DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)
den 26 april 2005 *

I mål C-376/02,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna), genom beslut av den 18 oktober 2002 som inkom till domstolen den 21 oktober 2002, i målet

Stichting "Goed Wonen"

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, C.W. A. Timmermans, A. Rosas (referent), R. Silva de Lapuerta och A. Borg Barthet, samt domarna N. Colneric, S. von Bahr, J.N. Cunha Rodrigues, P. Kūris, E. Juhász, G. Arestis och M. Ilešič,

* Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: A. Tizzano,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören M.-F. Contet,

med beaktande av det skriftliga förfarandet och efter att förhandling hållits den 26 oktober 2004,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Stichting "Goed Wonen", genom G. Vos, belastingsadviseur,

— Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster och S. Terstal, båda i egenskap av ombud,

— Sveriges regering, genom A. Kruse, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa och D.W. V. Zijlstra, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 16 december 2004 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 17 och 20 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlems-

staternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, volym 9, område 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), samt principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Stichting "Goed Wonen", som är en nederländsk stiftelse, och Staatssecretaris van Financiën. Målet gäller skattemyndighetens omprövning av ett beskattningsbeslut avseende den mervärdesskatt som redovisats av stiftelsen för perioden den 1 april–30 juni 1995. Domstolen har redan avkunnat en dom med anledning av det målet, efter en annan begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad (dom av den 4 oktober 2001 i mål C-326/99, "Goed Wonen", REG 2001, s. I-6831).

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

3 I artikel 17 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"Avdragsrättens inträde och räckvidd

1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

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

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

..."

4 Artikel 20 i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Jämkning av avdrag

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

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

b) när det efter det att deklarationen är gjord, inträffar någon förändring i de faktorer som använts för att bestämma avdragsbeloppet, i synnerhet att köp

hävs eller prisnedsättningar erhålls. Jämkning skall dock inte ske i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda eller då det har visats eller bekräftats att egendom förstörts, gått förlorad eller stulits, ej heller vid uttag i syfte att skänka bort gåvor av ringa värde eller att ge bort sådana varuprov som anges i artikel 5.6. Medlemsstaterna kan dock kräva jämkning i fall då transaktioner förblir helt eller delvis obetalda och vid stöld.

2. När det gäller anläggningstillgångar, skall jämkningen fördelas över fem år inklusive det år då varorna förvärvades eller tillverkades. Den årliga jämkningen skall endast ske med avseende på en femtedel av den skatt som belastar varorna. 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.

...

4. Vid tillämpning av bestämmelserna i punkterna 2 och 3 får medlemsstaterna

— definiera begreppet anläggningstillgångar,

— ange det belopp av skatten som skall beaktas vid jämkningen,

— införa lämpliga åtgärder i syfte att säkerställa att jämkningen inte innebär några omotiverade fördelar,

— tillåta administrativa förenklingar.

...

6. Då den skattskyldige personen övergår från att beskattas på normalt sätt till särskilda regler eller omvänt, får medlemsstaterna vidta alla nödvändiga åtgärder för att den skattskyldige personen inte skall gynnas eller missgynnas orättvist."

Nationella bestämmelser

5 För att bekämpa arrangemang för skatteflykt vad avser fast egendom ändrades Wet op de Omzetbelasting 1968 (1968 års lag om omsättningsskatt) (nedan kallad Wet OB 1968) genom Wet houdende wijzing 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 om ändring av 1968 års lag om omsättningsskatt, lagen om skatt på rättshandlingar och vissa andra skattelagar för att bekämpa arrangemang för skatteflykt vad avser fast egendom) av den 18 december 1995 (Stbl. 1995, s. 659) (nedan kallad ändringslagen).

6 I enlighet med artikel 5.3 b i sjätte direktivet antog den nederländska lagstiftaren artikel 3.2 i Wet OB 1968, i vilken det föreskrivs att beviljande av en rättighet i fast egendom klassificeras som "leverans av varor". Genom ändringslagen infördes emellertid ett undantag från denna klassificering, som innebär att upprättandet av en nyttjanderätt jämställs med uthyrning av fast egendom då ersättningen för denna rättighet, jämte mervärdesskatt, är lägre än varans värde.

