DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)
den 30 mars 2006 *

I mål C-184/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av Korkein hallinto-oikeus (Finland), genom beslut av den 16 april 2004 som inkom till domstolen den 16 april 2004, i ett förfarande som anhängiggjorts av

Uudenkaupungin kaupunki,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna K. Schiemann (referent), N. Colneric, J.N. Cunha Rodrigues och E. Levits,

generaladvokat: C. Stix-Hackl,
justitiesekreterare: H. von Holstein, biträdande justitiesekreterare,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 22 juni 2005,

* Rättegångsspråk: finska.

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Uudenkaupungin kaupunki, genom M. Pikkujämsä, asianajaja,

— Finlands regering, genom T. Pynnä och E. Bygglin, båda i egenskap av ombud,

— Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili, avvocato dello Stato,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom L. Ström van Lier och I. Koskinen, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 15 september 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 13 C andra stycket, 17.6 andra stycket och 20 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Tolkningsfrågorna avser huruvida, mot bakgrund av sjätte direktivet, jämkning av avdraget för ingående mervärdesskatt avseende anläggningstillgångar skall medges för det fall en fastighet tidigare använts i en verksamhet som undantagits från mervärdesskatt och sedan åter i en verksamhet som omfattas av skattskyldighet efter det att rätten till valfrihet i den mening som avses i artikel 13 C i direktivet har utnyttjats.

3 Begäran har framställts i ett mål angående ett överklagande som ingetts av Uudenkaupungin kaupunki (Nystad stad) (nedan kallad Uusikaupunki eller staden) mot ett avgörande från Helsingin hallinto-oikeus (Helsingfors förvaltningsdomstol), genom vilket den senare ogillat Uusikaupunkis talan mot två beslut som fattats av Lounais-Suomen verovirasto (Sydvästra Finlands skatteverk) rörande ansökningar från Uusikaupunki om återbäring av mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

Sjätte direktivet

4 Artikel 5.6 och 5.7 i sjätte direktivet har följande lydelse:

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

7. Medlemsstaterna kan behandla följande som leverans mot vederlag:

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

b) Uttag av varor som en skattskyldig person gör inom ramen för en icke skattepliktig transaktion, då mervärdesskatten på varorna var helt eller delvis avdragsgill när de anskaffades eller togs ut enligt a.

c) Varor som en skattskyldig person eller hans efterträdare, med undantag för fall som avses i punkt 8, behåller när han upphör att bedriva en skattepliktig verksamhet och mervärdesskatten på varorna var helt eller delvis avdragsgill när de anskaffades eller togs ut enligt a."

I artikel 6.2 och 6.3 i samma direktiv föreskrivs följande:

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

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

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

Medlemsstaterna får göra undantag från bestämmelserna i denna punkt, om sådana undantag inte leder till snedvridning av konkurrensen.

3. För att hindra snedvridning av konkurrensen och med förbehåll för det samråd som föreskrivs i artikel 29, får medlemsstaterna behandla en skattskyldigs tillhandahållande av en tjänst åt sitt företag som tillhandahållande av tjänster mot vederlag om mervärdesskatten på tjänsten inte skulle ha varit helt avdragsgill, om den hade tillhandahållits av en annan skattskyldig person."

6 Med tillämpning av artikel 13 B b i sjätte direktivet skall medlemsstaterna undanta uthyrning av fast egendom från mervärdesskatt. Enligt artikel 13 C i detta direktiv får medlemsstaterna medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning av utarrendering och uthyrning av fast egendom. Medlemsstaterna får emellertid enligt andra stycket i samma artikel inskränka denna rätt till valfrihet och skall närmare bestämma om dess användning.

7 I artikel 17 i sjätte direktivet, med rubriken "Avdragsrättens inträde och räckvidd", föreskrivs följande:

"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 förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person.

...

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

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

8 De gemenskapsbestämmelser som avses i artikel 17.6 första stycket i sjätte direktivet har fram till i dag fortfarande inte antagits, eftersom man inom rådet inte har nått en överenskommelse om de utgifter beträffande vilka rätten att dra av mervärdesskatt skall kunna undantas.

9 I artikel 18.1 och 18.2 i sjätte direktivet preciseras vissa krav som gäller för reglerna om utnyttjande av avdragsrätten. I punkt 3 i denna artikel föreskrivs att medlemsstaterna skall fastställa regler som kan ge rätt till avdrag som inte gjorts i enlighet med bestämmelserna i punkterna 1 och 2.

