FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT L.A. GEELHOED

föredraget den 25 mars 2004 [1]

I — Inledning

1. Förevarande mål rör tolkningen av artikel 13 C i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beskattningsgrund [2] (nedan kallat sjätte direktivet). Cour d'appel (Luxemburg) vill i synnerhet få klarhet i om det enligt 13 C i sjätte direktivet är tillåtet för en medlemsstat, som har utnyttjat den rätt till valfrihet för beskattning som föreskrivs i denna artikel, att förbinda rätten att dra av hela det ingående mervärdesskattebeloppet med ett krav på att den skattskyldige dessförinnan skall ha erhållit ett icke retroaktivt godkännande. Den hänskjutande domstolen vill med andra ord veta om medlemsstaternas rätt att närmare bestämma om användningen av rätten till valfrihet ("Medlemsstaterna får inskränka denna rätt till valfrihet och skall närmare bestämma om dess användning") begränsas av principen om rätt till avdrag för mervärdesskatt.

1 — Originalspråk: franska.

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

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

2. I artikel 13 B b och 13 C i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"B. Övriga undantag från skatteplikt

Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

b) utarrendering och uthyrning av fast egendom dock icke för ..."

"C. Valfrihet

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

a) utarrendering och uthyrning av fast egendom.

...

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

B — *De nationella bestämmelserna*

3. Enligt artikel 1 i den luxemburgska lagen av den 7 mars 1980 om införande av inskränkningar i och villkor för användningen av rätten till valfrihet vid tillämpning av mervärdesskatt vid fastighetstransaktioner (nedan kallad den luxemburgska lagen) [3] får skattskyldiga

"välja att betala mervärdesskatt vid följande fastighetstransaktioner:

...

b) Den som med stöd av en skriftlig granskning och godkännande hyr ut fast egendom till en skattskyldig.

4. I artikel 3 i den luxemburgska lagen föreskrivs följande:

"Rätten till valfrihet är endast tillämplig i fråga om fastigheter som ... hyresgästen helt, eller vid blandad användning, till övervägande del använder för verksamheter som berättigar till avdrag för ingående skatt ... ."

3 — Mémorial A, s. 242.

5. I artikel 5 i den luxemburgska lagen föreskrivs följande:

"Den som utnyttjar rätten till valfrihet skall skriftligen anmäla sitt val till Administration de l'enregistrement et des domaines för godkännande."

...

Vid uthyrning får skatten tillämpas från första dagen i den månad som följer efter den månad då anmälan om valet godkändes. Det administrativa beslutet skall fattas inom en månad efter denna anmälan."

6. I artikel 7 andra stycket i den luxemburgska lagen förskrivs följande:

"Vid uppförande av en byggnad får ägaren göra avdrag för ingående skatt först när valet för ... fastighetens senaste ... uthyrning har godkänts. Myndigheten kan emellertid medge ägaren att göra avdrag för ingående skatt efter hand som fakturorna inkommer när det med säkerhet har fastställts att villkoret i artikel 3 i denna lag kommer att vara uppfyllt och när ägaren har förbundit sig att anmäla sitt val till myndigheten vid tidpunkten för byggnadens färdigställande."

III — Bakgrund till tvisten

7. Aktiebolaget Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (nedan kallat VOK) gjorde under åren 1993 och 1994 avdrag för ingående skatt för en fastighet som det hyrde ut och fakturerade mervärdesskatt från och med den 1 januari 1993.

8. Den 29 juni 1993 lämnande VOK in en anmälan till Administration de l'enregistrement et des domaines (nedan kallad myndigheten) i syfte att utnyttja sin rätt till valfrihet för beskattning. Valet godkändes den 30 juni 1993 med verkan från och med den 1 juli 1993. VOK ansåg dock att mervärdesskatten borde ha varit avdragsgill från och med den dag då uthyrningen påbörjades (det vill säga den 1 januari 1993).

9. Myndigheten nekade emellertid avdrag för 50 procent av den ingående mervärdesskatten med stöd av artikel 5 i den luxemburgska lagen av det skälet att avdragsrätten tidigast kunde börja tillämpas den dag då valet godkändes.