7 Det följer för övrigt av ändringen av artikel 11.1 b punkt 5 i Wet OB 1968 att uthyrning av fast egendom är undantagen från mervärdesskatteplikt och att man med uthyrning av fast egendom även avser andra former av tillhandahållande av fast egendom för användning, som inte utgör leverans av varor.

8 Ändringslagen trädde i kraft den 29 december 1995. Det föreskrivs emellertid i lagen att den gäller från och med den 31 mars 1995 klockan 18.00. Vid denna tidpunkt denna dag tillkännagavs innehållet i den framtida lagen genom ett pressmeddelande.

9 Den nationella domstolen har angett att Staatssecretaris van Financiën i pressmeddelanden av den 31 mars 1995 och den 3 april 1995 offentliggjorde regeringens avsikt att föreslå en ändring av Wet OB 1968 till parlamentet, bland annat av artikel 3.2 och artikel 11.1 b punkt 5. I dessa meddelanden angavs bland annat även att regeringens avsikt var att Wet OB 1968, sedan den föreslagna ändringen trätt i kraft, skulle tolkas i enlighet med ändringslagen från och med den 31 mars 1995 kl. 18.00.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

10 Av begäran om förhandsavgörande framgår att Stichting "Goed Wonen", som är klagande i målet vid den nationella domstolen, är följden av en ombildning av Woningbouwvereniging "Goed Wonen" (det allmännyttiga bostadsföretaget "Goed Wonen") (nedan kallat GW-företaget).

11 Genom handling som upprättades den 28 april 1995 inför notarius publicus bildade GW-företaget stiftelsen "De Goede Woning" (nedan kallad GW-stiftelsen). Samma dag gav GW-företaget stiftelsen nyttjanderätt till tre bostadskomplex, mot en ersättning som var lägre än självkostnadspriset för dessa. En del av bostäderna var

fortfarande under uppförande. Före den dagen hade klaganden i målet vid den nationella domstolen inte gjort avdrag för den mervärdesskatt som fakturerats för leveransen eller för uppförandet av bostäderna.

12 GW-företaget redovisade i sin deklaration för tidsperioden den 1 april– 30 juni 1995 dels den utgående mervärdesskatt, 645 067 NLG, som det hade fakturerat GW-stiftelsen för upplåtelsen av nyttjanderätten, dels ett avdrag för den ingående mervärdesskatt, 1 285 059 NLG, som det hade fakturerats för uppförandet av bostadshusen. På grundval av deklarationen återbetalades enligt jämkningsreglerna ett belopp på 639 992 NLG till GW-företaget.

13 Med hänsyn till ändringslagen meddelade därefter skattemyndigheten ett beslut om ändrad taxering med det belopp som GW-företaget yrkat avdrag för. Det beslutet fastställdes efter omprövning genom beslut av den 12 december 1996, vilket överklagades till Gerechtshof te Arnhem av GW-företaget. Genom beslut av den 14 februari 1997 ändrade emellertid skattemyndigheten på eget initiativ beslutet om ändrad taxering så att det endast omfattade ett belopp på 639 992 NLG, vilket utgjorde det belopp som skattemyndigheten hade återbetalat till GW-företaget på grundval av skattedeklarationen.

14 Den 21 augusti 1997 bytte GW-företaget juridisk form och ombildades till en stiftelse med beteckningen Stichting "Goed Wonen".

15 Genom dom av den 20 maj 1998 fastställde Gerechtshof te Arnhem skattemyndighetens beslut om ändrad taxering. Det är denna dom som Stichting "Goed Wonen" har överklagat till den nationella domstolen.

16 I det första målet som anhängiggjordes vid domstolen gällde frågorna tolkningen av sjätte direktivet för att få prövat huruvida artiklarna 5.3 b och 13 B.b och 13 C.a i detta direktiv utgör ett hinder för en nationell lagstiftning såsom ändringslagen, enligt vilken upprättande av en nyttjanderätt, under sådana omständigheter som föreskrivs i lagen, likställs med uthyrning som är undantagen från mervärdesskatteplikt. Domstolen fastslog i domen i målet "Goed Wonen" följande:

1) Artikel 5.3 b i sjätte direktivet skall tolkas så att den inte utgör något hinder för en nationell bestämmelse, som artikel 3.2 i Wet OB 1968, i dess ändrade lydelse, 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 mervärdesskatt, åtminstone motsvarar värdet på den fasta egendom som sakrätterna avser.