10 Artikel 20 i sjätte direktivet, med rubriken "Jämkning av avdrag" innehåller följande bestämmelser:

"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 tjugo 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.

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

...”

11 Genom artikel 29 i sjätte direktivet inrättas en rådgivande kommitté för mervärdesskatt, vilken är sammansatt av företrädare för medlemsstaterna och för kommissionen och som är behörig att behandla frågor som avser tillämpningen av gemenskapens bestämmelser om mervärdesskatt.

Den nationella lagstiftningen

12 Bestämmelserna om den skattemässiga behandlingen av uthyrning av fast egendom återfinns i 27–30 §§ i mervärdesskattelagen (arvonlisäverolaki, lag nr 1501 av den 30 december 1993). Enligt 27 § första stycket i denna lag är uthyrning av fast egendom undantagen från mervärdesskatt. Enligt 30 § första stycket ges den skattskyldige rätt att välja att uthyrning av fast egendom skall beskattas, under

förutsättning att fastigheten används av staten eller att fastigheten används fortlöpande i verksamhet som ger rätt till avdrag, det vill säga i skattepliktig verksamhet.

13 Enligt 33 § i mervärdesskattelagen anses en byggtjänst i samband med ett nybygge eller en grundlig förbättring av fastighet ha blivit tagen i eget bruk även då en näringsidkare säljer en fastighet eller tar den i annan användning av den än sådan som berättigar till avdrag, om han från anskaffningen av byggtjänsten eller fastigheten har kunnat göra avdrag eller om han själv har utfört byggtjänsten för en sådan användning som berättigar till avdrag.

14 Bestämmelserna om rätten till avdrag återfinns i 102–118 §§ i mervärdesskattelagen. Enligt 102 § första stycket första punkten i denna lag, om allmän avdragsrätt, får den skattskyldige för skattepliktig rörelse dra av skatten på en vara eller tjänst som han köper av en annan skattskyldig. Enligt 106 §, om avdrag avseende byggtjänster, får en fastighetsinnehavare som ansöker om att bli skattskyldig för mervärdesskatt enligt 30 § i denna lag i princip göra avdrag enligt 102 § för tjänster eller varor som han köpt för den skattepliktiga uthyrningen av fastigheten.

15 Avdrag för mervärdesskatt för investeringar i fast egendom som gjorts före ansökan om skattskyldighet kan emellertid endast beviljas om den berörda personen ansöker om att bli skattskyldig inom sex månader från ibruktagandet av fastigheten i fråga. Enligt mervärdesskattelagen är det inte tillåtet att till den skattskyldiges fördel ompröva eller jämka avdrag avseende en renovering, en nybyggnation eller förvärv av fastighet, när ansökan om att bli skattskyldig har ingetts efter det att ovannämnda frist löpt ut och fastigheten ursprungligen togs i bruk i en verksamhet som var undantagen från skatteplikt innan den övergick till att vara skattepliktig verksamhet.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

16 Uusikaupunki renoverade en fastighet som den äger och hyrde ut lokaler i den till finska staten, till viss del från och med den 1 juni 1995 och till en annan del från och med den 1 september samma år. Från och med den 31 augusti 1995 hyrde staden också ut en fabriksbyggnad som den hade låtit uppföra till ett företag som var skattskyldigt för mervärdesskatt. I kostnaderna för dessa båda projekt ingick mervärdesskatt med 2 206 224 FIM.

17 Den 4 april 1996 ansökte Uusikaupunki vid Turun lääninverovirasto (Länsskatteverket i Åbo) med stöd av 30 § i mervärdesskattelagen om att bli mervärdesskattskyldig för uthyrningen av de två fastigheter som är aktuella i tvisten vid den nationella domstolen. Skatteverket beviljade denna ansökan från och med dagen för ansökan, eftersom den inte ingetts inom sex månader från ibruktagandet av fastigheten, såsom föreskrivs i 106 § i mervärdesskattelagen.