10. Myndigheten utfärdade därför *ex officio* tillkännagivanden om rättelse av mervärdesskattedeklarationerna.

11. Sedan VOK klagat till chefen för myndigheten fattade densamme i januari 1998 ett beslut med stöd av vilket nya tillkännagivanden om rättelser utfärdades i februari samma år. Chefen ansåg för det första att fastigheten togs i bruk den 1 januari 1993.

12. Eftersom valfriheten inte fick verkan förrän den 1 juli 1993 var uthyrningen inte mervärdesskattepliktig under det första halvåret 1993. Den ingående mervärdesskatten kunde således inte dras av till mer än 50 procent, vilket gav skäl för rättelsen av 1993 års deklarationer. För det andra ansåg chefen att utnyttjandet av valfriheten skulle medföra ytterligare en rättelse för år 1994. Nio tiondelar av den icke avdragsgilla mervärdesskatten för år 1993 skulle nämligen korrigeras till VOK:s fördel. Avslutningsvis skulle 50 procent av en tiondel av den ingående mervärdesskatten, eller 5 procent av denna skatt, alltjämt anses vara icke avdragsgill och således påföras VOK.

13. VOK väckte därefter talan mot myndigheten och den luxemburgska staten vid Tribunal d'arrondissement (Luxemburg) i syfte att den skulle ogiltigförklara rättelsen av deklarationerna för åren 1993 och 1994 som myndigheten företagit ex officio. Genom dom av den 7 november 2001 biföll Tribunal d'arrondissement VOK:s talan.

14. Myndigheten och den luxemburgska staten överklagade då till Cour d'appel.

15. Cour d'appel har, genom beslut av den 18 juni 2003, beslutat att vilandeförklara målet och hänskjuta följande tolkningsfråga till domstolen:

"Tillåter artikel 13 C första stycket a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt att en medlemsstat, som har utnyttjat möjligheten att medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning vid utarrendering och uthyrning av fast egendom, förbinder rätten att dra av hela den ingående mervärdesskatten med ett krav på ett icke retroaktivt godkännande i förväg från skattemyndigheten?"

16. Myndigheten, den luxemburgska regeringen, VOK och kommissionen har i enlighet med artikel 20 i stadgan för domstolen inkommit med skriftliga yttranden.

IV — Bedömning

17. Får en medlemsstat, som har utnyttjat möjligheten i artikel 13 C i sjätte direktivet att medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning vid utarrendering och uthyrning av fast egendom, förbinda beskattningen av dessa transaktioner med ett krav på ett godkännande i förväg från skattemyndigheten?

18. Svaret på den frågan beror främst på hur artikel 13 C andra stycket i sjätte direktivet skall tolkas. Omfattar medlemsstaternas möjlighet att inskränka rätten till valfrihet och bestämma om dess användning även en möjlighet att begränsa den valfria tillämpningen av mervärdesskatt till transaktioner som utförts efter godkännandet?

19. Vid en första anblick förefaller det som om VOK och kommissionen, å ena sidan, och myndigheten och den luxemburgska regeringen, å andra sidan, har helt olika uppfattningar i den frågan.

20. VOK:s och kommissionens argument grundar sig på domstolens rättspraxis enligt vilken principen om rätt till fullt och omedelbart avdrag för ingående mervärdesskatt är en av de grundläggande principerna i systemet för mervärdesskatt.

21. VOK och kommissionen hänvisar i det avseendet bland annat till domarna i målen Molenheide m.fl., Schloßstraße och Breitsohl.[4]

22. VOK har av denna rättspraxis slutit sig till att det förfarande för förhandsgranskning och godkännande i förväg som föreskrivs i den luxemburgska lagen inte är nödvändigt för att bekämpa missbruk och skattebedrägeri, eftersom en efterhandsgranskning kan vara lika effektiv, eller ännu effektivare än en sådan förhandsgranskning. Av detta följer att förfarandet strider mot proportionalitetsprincipen såsom den har tolkats i bland annat punkterna 45 och 46 i domen i det ovannämnda målet Molenheide m.fl.

23. VOK anser i synnerhet att artikel 13 C i sjätte direktivet hindrar medlemsstaterna från att införa ett sådant tillståndsförfarande som avses i tvisten i målet vid den nationella domstolen.