2) Artikel 13 B.b och 13 C.a i sjätte direktivet skall tolkas så att den inte utgör något hinder för en nationell bestämmelse, som artikel "1.1 b punkt 5 i ovannämnda lag av den 28 juni 1968, i dess ändrade lydelse, 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 Gerechtshof fastställde i sitt beslut av den 20 maj 1998 bland annat att ändringslagens retroaktiva verkan inte strider mot någon bestämmelse i sjätte

direktivet. I detta avseende gjorde Stichting "Goed Wonen" i sitt överklagande gällande att denna lags retroaktiva verkan från den 31 mars 1995 klockan 18.00 inte är förenlig med gemenskapsrätten. Ändringslagen kan åtminstone inte börja gälla före den dag då lagförslaget framlades för det nederländska parlamentet, det vill säga den 23 maj 1995.

18 Hoge Raad ansåg i sitt avgörande av den 24 augusti 1999, genom vilket den begärde förhandsavgörande i det första målet, att överklagandet av Stichting "Goed Wonen" inte skulle bifallas och att Gerechtshof haft fog för sin bedömning.

19 I begäran om förhandsavgörande i förevarande mål har Hoge Raad uppgett att den ståndpunkten, som uttrycktes i det tidigare avgörandet, emellertid har blivit tveksam efter domstolens dom av den 8 juni 2000 i mål C-396/98, Schlosstrasse (REG 2000, s. I-4279), i vilken domstolen slagit fast att "artikel 17 i sjätte direktivet skall tolkas så, att en skattskyldig persons rätt att dra av den mervärdesskatt som har betalats för varor eller tjänster som han har tillhandahållits för att utföra vissa uthyrningstransaktioner består när den skattskyldige, till följd av en lagändring efter det att dessa varor eller tjänster har tillhandahållits men innan uthyrningen påbörjas, inte längre har rätt att avstå från skattebefrielse för dessa transaktioner ...".

20 Den nationella domstolen har förklarat varför Stichting "Goed Wonen" inte hade dragit av mervärdesskatten för byggnadsarbetena före den 28 april 1995 enligt följande:

"6.3.1. I det aktuella målet har klaganden före den 28 april 1995 låtit uppföra byggnader med bostäder. Avsikten var inledningsvis att efter färdigställandet

hyra ut bostäderna. Uthyrning är, utan möjlighet till dispens, undantagen från beskattning med stöd av artikel 11.1 b i [Wet OB 1968] (artikel 13 B första meningen och 13 B.b i sjätte direktivet). I princip hade klaganden under uppförandeperioden rätt till avdrag för den mervärdesskatt som fakturerats. Genom att överlämna bostäderna till uthyrning skulle därefter en leverans av den typ som avses i artikel 3.1 h i lagen (den nederländska lagstiftaren har använt den möjlighet som erbjuds i artikel 5.7 första meningen och 5.7 a i sjätte direktivet att betrakta en sådan transaktion som leverans) ha skett, varigenom klaganden blev skattskyldig enligt den i artikel 8.3 i lagen (artikel 11.1 A.b i sjätte direktivet) angivna grunden.

6.3.2. Enligt ett regeringsbeslut behöver emellertid inte sådana allmännyttiga bostadsföretag som klaganden omfattas av artikel 3.1 h i lagen. För dem gäller varken ovannämnda artikel eller artikel 5.7 a i sjätte direktivet, om de ger uttryck för sin önskan att det skall vara så, vilket de, enligt ovannämnda regeringsbeslut, gör genom att inte dra av den mervärdesskatt som har fakturerats under uppförandet. Med tillämpning av denna bestämmelse har klaganden under den tid som bostäderna uppfördes inte dragit av någon mervärdesskatt.