18 I två ansökningar, av den 8 september 1998 och den 30 mars 2000, yrkade Uusikaupunki vid Lounais-Suomen verovirasto med stöd av artikel 20 i sjätte direktivet jämkning av mervärdessskatteavdragen och återbäring av en del av den mervärdesskatt som betalats vid renoverings- och byggnationsarbetena för åren 1996–1999. Det yrkade beloppet uppgick till 1 651 653 FIM jämte ränta enligt lag.

19 Genom beslut av den 3 maj 2000 avslog Lounais-Suomen verovirasto dessa ansökningar med motiveringen att avdrag för mervärdesskatt som betalats vid byggnations- och renoveringsarbetena, med tillämpning av 106 § i mervärdesskattelagen, endast skulle ha varit möjligt om ansökan om att bli skattskyldig hade ingetts inom sex månader från ibruktagandet av dessa fastigheter.

20 Uusikaupunki väckte talan mot dessa beslut vid Helsingin hallinto-oikeus (Helsingfors förvaltningsdomstol). Talan ogillades. Klaganden i målet vid den nationella domstolen överklagade därefter det avgörandet hos Korkein hallinto-oikeus (Högsta förvaltningsdomstolen).

21 Korkein hallinto-oikeus är osäker på huruvida villkoren för rätten till avdrag i mervärdesskattelagen strider mot sjätte direktivet till den del det enligt finländsk rätt inte är möjligt att jämka avdrag för mervärdesskatt vid uthyrning av en fastighet, om fastigheten ursprungligen togs i bruk inom ramen för en verksamhet som var undantagen från mervärdesskatteplikt innan den övergick till att användas i en skattepliktig verksamhet, annat än om ansökan om att bli skattskyldig har ingetts inom sex månader från ibruktagandet av fastigheten.

22 Enligt den hänskjutande domstolen är det ostridigt att Uusikaupunki, inom ramen för de förvärv som gjorts vid renoveringen och nybyggnationen, var skattskyldig och att dessa förvärv har skett i stadens ekonomiska verksamhet.

23 Mot denna bakgrund beslutade Korkein hallinto-oikeus att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1. Skall artikel 20 i [sjätte direktivet] tolkas så, att den jämkning av avdrag som avses i denna artikel, med förbehåll för bestämmelserna i artikel 20.5 i samma direktiv, är obligatorisk för medlemsstaten när det rör sig om anläggningstillgångar?

2. Skall artikel 20 i [sjätte direktivet] tolkas så, att den jämkning av avdrag som avses i denna artikel även är tillämplig när en anläggningstillgång, i förevarande

fall fast egendom, först har använts i en verksamhet som var undantagen från skatteplikt och där avdragsrätt inte förelåg, och senare har använts i en skattepliktig verksamhet?

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

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

Den första tolkningsfrågan

24 Domstolen erinrar inledningsvis om att enligt den ordning som inrättats genom sjätte direktivet föreligger avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för varor eller tjänster som en skattskyldig använder i sin skattepliktiga verksamhet. Avdraget för ingående skatt är kopplat till uppbörden av utgående skatt. När varor eller tjänster anskaffas av den skattskyldige för att användas i verksamhet som är undantagen från skattskyldighet för mervärdesskatt eller inte faller inom tillämpningsområdet för denna, skall det inte ske någon uppbörd av utgående mervärdesskatt eller avdrag för ingående sådan. I den mån varor eller tjänster däremot används för utgående skattepliktiga transaktioner, måste den skatt som belöper på dessa transaktioner dras av för att dubbelbeskattning skall undvikas.

25 Den period för jämkning av avdrag som föreskrivs i artikel 20 i sjätte direktivet gör att oriktigheter i beräkningen av dessa avdrag och omotiverade fördelar eller nackdelar för den skattskyldige kan undvikas, bland annat när förändringar i de faktorer som ursprungligen använts för att fastställa det avdragsgilla beloppet inträffar senare. Sannolikheten för sådana förändringar är särskilt stor i fråga om anläggningstillgångar, vilka ofta används under en flerårsperiod under vilken deras ändamål kan förändras. I sjätte direktivet föreskrivs därför en jämkningsperiod på fem år, som kan utsträckas till 20 år i fråga om fast egendom, med olika stora avdrag som sprids över hela perioden.

26 Systemet med jämkning av avdrag utgör en väsentlig förutsättning för den ordning som inrättats genom sjätte direktivet, eftersom dess syfte är att säkerställa att avdragen blir korrekta och således att beskattningen blir neutral. Artikel 20.2 i sjätte direktivet, vilken avser de anläggningstillgångar som är aktuella i målet vid den nationella domstolen, är för övrigt utformad på ett sådant sätt att det inte kan finnas något tvivel om dess tvingande karaktär.

