erinrar emellertid om att en sådan prövning är överflödig om domstolen ställer sig bakom min förstahandsbedömning, enligt vilken 15 § stycke 4 tredje meningen i lagen om omsättningsskatt inte kan göras gällande mot klaganden i det nationella målet till följd av att den är oförenlig med artiklarna 17.5 och 19.1 i sjätte direktivet.

41 — Idem (punkterna 71 och 77).

42 — Dom *Goed Wonen* (C-376/02, EU:C:2005:251, punkterna 38 och 39).

43 — Se bland annat dom *Salomie och Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, punkt 44 och där angiven rättspraxis).

44 — Ibidem (punkt 45 och där angiven rättspraxis).

45 — Se, för ett liknande resonemang, dom *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, punkt 39 och där angiven rättspraxis).

V – Förslag till avgörande

137. Mot bakgrund av vad som anføres i min förstahandsbedömning föreslår jag att domstolen besvarar Bundesfinanzhofs (federala skattedomstolens) begäran om förhandsavgörande enligt följande:

”Artiklarna 17.5 första stycket och 19.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995, ska tolkas så, att de utgör hinder för att en medlemsstat systematiskt och urskillningslöst, för alla varor och tjänster för så kallad blandad användning, föreskriver att det i första hand är en annan metod för beräkning av avdragsrätten för ingående mervärdesskatt än den fördelningsnyckel som baseras på förhållandet mellan den omsättning som skulle genereras genom uthyrningen av affärslokalerna (belagd med mervärdesskatt) och omsättningen till följd av annan uthyrning (undantagen mervärdesskatt) som ska tillämpas. Om den berörda medlemsstaten inte tydligt har angett för vilka transaktioner en annan beräkningsmetod ska tillämpas, vilken dessutom måste garantera ett mer exakt resultat än det som följer av den omsättningsbaserade fördelningsnyckeln, kan medlemsstaten inte göra gällande några andra metoder mot de skattskyldiga.”