6.3.3. Den 28 april 1995 levererade klaganden bostäderna, i den mening som avses i artikel 3.2 i lagen (i dess dåvarande lydelse). Nämnda bestämmelse grundar sig på artikel 5.3 b i sjätte direktivet. Leveransen var ... inte undantagen från mervärdesskatt. Det medförde att klaganden från detta datum, i enlighet med bestämmelsen i artikel 15.4 i lagen som grundar sig på artiklarna 17 och 20.1 första satsen och 20.1 a i sjätte direktivet, fick rätt att jämka den mervärdesskatt som inte dessförinnan hade dragits av. Klaganden berövades denna rätt genom den ändring i lagen som antogs den 18 december 1995 och som gavs retroaktiv verkan från en tidpunkt som låg före den tidpunkt då nyttjanderätten upplåts."

21 Hoge Raad har i punkt 6.3.4 i sin begäran om förhandsavgörande närmare angett vad som skiljer målet vid den nationella domstolen från den situation som gällde i det ovannämnda målet Schlosstrasse, på följande sätt:

"Målet Schlosstrasse gällde en lagändring som, utan att innefatta något ikraftträdande med retroaktiv verkan, medförde att en redan förvärvad avdragsrätt bortföll, eftersom de transaktioner som var avgörande för avdragsrätten genomfördes efter det att lagändringen trätt i kraft, och därvid — i motsats till vad som tidigare hade gällt — uttryckligen var undantagna från skatteplikt utan rätt till avdrag.

Det aktuella målet skiljer sig från målet Schlosstrasse såtillvida att såväl uppkomsten av avdragsrätten som den transaktion som var en förutsättning för denna rätt — tidigare hade klaganden ingen rätt till avdrag — inträffade vid samma tidpunkt och att lagändringen trädde i kraft efter denna tidpunkt. I detta sammanhang bör noteras att den planerade lagändringen hade offentliggjorts i pressen före denna tidpunkt och att det i skälen till lagändringen, i vilka det framför allt hänvisades till de oönskade effekter som kunde bli följden om en ändring kungjordes utan retroaktiv verkan, hade angetts att den ändring som är aktuell i detta mål skulle gälla retroaktivt från den 31 mars 1995 kl. 18.00."

22 Under dessa omständigheter beslöt Hoge Raad att vilandeförklara målet och att hänskjuta följande fråga till domstolen för ett förhandsavgörande:

"Under omständigheter som de som har angetts ovan under punkt 6.3.4 och i ett fall där det inte är fråga om bedrägeri eller missbruk och inte heller om en ändring av den planerade användningen i den mening som avses i punkterna 50 och 51 i domen i målet Schlosstrasse, utgör då artiklarna 17 och 20 i sjätte direktivet eller de gemenskapsrättsliga principerna om skydd för berättigade förväntningar och

rättssäkerhet hinder 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, som ursprungligen var avsedd för uthyrning (som är befriad från mervärdesskatt) men som senare har använts för en mervärdesskattepliktig transaktion (i det aktuella fallet upplåtelse av en sakrättsligt skyddad 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 mervärdesskatt och avdragsrätt?"

23 Den nationella domstolen har i sitt beslut nämnt målen C-487/01, Gemeente Leusden och C-7/02, Holin Groep, i vilka den hade ställt tolkningsfrågor som avsåg samma bestämmelser. Dom meddelades i dessa mål den 29 april 2004 (dom i de förenade målen C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden och Holin Groep, REG 2004, s. I-5337). Denna dom sändes följaktligen till den nationella domstolen med frågan om det fortfarande var nödvändigt att svara på den fråga som ställts i nu aktuellt mål. Hoge Raad meddelade genom skrivelse av den 3 juni 2004 domstolen att den vidhöll sin begäran.

Prövning i sak

24 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 17 och 20 i sjätte direktivet eller principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet utgör hinder för att jämkning av mervärdesskatt, som skett på grund av att en skattskyldig i samband med att fast egendom började användas i skattepliktig verksamhet utövat en rätt till avdrag för mervärdesskatt som erlagts för leveransen av denna fasta egendom, kan undanröjas till följd av att en lag antas efter denna jämkning som innebär att denna verksamhet inte längre är skattepliktig och som enligt den nationella lagstiftarens beslut skall ha verkan från en tidigare tidpunkt än då den fasta egendomen började användas i skattepliktig verksamhet och då avdragsrätten uppkom.