27 Av fast rättspraxis följer dessutom att eftersom begränsningar i avdragsrätten, och således jämkning av avdrag, måste tillämpas på samma sätt i alla medlemsstater, är undantag följaktligen endast tillåtna när så uttryckligen anges i sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 juli 1991 i mål C-97/90, Lennartz, REG 1991, s. I-3795, punkt 27; svensk specialutgåva, volym 11, s. 299). Den tvingande karaktären av denna bestämmelse förstärks av att det i artikel 20.5 i sjätte direktivet föreskrivs mycket exakta villkor som skall vara uppfyllda för att en medlemsstat, undantagsvis, skall kunna avstå från att tillämpa punkt 2 i samma artikel. Domstolen erinrar i detta sammanhang om att det under förhandlingen uppstod oenighet mellan kommissionen och den finländska regeringen om huruvida ett sådant samråd som föreskrivs i artikel 29 i sjätte direktivet hade ägt rum såsom föreskrivs i artikel 20.5 i detta direktiv och om vad detta i sådant fall hade lett till. Emellertid är det tydligt att syftet med de tolkningsfrågor som ställts av den nationella domstolen inte är att fastställa huruvida villkoren för att tillämpa denna undantagsbestämmelse är uppfyllda i det nu aktuella fallet.

28 Vad avser den finländska regeringens argument att artikel 20.4 i sjätte direktivet medger att medlemsstaterna definierar begreppet anläggningstillgångar och att tillhandhållande av byggtjänster inte nödvändigtvis innefattas i detta begrepp, är det nog att konstatera att den finländska regeringen har medgett att någon sådan definition inte antagits i den finska lagstiftningen. Det förfarande som föreskrivs i artikel 20.2–20.5 i sjätte direktivet har inte införlivats med finsk rätt. Det följer av rättspraxis att en medlemsstat som har underlåtit att uppfylla sin skyldighet att införliva bestämmelserna i ett direktiv med sin nationella rättsordning inte kan tillämpa de begränsningar som följer av dessa bestämmelser på gemenskapsmedborgarna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 november 1991 i de förenade målen C-6/90 och C-9/90, Francovich m.fl., REG 1991, s. I-5357, punkt 21, svensk specialutgåva, volym 11, s. 435, och av den 14 juli 2005 i mål C-142/04, Aslanido, REG 2005, s. I-7181, punkt 35).

29 I motsats till vad den finländska regeringen har hävdat, utgör dessutom inte jämkning av ingående skatt med tillämpning av artikel 20 i sjätte direktivet ett alternativ till att tillämpa artiklarna 5.6 och 6.2 i detta direktiv om beskattning av uttag och tillhandahållande av tjänster som en skattskyldig gör för privat bruk, och medlemsstaterna har således inte någon valmöjlighet mellan att införliva ordningen med avdrag och den med beskattning av uttag för privat bruk, eftersom båda är tvingande.

30 Visserligen skulle såväl artikel 20 som artiklarna 5 och 6 enligt sina ordalydelser i princip kunna tillämpas i ett fall där en tillgång vars användning ger rätt till avdrag senare används i en verksamhet som inte ger rätt till avdrag, och dessa båda ordningar skulle i det fallet ha samma ekonomiska effekt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 april 2004 i de förenade målen C-487/01 och C-7/02, Gemeente Leusden och Holin Groep, REG 2004, s. I-5337, punkt 90). Detta gäller emellertid inte i det motsatta fallet, som är aktuellt i målet vid den nationella domstolen, där en tillgång som använts i en verksamhet som inte ger rätt till avdrag senare använts på ett sätt som ger rätt till avdrag. En rätt till jämkning av avdrag till den skattskyldiges fördel, såsom det är fråga om i det andra fallet, kan nämligen endast grundas på bestämmelserna i artikel 20 i sjätte direktivet och inte på

bestämmelserna i artiklarna 5 och 6 i detta. I sådana fall är det således tvingande att tillämpa artikel 20 i detta direktiv, oberoende av tillämpningen av artiklarna 5 och 6 i sjätte direktivet i nationell rätt.