24. Medlemsstaterna får visserligen enligt ovannämnda artikel 13 C bestämma de grundläggande villkoren för att medge rätt

4 — Dom av den 18 december 1997 i de förenade målen C-286/94, C-340/95, C-401/95 och C-47/96, Molenheide m.fl. (REG 1997, s. I-7281), punkt 47, och av den 8 juni 2000 i mål C-396/98, Schloßstraße (REG 2000, s. I-4279), punkt 36, och i mål C-400/98, Breitsohl (REG 2000, s. I-4321), punkt 34.

till valfrihet vid uthyrning, men så snart villkoren i fråga är uppfyllda, vilket de är i förevarande fall, gäller de grundläggande principerna i systemet om mervärdesskatt, såsom principen om rätt till avdrag för ingående skatt och proportionalitetsprincipen.

25. VOK anser således att artikel 13 C första stycket a inte tillåter medlemsstater, som utnyttjat möjligheten att medge sina skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning vid utarrendering och uthyrning av fast egendom, att förbinda rätten att dra av hela den ingående mervärdesskatten med ett krav på ett icke retroaktivt godkännande i förväg från skattemyndigheten.

26. Kommissionen har dragit samma slutsats som VOK. Kommissionen har bland annat hävdat att den rätt som avses i artikel 13 C i sjätte direktivet inte är absolut utan måste överensstämma med sjätte direktivets ordalydelse och andemening. Kommissionen har i det avseendet hänvisat till domarna i målen Becker och Armbrecht. [5]

27. Kommissionen har därav slutit sig till att ett godkännande i förväg, som ger de nationella myndigheterna möjlighet att kontrollera om de av staten fastställda villkoren för att medge rätt till valfrihet är uppfyllda, vid en första anblick förefaller berättigat och strider inte mot någon princip i sjätte direktivet.

28. För kommissionen verkar regeln om att verksamheten, när myndigheten har konstaterat att rätten till valfrihet är tillämplig, inte blir skattepliktig samtidigt som den faktiskt påbörjas däremot vara klart oproportionerlig. När, som i förevarande fall, deklarationen ges in till myndigheten efter det att den skattepliktiga aktiviteten har påbörjats får det förhållandet att godkännandet inte är retroaktivt nämligen till följd att den skattskyldige förlorar en del av sin avdragsrätt.

29. Att inte tillämpa det normala taxeringssystemet från det att den skattepliktiga aktiviteten faktiskt påbörjas genom att inte ge godkännandet en retroaktiv verkan är således en omotiverad åtgärd. Den skapar en situation där den ingående skatten fortsätter att belasta den skattskyldige, vilket bör undvikas.

30. Bristen på retroaktiv verkan är dessutom oberättigad av det skälet att om medlemsstaten skulle undanröja denna brist skulle såväl medlemsstatens granskning — genom ett förfarande för godkännande — som en eventuell jämkning — med stöd av artikel 20 i sjätte direktivet — vid ett avslagsbeslut eller vid en ändring av villkoren för valfrihet fortfarande vara möjliga.

5 — Dom av den 19 januari 1982 i mål 8/01, Becker (REG 1982, s. 53; svensk specialutgåva, volym 6, s. 285), punkt 38, och av den 4 oktober 1995 i mål C-291/92, Armbrecht (REG 1995, s. I-2775).

31. Myndigheten och den luxemburgska regeringen har hävdat att ett förfarande för godkännande, såsom det som föreskrivs i den luxemburgska lagen, är förenligt med artikel 13 C i sjätte direktivet. Enligt denna bestämmelse kan medlemsstaterna, genom att de ges ett stort utrymme för skönsmässig bedömning, medge skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning och närmare bestämma om dess användning.

32. Myndigheten och den luxemburgska regeringen har till stöd för sitt resonemang hänvisat till domen i de ovannämnda målen Becker och Belgocodex. [6]

33. Förfarandet för godkännande är en tillämpningsmetod som inte går utöver vad som är tillåtet enligt artikel 13 C i sjätte direktivet. Förfarandet ger myndigheten möjlighet att kontrollera om de skattskyldiga uthyrarna som valt beskattning uppfyller de grundläggande kraven, i förevarande fall att hyresgästen själv är en skattskyldig som kan göra avdrag för ingående mervärdesskatt.