25 Såsom det framgår av motiveringen i begäran om förhandsavgörande, har frågan ställts för att få klarhet i huruvida domstolens bedömning i det ovannämnda målet Schlosstrasse är tillämplig på omständigheterna i förevarande mål vid den nationella domstolen.

26 För det första erinrar domstolen om att avdragssystemet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt säkerställer följaktligen en fullständigt neutral beskattning av all ekonomisk verksamhet, oberoende av verksamhetens mål eller resultat, förutsatt att verksamheten i sig själv är föremål för mervärdesskatt (domstolens dom av den 21 september 1988 i mål 50/87, kommissionen mot Frankrike, REG 1988, s. 4797, punkt 15; svensk specialutgåva, volym 9, s. 599).

27 Domstolen har i punkt 53 i domen i det ovannämnda målet Schlosstrasse fastslagit att artikel 17 i sjätte direktivet skall tolkas så, att en skattskyldig persons rätt att dra av den mervärdesskatt som har betalats för varor eller tjänster som han har tillhandahållits för att utföra vissa uthyrningstransaktioner består när den skattskyldige, till följd av en lagändring efter det att dessa varor eller tjänster har tillhandahållits men innan uthyrningen påbörjas, inte längre har rätt att avstå från skattebefrielse för dessa transaktioner.

28 Det skall emellertid påpekas att situationen för klaganden i målet vid den nationella domstolen i förevarande fall skiljer sig från den situation som beskrivs i domen i det ovannämnda målet Schlosstrasse, där det framgår att den skattskyldige hade dragit av erlagd mervärdesskatt innan lagändringen trädde i kraft. Klaganden i förevarande fall har inte dragit av erlagd mervärdesskatt för leverans av vara förrän den 28 april 1995, det vill säga förvisso före det att ändringslagen antogs den 18 december 1995, men efter det att den trädde i kraft den 31 mars 1995, i enlighet med den nationella lagstiftarens beslut att ge den retroaktiv verkan.

29 Eftersom ändringslagen, till följd av sin retroaktiva verkan, således började gälla innan den skattskyldige hade gjort avdraget, skall hänvisning inte göras till artikel 17 i sjätte direktivet för att besvara den nationella domstolens fråga.

30 När det gäller artikel 20 i sjätte direktivet, framstår det som om den nationella domstolen i sin begäran om förhandsavgörande har nämnt denna artikel tillsammans med artikel 17 för att få klarhet i huruvida den skall tolkas så att den utgör ett hinder, under de omständigheter som föreligger i målet vid den nationella domstolen, för att den jämkning som det företagna avdraget har föranlett undanröjs. Av det skäl som nämns i föregående punkt är det inte mot bakgrund av artikel 20 som det skall bedömas huruvida gemenskapsrätten utgör hinder för ändringslagens retroaktiva verkan.

31 Däremot skall de allmänna gemenskapsrättsliga principerna, särskilt principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet, undersökas för att få klarhet i huruvida de utgör hinder för att den jämkning som det företagna avdraget har föranlett undanröjs genom en lags retroaktiva verkan.

32 Det kan i detta hänseende erinras om att principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet utgör en del av gemenskapens rättsordning och skall iakttas av gemenskapsinstitutionerna (dom av den 14 maj 1975 i mål 74/74, CNTA mot kommissionen, REG 1975, s. 533, svensk specialutgåva, volym 2, s. 461). Principerna skall emellertid även iakttas av medlemsstaterna då de utövar sina befogenheter enligt gemenskapsdirektiven (domen i de ovannämnda förenade målen Gemeente Leusden och Holin Groep, punkt 57).

33 Rättssäkerhetsprincipen utgör i allmänhet hinder för att det fastställs att en gemenskapsrättsakt skall börja gälla från en tidpunkt före dess offentliggörande. Det kan i undantagsfall förhålla sig annorlunda, om det krävs med hänsyn till ett mål av allmänintresse och om berörda personers berättigade förväntningar vederbörligen beaktas (se, för ett liknande resonemang, domstolens dom av den 11 juli 1991 i mål C-368/89, Crispoltoni, REG 1991, s. I-3695, punkt 17, domen i det ovannämnda målet Gemeente Leusden och Holin Groep, punkt 59; se även Europadomstolens dom av den 23 oktober 1997 i mål National & Provincial Building Society mot Förenade kungariket, Recueil des arrêts et décisions. 1997-VII, punkt 80).