31 Inte ens sådana fall där tillgångar ges en ny användning, från en användning som ger rätt till avdrag till en användning som inte ger rätt till avdrag, och där det följaktligen finns en risk för överlappning mellan dessa två bestämmelser, medför nämligen, i motsats till vad den finländska regeringen har hävdat, en motsättning som kan motivera att ordningen med jämkning av avdrag i artikel 20 i sjätte direktivet inte införlivas.

32 Vid förhandlingen nämnde den finländska regeringen exemplet att en fastighet anskaffas i en skattepliktig verksamhet, men att den ett år efter att den anskaffats börjar användas i en verksamhet som är undantagen från skatteplikt under de fyra följande åren. Regeringen har hävdat att i princip både artikel 20 i sjätte direktivet och artiklarna 5.6 och 6.2 i detta direktiv kan tillämpas i detta fall, men att tillämpningen av dessa artiklar leder till olika och oförenliga resultat. Med tillämpning av artikel 20.2 i sjätte direktivet skulle en jämkning av avdraget för mervärdesskatten på köpesumman från och med det andra året leda till att den avdragsgilla skatten skulle ligga kvar på 1/5 av beloppet, vilket motsvarar första årets användning av byggnaden. Däremot skulle en tillämpning av artiklarna 5.6 och 6.2 i sjätte direktivet leda till en beskattning av fastighetens hela värde vid tidpunkten för den ändrade användningen.

33 I detta avseende skall det direkt fastslås att artiklarna 5.6 och 6.2 endast är tillämpliga när en tillgång övergår till att användas privat, men inte när en tillgång övergår till att användas i en verksamhet som är undantagen skatteplikt.

34 Tillämpligheten av dessa respektive bestämmelser beror nämligen således på huruvida den skattskyldige har beslutat att stadigvarande använda fastigheten i fråga för sitt privata bruk eller tvärtom avser att i framtiden använda den i sin rörelse och följaktligen beslutar att behålla den som en tillgång i rörelsen. I det första fallet är artiklarna 5.6 och 6.2 i sjätte direktivet tillämpliga, medan artikel 20 i direktivet är tillämplig i det andra fallet. Det följer av fast rättspraxis att en skattskyldig, vad avser tillämpningen av sjätte direktivet, kan välja om han önskar låta den del av en tillgång som används för privat bruk ingå i rörelsen (se, bland annat, dom av den 4 oktober 1995 i mål C-291/92, Armbrecht, REG 1995, s. I-2775, punkt 20, och av den 14 juli 2005 i mål C-434/03, Charles och Charles-Tijmens, REG 2005, s. I-7037, punkt 23). I den finländska regeringens exempel förkommer således inte någon verklig konflikt.

35 Mot denna bakgrund skall den första frågan besvaras enligt följande. Artikel 20 i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att den, med förbehåll för bestämmelserna i artikel 20.5 i samma direktiv, medför en skyldighet för medlemsstaterna att föreskriva regler om jämkning av avdrag för mervärdesskatt för anläggningstillgångar.

Den andra tolkningsfrågan

36 Den andra frågan har ställts för att få klarhet i huruvida det faktum att den aktuella verksamheten ursprungligen var undantagen från skatteplikt och att avdrag följaktligen var helt uteslutna påverkar denna jämkning.

37 Som generaladvokaten har påpekat i punkterna 36 och 37 i sitt förslag till avgörande är tillämpningen av jämkningsmekanismen avhängig frågan huruvida avdragsrätt enligt artikel 17 i sjätte direktivet har inträtt.

38 Enligt artikel 17.1 i sjätte direktivet, med rubriken "Avdragsrättens inträde och innebörd", inträder avdragsrätten samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet. Följaktligen kan endast den egenskap i vilken en person uppträder vid den tidpunkten avgöra om avdragsrätt föreligger (domen i det ovannämnda målet Lennartz, punkt 8).

39 Domstolen har dessutom slagit fast att användningen av varorna eller tjänsterna endast bestämmer omfattningen av det ursprungliga avdrag som den skattskyldiga personen har rätt till enligt artikel 17 i sjätte direktivet samt omfattningen av eventuella jämkningar under påföljande perioder, men påverkar inte avdragsrättens inträde. Följaktligen är en omedelbar användning av varorna för skattepliktiga transaktioner inte i sig ett villkor för tillämpning av systemet med jämkning av avdrag (domen i det ovannämnda målet Lennartz, punkterna 15 och 16).