34. Det luxemburgska systemet strider inte mot de grundläggande principerna i systemet för mervärdesskatt, såsom principen om rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Den skattskyldige har nämligen möjlighet att anmäla sitt val i förväg och därigenom erhålla ett godkännande i tid för att omedelbart kunna göra fullt avdrag för ingående mervärdesskatt. Det är enbart när anmälan inges efter det att fastigheten har börjat hyras ut, i tvisten i målet vid den nationella domstolen sex månader, som uthyraren inte omedelbart kan göra fullt avdrag för ingående mervärdesskatt. Uthyraren måste vänta till dess att myndigheten har gett sitt godkännande och kan inte begära att situationen skall korrigeras i efterhand.

35. Av detta följer att begränsningarna i rätten att omedelbart göra fullt avdrag för ingående mervärdesskatt enbart är en indirekt följd av rätten till valfrihet i den mening som avses i artikel 13 C i sjätte direktivet och de villkor som gäller för dess användning. Det förfarande för godkännande som Storhertigdömet Luxemburg har fastställt har varken till syfte eller verkan att inskränka den rätt till avdrag för mervärdesskatt som avses i sjätte direktivet.

36. Myndigheten och den luxemburgska regeringen anser att detta förfarande motiveras av det förhållandet att det är viktigt för uthyraren att så fort som möjligt ta reda på om det föreligger full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Detta kan förhindra ekonomiska problem i efterhand. Förfarandet främjar även ändamålen, som är att säkerställa exakta skatteuttag och förhindra skattebedrägeri och missbruk.

6 — Dom av den 3 december 1998 i mål C-381/97, Belgocodex (REG 1998, s. I-8153), punkt 17.

37. Det framgår av handlingarna i målet att den luxemburgska regeringen har velat använda sig av den befogenhet som avses i artikel 13 C i sjätte direktivet, det vill säga att inte utnyttja det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 B i nämnda direktiv för utarrendering och uthyrning av fast egendom.

38. Den luxemburgska regeringen har i enlighet med ordalydelsen i den luxemburgska lagen begränsat och uppställt vissa villkor för de skattskyldigas rätt till valfrihet.

39. I artikel 1 i nämnda lag anges den huvudsakliga inskränkningen i rätten till valfrihet för beskattning. Rätten till valfrihet är endast tillämplig i fråga om fastigheter som hyresgästen helt, eller vid blandad användning, till övervägande del använder för verksamheter som berättigar till avdrag för ingående skatt.

40. Det finns ett klart samband mellan de inskränkande villkoren i artikel 7 och det förfarande för godkännande som avses i artikel 5 i den luxemburgska lagen i den meningen att den luxemburgska myndigheten i förväg skall kunna kontrollera om de ekonomiska transaktioner som är mervärdesskattepliktiga uppfyller villkoren i artikel 7 i nämnda lag.

41. Såväl myndigheten och den luxemburgska regeringen som kommissionen har i sina skriftliga yttranden framhållit att det föreligger ett samband mellan inskränkningen i valfriheten och nödvändigheten av att kontrollera om villkoren för att använda denna valfrihet är uppfyllda.

42. Därav har de slutit sig till att förfarandet för godkännande inte är oproportionerligt som sådant, eftersom det är en logisk följd av medlemsstaternas befogenhet att inskränka rätten till valfrihet.

43. Mot bakgrund av systematiken i artikel 13 B och 13 C i sjätte direktivet, i vilken möjligheten att medge en rätt till valfrihet enligt artikel 13 C utgör ett undantag från de vidare undantagen som avses i artikel 13 B, förefaller denna slutsats fullt motiverad.

44. Åsiktsskillnaderna mellan å ena sidan de luxemburgska myndigheterna och å andra sidan VOK och kommissionen rör främst artikel 5 sista stycket i den luxemburgska lagen av den 7 mars 1980. Tillämpningen av denna bestämmelse skulle kunna medföra att en skattskyldig förlorade en del av den avdragsrätt som avses i artikel 17 i sjätte direktivet. Detta skulle i synnerhet kunna bli

följden när, som i förevarande fall, valet har anmälts till myndigheten efter det att den skattepliktiga verksamheten hade påbörjats.