34 Samma princip skall iakttas av den nationella lagstiftaren då denne antar lagstiftning på områden som omfattas av gemenskapsrätten.

35 Stichting "Goed Wonen" har gjort gällande att ändringslagens retroaktiva verkan inte var nödvändig, eftersom den nederländska regeringen sedan flera år var medveten om sådana upplägg som det som Stichting genomförde. För övrigt har det varken rört sig om bedrägeri eller skatteflykt eftersom bestämmelserna i lagen har följts.

36 Den nederländska regeringen har däremot gjort gällande att den retroaktiva verkan, såsom det anges i meddelandet från Staatssecretaris van Financiën, motiverades av en fruktan för att upplägg skulle genomföras i stor skala mellan tidpunkten för beslutet att företa en lagändring och tidpunkten för denna ändrings ikraftträdande. Raad van State (den högsta förvaltningsdomstolen) ansåg i sitt yttrande över lagförslaget att en retroaktiv verkan var berättigad. Den retroaktiva verkan godkändes också av det nederländska parlamentets båda kamrar, trots att man i Nederländerna i allmänhet undviker ändringar i lagstiftningen med retroaktiv verkan.

37 På denna punkt stöds den nederländska regeringen av den svenska regeringen. Denna har närmare angett att det i den svenska grundlagen föreskrivs att, trots vikten av att iaktta principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet, den svenska riksdagen kan besluta att en ny skattelag skall vara tillämplig från och med dagen då den svenska regeringen genom skrivelse meddelade riksdagen om avsikten att ändra lagen, för att undvika en ökad skatteflykt innan den lag träder i kraft genom vilken man avser att bromsa sådan skatteflykt.

38 I detta hänseende framgår det av pressmeddelandet av den 31 mars 1995 att ändringslagen inte getts en retroaktiv verkan för att sätta stopp för sådana finansiella upplägg som genomförts sedan flera år, utan i stället på grund av en fruktan att sådana upplägg skulle genomföras i stor skala mellan tidpunkten för beslutet att företa en lagändring och tidpunkten för denna ändrings ikraftträdande.

39 En sådan fruktan förefaller inte sakna grund och ett förebyggande av sådana upplägg kan utgöra ett mål av allmänintresse som i undantagsfall motiverar att en medlemsstat inför en lag med retroaktiv verkan, under förutsättning att den skattskyldiges berättigade förväntningar vederbörligen beaktas. Det ankommer dock på den nationella domstolen, som närmare känner till omständigheterna i förevarande fall, att bedöma huruvida riskerna med de finansiella upplägg som genomfördes inom denna tidsrymd var av tillräcklig betydelse för att rättfärdiga att lagen gavs retroaktiv verkan.

40 När det gäller aktörernas berättigade förväntningar har Stichting "Goed Wonen" gjort gällande att man inte kan förvänta sig att dessa skall känna till myndigheternas alla pressmeddelanden och inte heller att de skall utgå från att samtliga framförda förslag verkligen antas. För övrigt har Stichting "Goed Wonen" hävdat att pressmeddelandet var alldeles för kortfattat och otydligt. Den fullständiga texten med de ändringar som föreslogs blev inte känd förrän i samband med att lagförslaget framlades för det nederländska parlamentet den 23 maj 1995.

41 Den nederländska regeringen har påpekat att pressmeddelandet föregicks av ett flertal anföranden av Staatssecretaris van Financiën inför det nederländska parlamentet i vilka det redogjordes för åtgärderna i fråga. Den gör vidare gällande att det var ett tydligt pressmeddelande som avsåg just sådana finansiella upplägg som det som klaganden i målet vid den nationella domstolen använt sig av. Under lagstiftningsförfarandet gjordes några ändringar i förslaget, men dessa avsåg endast att närmare förklara vissa undantag från lagförslagets principer och var inte relevanta i förhållande till den situation som klaganden i målet vid den nationella domstolen befann sig i.