40 Slutligen, i motsats till vad den italienska regeringen har hävdat, är jämkning av avdrag enligt artikel 20 i sjätte direktivet med nödvändighet tillämplig även när förändringen av avdragsrätten beror på ett frivilligt val från den skattskyldiges sida, såsom att använda sig av den valfrihet som föreskrivs i artikel 13 C i sjätte direktivet. Användningen av denna valfrihet har ingen betydelse för avdragsrättens inträde vilken, som tidigare sagts, regleras av artikel 17.1 i sjätte direktivet. Eftersom uthyrning av en fastighet beskattas efter det att skattskyldighet valts, är en jämkning av avdragen nödvändig för att undvika att ingående utgifter beskattas två gånger, oberoende av att skattskyldigheten är en följd av den skattskyldiges frivilliga val.

41 Artikel 18.3 i sjätte direktivet, som åberopats av den italienska regeringen, är utan betydelse i detta sammanhang eftersom denna bestämmelse avser fall där en skattskyldig inte gjort de avdrag som denne varit berättigad till, något som inte kan vara fallet innan den valfrihet som föreskrivs i artikel 13 C i sjätte direktivet utnyttjats. Eftersom omfattningen av det ursprungliga avdraget var obefintlig är det nämligen först efter det att denna valfrihet har utnyttjats som den skattskyldiges avdragsrätt får ett verkligt värde som kan bli föremål för ett avdrag.

42 Den andra tolkningsfrågan skall följaktligen besvaras enligt följande. Artikel 20 i sjätte direktivet skall tolkas så, att den jämkning som föreskrivs häri är tillämplig även när en anläggningstillgång först har använts i en verksamhet som var undantagen från skatteplikt och där avdragsrätt inte förelåg, och senare, under jämkningsperioden, har använts i en skattepliktig verksamhet.

Den tredje tolkningsfrågan

43 Den hänskjutande domstolen har ställt den tredje frågan för att få klarhet i huruvida artikel 13 C andra stycket i sjätte direktivet skall tolkas så, att en medlemsstat som ger sina skattskyldiga valfrihet att låta uthyrning av fast egendom vara skattepliktig kan utesluta avdrag för mervärdesskatt för investeringar i fastigheter som gjorts innan denna valfrihet har utnyttjats, när ansökan om att bli skattskyldig inte har framställts inom sex månader från ibruktagandet av denna fastighet.

44 Såsom fastslagits i punkt 24 i förevarande dom måste, enligt den ordning som inrättats genom sjätte direktivet, avdrag kunna göras för ingående mervärdesskatt på varor eller tjänster som en skattskyldig använder i sin skattepliktiga verksamhet. I den mån de skattskyldiga enligt artikel 13 C första stycket i sjätte direktivet har möjlighet att välja att uthyrning av en fastighet skall beskattas, skall detta val således medföra inte enbart beskattning av uthyrningen, utan även avdrag för den ingående skatt som belöper på denna fastighet.

45 Medlemsstaterna får visserligen fastställa de förfarandevillkor enligt vilka valfriheten kan utövas, vilket inbegriper möjligheten att föreskriva att skatteplikten inte skall inträda innan ansökan gjorts, och att det endast skall vara möjligt att göra avdrag för ingående mervärdesskatt efter detta datum (dom av den 9 september 2004 i mål

C-269/03, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, REG 2004, s. I-8067, punkt 23). Icke desto mindre får sådana bestämmelser inte leda till att rätten till avdrag i samband med skattepliktiga transaktioner begränsas, om valfriheten utnyttjats på ett korrekt sätt i enlighet med dessa regler. I synnerhet får inte tillämpningen av nationella förfarandevillkor leda till att den period under vilken avdrag kan göras begränsas till en period som är kortare än den som föreskrivs i direktivet för jämkning av avdrag.

46 En begränsning av rätten till avdrag i samband med skattepliktiga transaktioner som inträder efter det att valfriheten utnyttjats påverkar dessutom inte omfattningen av den rätt till valfrihet som avses i artikel 13 C andra stycket i sjätte direktivet, utan konsekvenserna av att utnyttja denna rätt. Denna bestämmelse ger följaktligen inte medlemsstaterna vare sig rätt att inskränka den rätt till avdrag som föreskrivs i artikel 17 i sjätte direktivet, eller nödvändigheten av att jämka dessa avdrag enligt artikel 20 i samma direktiv.