45. Kommissionen och VOK har med hänvisning till domstolens omfattande rättspraxis framhållit avdragsrättens betydelse som en av de principer i systemet för mervärdesskatt som medlemsstaterna endast kan åsidosätta om det finns tvingande skäl. Någon sådan situation föreligger inte i förevarande fall. Av detta följer att tillägget att godkännandet saknar retroaktiv verkan i artikel 5 sista stycket i den luxemburgska lagen skall betraktas som ett oproportionerligt åsidosättande av principen om rätten till avdrag och att det således strider mot gemenskapsrätten.

46. Även om jag delar kommissionens uppfattning i fråga om betydelsen av avdragsrätten, som är en grundpelare i systemet för mervärdesskatt, kan jag inte ansluta mig till kommissionens slutsats i förevarande mål.

47. Såsom domstolen upprepade gånger har bekräftat[7], har medlemsstaterna ett stort utrymme för skönsmässig bedömning i fråga om tillämpningen av artikel 13 C.

48. Det är i princip tillåtet för medlemsstaterna att som i förevarande fall inskränka det materiella och tidsmässiga tillämpningsområdet, *ratione materiae* och *temporis*, för de skattskyldigas rätt till valfrihet. Den materiella inskränkningen föreskrivs i artikel 7 i den luxemburgska lagen, medan den tidsmässiga inskränkningen återfinns i artikel 5 i samma lag.

49. Den luxemburgska lagen verkar uppfylla kravet på rättssäkerhet. Skattskyldiga kan i förväg ta reda på vilken typ av transaktioner som valfriheten avser, från vilken tidpunkt skatten tas ut och, slutligen, vilka formkrav som skall vara uppfyllda för detta ändamål.

50. En lag liknande den som är aktuell i förevarande mål verkar lika oantastlig när den granskas mot bakgrund av avdragsprincipen. Alla skattskyldiga som följer det tydliga förfarande som avses i den luxemburgska lagen och som i tid uppfyller formkraven får garanterat göra avdrag för ingående mervärdesskatt. I den mån förfarandet för godkännande följs, strider således inte lagen mot principen om rätt till avdrag.

51. En bestämmelse som den i artikel 5 sista stycket i den luxemburgska lagen syftar endast till att fastställa när ett godkänt utnyttjande av valfriheten börjar gälla. Såsom

7 — Bland annat i domen i det ovan i fotnot 5 nämnda målet Becker, punkt 38, och i domen i det ovan i fotnot 6 nämnda målet Belgocodex, punkt 17.

den luxemburgska regeringen med rätta har anfört har bestämmelsen varken till syfte eller verkan att inskränka avdragsrätten. När skattskyldiga som utövar verksamhet som faller inom tillämpningsområdet för skatten men inte anmäler sitt val av beskattning i vederbörlig tid och således inte förfogar över ett sådant godkännande som avses i den nationella lagen, påverkar tillämpningen av bestämmelsen avdragsrätten. Denna omständighet beror inte på de nationella bestämmelserna, utan på de skattskyldigas beteende.

52. Under dessa förhållanden förbinder inte en nationell lag liknande den som är aktuell i förevarande mål avdragsrätten med ett krav på ett icke retroaktivt godkännande i förväg. Eftersom skattskyldiga som berörs omedelbart kan göra fullt avdrag för ingående mervärdesskatt genom att följa förfarandet för godkännande kan inte förfarandet i fråga anses vara oproportionerligt. Förfarandet faller inom gränsen för vad som är nödvändigt för att fullgöra ändamålen att säkerställa ett exakt skatteuttag och förhindra skattebedrägeri och missbruk. Förfarandet uppfyller dessutom kravet på rättssäkerhet.

V — Förslag till avgörande

53. Mot bakgrund av det ovan anförda föreslår jag att domstolen skall besvara den nationella domstolens fråga enligt följande:

"Artikel 13 C första stycket a 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, hindrar inte att en medlemsstat, som har utnyttjat möjligheten att medge sina skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning vid utarrendering och uthyrning av fast egendom, förbinder tillämpningen av skatten med ett krav på ett godkännande av detta val, när förfarandet för godkännande enbart avser kontroll av om de rättsliga villkoren är uppfyllda och bland annat syftar till att förhindra skattebedrägeri och missbruk. Ett sådant förfarande för godkännande strider inte mot principen om rätt till avdrag när den skattskyldige har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt om detta förfarande följs."