42 Den svenska regeringen anser att frågan huruvida berättigade förväntningar har beaktats skall bedömas mot bakgrund av varje medlemsstats egna lagstiftningstraditioner. Enligt den svenska grundlagen är utgångspunkten för den retroaktiva verkan den dag då regeringen skickade en skrivelse till den svenska riksdagen genom vilken aviserades att lagförslaget skulle läggas fram. I målet vid den nationella domstolen är det därför med hänsyn till nederländsk lagstiftningstradition som det skall bedömas huruvida hänsyn tagits till aktörernas berättigade förväntningar.

43 Eftersom det i målet vid den nationella domstolen rör sig om nationell lagstiftning, är det mot bakgrund av de informationssätt som normalt används i den medlemsstat som antagit regleringen samt omständigheterna i det förevarande fallet som det konkret skall bedömas huruvida vederbörlig hänsyn har tagits till de berättigade förväntningarna hos de ekonomiska aktörer som avses i denna lagstiftning.

44 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att Staatssecretaris van Financiën, genom pressmeddelanden av den 31 mars och den 3 april 1995, offentliggjorde att

regeringen hade för avsikt att lägga fram ett förslag om ändring av Wet OB 1968, bland annat av artiklarna 3.2 och 11.1 b punkt 5 för det nederländska parlamentet och att det var dess avsikt att denna ändringslag skulle träda i kraft den 31 mars 1995 klockan 18.00. Det ankommer emellertid på den nationella domstolen att ta ställning till om dessa texter var tillräckligt tydliga för att en ekonomisk aktör som utförde sådana ekonomiska transaktioner som avses i lagen var i stånd att förstå följderna av den lagändring som planerades vad gällde den typ av transaktioner som han ägnade sig åt.

45 Mot bakgrund av vad som ovan anförts skall frågan besvaras enligt följande:

"Principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet utgör inte hinder för att en medlemsstat i undantagsfall ger en ändringslag retroaktiv verkan för att förhindra att finansiella upplägg med syfte att minska skyldigheten att betala mervärdesskatt genomförs i stor skala under förfarandet för att anta denna ändringslag som just syftar till att bekämpa sådana upplägg, under förutsättning att, under sådana omständigheter som de i målet vid den nationella domstolen, de ekonomiska aktörer som utför sådana ekonomiska transaktioner som avses i lagen har förvarnats om lagens antagande samt om denna lags retroaktiva verkan på ett sådant sätt att de kunnat förstå vilka verkningar ändringslagen kommer att medföra för dessa transaktioner.

Då denna lag innebär att en ekonomisk transaktion avseende fast egendom som tidigare var mervärdesskattepliktig undantas från skatteplikt, kan lagen medföra undanröjande av den jämkning av mervärdesskatt som skett på grund av att en rätt till avdrag för mervärdesskatt som erlagts för leveransen av denna fasta egendom utnyttjats vid tidpunkten då den fasta egendomen började användas i det som då ansågs som en skattepliktig verksamhet."

Rättegångskostnader

46 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

På dessa grunder beslutar domstolen (stora avdelningen) följande dom:

Principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet utgör inte hinder för att en medlemsstat i undantagsfall ger en ändringslag retroaktiv verkan för att förhindra att finansiella upplägg med syfte att minska skyldigheten att betala mervärdesskatt genomförs i stor skala under förfarandet för att anta denna ändringslag som just syftar till att bekämpa sådana upplägg, under förutsättning att, under sådana omständigheter som de i målet vid den nationella domstolen, de ekonomiska aktörer som utför sådana ekonomiska transaktioner som avses i lagen har förvarnats om lagens antagande samt om denna lags retroaktiva verkan på ett sådant sätt att de kunnat förstå vilka verkningar ändringslagen kommer att medföra för dessa transaktioner.

Då denna lag innebär att en ekonomisk transaktion avseende fast egendom som tidigare var mervärdesskattepliktig undantas från skatteplikt, kan lagen medföra undanröjande av den jämkning av mervärdesskatt som skett på grund av att en rätt till avdrag för mervärdesskatt som erlagts för leveransen av denna fasta egendom utnyttjats vid tidpunkten då den fasta egendomen började användas i det som då ansågs som en skattepliktig verksamhet.

Underskrifter