47 Den tredje tolkningsfrågan skall följaktligen besvaras enligt följande. Artikel 13 C andra stycket i sjätte direktivet skall tolkas så, att en medlemsstat som ger sina skattskyldiga valfrihet att låta uthyrning av fast egendom vara skattepliktig inte med stöd av denna bestämmelse kan utesluta avdrag för mervärdesskatt för investeringar i fastigheter som gjorts innan denna valfrihet har utnyttjats, när ansökan om att bli skattskyldig inte har framställts inom sex månader från ibruktagandet av denna fastighet.

Den fjärde tolkningsfrågan

48 Den hänskjutande domstolen har ställt den sista frågan för att få klarhet i huruvida artikel 17.6 i sjätte direktivet skall tolkas på så sätt att en medlemsstat som ger sina skattskyldiga valfrihet att låta uthyrning av fast egendom vara skattepliktig kan

utesluta avdrag för mervärdesskatt för investeringar i fastigheter som gjorts innan denna valfrihet har utnyttjats, när denna ansökan inte framställts inom sex månader från ibruktagandet av denna fastighet.

49 En analys av bakgrunden till artikel 17.6 i sjätte direktivet visar att den möjlighet som medlemsstaterna ges i andra stycket i denna bestämmelse endast gäller bibehållande av undantag från avdrag vad avser utgiftskategorier som definieras med utgångspunkt från vilken typ av vara eller tjänst som förvärvas och inte med utgångspunkt från hur den används eller hur denna användning bestäms (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 oktober 1999 i mål C-305/97, Royscot m.fl., REG 1999, s. I-6671, punkterna 21–25).

50 Såsom generaladvokaten påpekat i punkt 79 i sitt förslag till avgörande framgår det att det i 102 § första stycket första punkten i mervärdesskattelagen uttryckligen föreskrivs en möjlighet att under vissa villkor göra avdrag för mervärdesskatt för investeringar i fastigheter, såsom utgifter för byggnation och förvärv som har samband med dessa fastigheter. Det aktuella undantaget för utgifter som uppkommit innan valfriheten att bli mervärdesskattskyldig utnyttjas omfattas således inte av det undantag som föreskrivs i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet.

51 Den fjärde tolkningsfrågan skall följaktligen besvaras enligt följande. Artikel 17.6 i sjätte direktivet skall tolkas så, att en medlemsstat som ger sina skattskyldiga valfrihet att låta uthyrning av fast egendom vara skattepliktig inte med stöd av denna bestämmelse kan utesluta avdrag för mervärdesskatt för investeringar i fastigheter som gjorts innan denna valfrihet har utnyttjats, när ansökan om att bli skattskyldig inte har framställts inom sex månader från ibruktagandet av denna fastighet.

Huruvida denna doms rättsverkningar skall begränsas i tiden

52 Den finländska regeringen har yrkat att domstolen, för det fall den inte skulle godta dess argumentation, skall begränsa rättsverkningarna av denna dom till tiden efter det att domen avkunnats.

53 Det följer av fast rättspraxis att den tolkning som domstolen gör av en gemenskapsrättslig bestämmelse, vid utövandet av sin behörighet enligt artikel 234 EG, klargör och preciserar i erforderlig utsträckning innebörden och räckvidden av denna bestämmelse, såsom den skall eller skulle ha tolkats och tillämpats från och med sitt ikraftträdande. Därav följer att en sålunda tolkad bestämmelse kan och skall tillämpas av domstolarna även beträffande rättsförhållanden som har uppstått och bildats före meddelandet av den dom i vilken begäran om tolkning prövas, om villkoren för att väcka talan vid behörig domstol om tillämpningen av nämnda bestämmelse är uppfyllda i övrigt (se, bland annat, dom av den 2 februari 1988 i mål 24/86, Blaizot, REG 1988, s. 379, punkt 27 svensk specialutgåva, volym 9, s. 335, och av den 15 december 1995 i mål C-415/93, Bosman, REG 1995, s. I-4921, punkt 141).

54 Enligt likaledes fast rättspraxis har enskilda rätt att erhålla återbetalning av nationella skatter som uttagits i strid med gemenskapsrätten (se bland annat dom av den 9 november 1983 i mål 199/82, San Giorgio, REG 1983, s. 3595, punkt 12, svensk specialutgåva, volym 7, s. 389, och av den 14 januari 1997 i de förenade målen C-192/95–C-218/95, Comateb m.fl., REG 1997, s. I-165, punkt 20).

55 Endast i undantagsfall kan domstolen, med tillämpning av en allmän princip om rättssäkerhet som är förankrad i gemenskapsrätten, begränsa möjligheten för alla berörda att åberopa den sålunda tolkade bestämmelsen för att ifrågasätta rättsförhållanden som har ingåtts i god tro. För att en sådan begränsning skall

kunna komma i fråga skall två kriterier vara uppfyllda, nämligen att de berörda har handlat i god tro och att det föreligger en risk för allvarliga störningar (se bland annat, dom av den 28 september 1994 i mål C-57/93, Vroege, REG 1994, s. I-4541, punkt 21, och av den 10 januari 2006 i mål C-402/03, Skov och Bilka, REG 2006, s. I-199, punkt 51).

56 I förevarande fall konstaterar domstolen, i likhet med vad generaladvokaten har anfört i punkt 87 i sitt förslag till avgörande, att den finländska regeringen endast har åberopat praktiska svårigheter som måste beaktas om domens rättsverkningar inte begränsas i tiden.

57 I detta sammanhang skall det vidare påpekas att nämnda regering har angett att den har åberopat det undantag som föreskrivs i artikel 20.5 i sjätte direktivet. Tillämpningen av denna bestämmelse, vilket framgår av dess lydelse, är emellertid bland annat underkastad villkoret att "verkan" av att tillämpa ordningen med jämkning "skulle vara ringa". Oberoende av om sådant samråd som föreskrivs i artikel 29 i sjätte direktivet har ägt rum, kan det konstateras att själva den omständigheten att den finländska regeringen har åberopat artikel 20.5 i detta direktiv ger anledning att betvivla att en retroaktiv tillämpning av ordningen med jämkning av avdrag skulle medföra allvarliga följder.

58 Såsom redan konstaterats i punkt 26 i förevarande dom, är artikel 20.2 i sjätte direktivet, som rör jämkning av de aktuella avdragen, utformad på ett sådant sätt att det inte kan finnas något tvivel om dess tvingande karaktär. Den finländska regeringens argument att de tillämpliga bestämmelserna i sjätte direktivet är oklara och medför osäkerhet om deras tillämpning kan således inte godtas.

59 Domens rättsverkningar skall därför inte begränsas i tiden.

Rättegångskostnader

60 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 yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

1) **Artikel 20 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 skall tolkas på så sätt att den, med förbehåll för bestämmelserna i artikel 20.5 i samma direktiv, medför en skyldighet för medlemsstaterna att föreskriva regler om jämkning av avdrag för mervärdesskatt för anläggningstillgångar.**

2) **Artikel 20 i sjätte direktivet 77/388 skall tolkas så att den jämkning som föreskrivs häri är tillämplig även när en anläggningstillgång först har använts i en verksamhet som var undantagen från skatteplikt och där avdragsrätt inte förelåg, och senare, under jämkningsperioden, har använts i en skattepliktig verksamhet.**

3) **Artikel 13 C andra stycket i sjätte direktivet 77/388 skall tolkas så att en medlemsstat som ger sina skattskyldiga valfrihet att låta uthyrning av fast egendom vara skattepliktig inte med stöd av denna bestämmelse kan utesluta avdrag för mervärdesskatt för investeringar i fastigheter som gjorts innan denna valfrihet har utnyttjats, när ansökan om att bli skattskyldig inte har framställts inom sex månader från ibruktagandet av denna fastighet.**

4) **Artikel 17.6 i sjätte direktivet 77/388 skall tolkas så att en medlemsstat som ger sina skattskyldiga valfrihet att låta uthyrning av fast egendom vara skattepliktig inte med stöd av denna bestämmelse kan utesluta avdrag för mervärdesskatt för investeringar i fastigheter som gjorts innan denna valfrihet har utnyttjats, när ansökan om att bli skattskyldig inte har framställts inom sex månader från ibruktagandet av denna fastighet.**

Underskrifter