DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)
3. december 1998 *

I sag C-381/97,

angående en anmodning, som Tribunal de première instance de Nivelles (Belgien) i medfør af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Belgocodex SA

mod

État belge,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12) og artikel 13, punkt C, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

* Processprog: fransk.

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af formanden for Første Afdeling, P. Jann (refererende dommer), som fungerende formand for Femte Afdeling, og dommerne J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, L. Sevón og M. Wathelet,

generaladvokat: S. Alber
justitssekretær: fuldmægtig L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Belgocodex SA ved Philippe Malherbe, Denis Waelbroeck og Pierre-Philippe Hendrickx, Bruxelles

— den belgiske regering ved kommitteret Jan Devadder, Ministeriet for Udenrigsanliggender, Udenrigshandel og Udviklingssamarbejde, som befuldmægtiget, bistået af advokat Bernard van de Walle de Ghelcke og Guido De Wit, Bruxelles

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved Hélène Michard og Enrico Traversa, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at Belgocodex SA, den belgiske regering og Kommissionen har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 18. juni 1998,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 17. september 1998,

afsagt følgende

Dom

1 Ved dom af 3. november 1997, indgået til Domstolen den 7. november 1997, har Tribunal de première instance de Nivelles i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12, herefter »første direktiv«) og artikel 13, punkt C, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag anlagt af det belgiske selskab Belgocodex SA (herefter »sagsøgeren i hovedsagen« eller »sagsøgeren«) mod Administration de la taxe sur la valeur ajoutée, de l'enregistrement et des domaines de l'État belge (herefter »forvaltningen«) vedrørende retten til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

3 Artikel 2 i første direktiv bestemmer følgende:

»Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet.

Ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.

...«

4 Sjette direktiv bestemmer i artikel 13, punkt B:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

...

b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom ...

...

Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesområde.«

5 Under overskriften »Valgmulighed« bestemmes der følgende i direktivets artikel 13, punkt C:

»Medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af:

a) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom

...

Medlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgfrihed; de fastsætter de nærmere bestemmelser for dens udøvelse.«

6 I Belgien blev der ved lov af 28. december 1992 om ændring af »Code de la taxe sur la valeur ajoutée« (herefter »momsloven«) og »Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe« (*Moniteur belge* af 31.12.1992, s. 27577) i den belgiske momslov indsat en artikel 44, stk. 3, nr. 2, litra c), hvorefter der skulle svares moms af »udlejning til en afgiftspligtig person med henblik på dennes udøvelse af økonomisk virksomhed af andre bygninger end dem, der er genstand for en aftale (om leasing), såfremt udlejeren har tilkendegivet, at han i forbindelse med udlejningen af ejendommen vil beregne afgift; ministeren fastsætter de nærmere regler om de formelle krav ved anvendelsen af valgmuligheden, om, hvorledes den udøves, samt om, hvilke betingelser leasingkontrakten skal opfylde«. Loven trådte i kraft den 1. januar 1993. Der blev imidlertid aldrig fastsat de i loven forudsatte gennemførelsesbestemmelser.

7 Ovennævnte bestemmelse blev imidlertid ophævet ved lov af 6. juli 1994, der indeholdt en række skatte- og afgiftsbestemmelser (*Moniteur belge* af 16.7.1994, s. 18705, den såkaldte »genoprettelseslov«). I henhold til denne lovs artikel 91 fik ophævelsen virkning med tilbagevirkende gyldighed fra den 1. januar 1993.

8 Det fremgår af forelæggelsesdommen, at sagsøgeren i 1990 i et sameje, hvor sagsøgerens andel androg 25%, erhvervede en grund med bygninger, der skulle renoveres med henblik på indretning af kontorer og forretningslokaler. Renoveringsarbejdet, der blev påbegyndt i 1990 og fortsatte til 1993, blev udført af en entreprenør, der ved faktureringen af ydelserne beregnede moms heraf.

9 Da sagsøgeren havde udlejet bygningen til en afgiftspligtig person, som anvendte det lejede til sin erhvervsvirksomhed, fradrog sagsøgeren i medfør af artikel 44, stk. 3, nr. 2, litra c), i den belgiske momslov den indgående afgift af omkostningerne ved renoveringen og indretningen af den udlejede ejendom.

10 Efter at have foretaget kontrol i 1995 rejste forvaltningen tvivl om de fradrag i momsen, der var foretaget mellem den 1. juli 1990 og den 31. december 1994, på 1 852 365 BEF, hvilket er hovedkravet, hvortil der skal lægges renter og bøder. Ifølge forvaltningen var udlejning af fast ejendom et fritaget område, hvor der ikke var mulighed for at fradrage indgående moms.

11 Den 3. juni 1996 anlagde sagsøgeren sag ved Tribunal de première instance de Nivelles til prøvelse af denne afgørelse, idet sagsøgeren gjorde gældende at være berettiget til at fradrage den indgående moms i medfør af lov af 28. december 1992, der havde indført valgfrihed på området. Sagsøgeren anførte, at genoprettelsesloven, der havde ophævet valgfriheden og dermed muligheden for at foretage fradrag af indgående moms, var i strid med fællesskabsdirektiverne på momsområdet.

12 Da Tribunal de première instance de Nivelles har fundet, at sagens afgørelse afhænger af fortolkningen af første og sjette direktiv, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

»Er artikel 2 i Rådets første direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, som fastslår princippet om det fælles merværdiafgiftssystem, til hinder for, at en medlemsstat — konkret Belgien — som har udnyttet den valgmulighed, der omhandles i artikel 13, punkt C, i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, og således indrømmet afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i forbindelse med visse former for udlejning af fast ejendom, ophæver den nævnte ret ved en efterfølgende lov og derved genindfører fritagelsen i fuldt omfang?«

Det præjudicielle spørgsmål

13 Sagsøgeren i hovedsagen er af den opfattelse, at spørgsmålet skal besvares bekræftende. Ifølge sagsøgeren er momsfritagelsen af udlejning af fast ejendom til en momspligtig lejer i strid med princippet om afgiftsmæssig neutralitet i artikel 2 i første direktiv, idet den bryder fradragskæden og øger afgiftsbyrden. Da fritagelsen udgør en undtagelse, skal den fortolkes snævert. Eftersom sjette direktiv i artikel 13, punkt C, opforder medlemsstaterne til at begrænse anvendelsesområdet for fritagelsen af udlejning af fast ejendom, idet det tillader at give de afgiftspligtige mulighed for at vælge at erlægge afgift, ses det, at konvergens og harmonisering på fællesskabsplan går i retning af, at der skal betales moms ved disse udlejninger. Det følger heraf, at når en medlemsstat har besluttet at begrænse anvendelsesområdet for fritagelsen, kan den ikke længere ændre mening og genindføre fritagelsen senere.

14 Den belgiske regering og Kommissionen er derimod af den opfattelse, at medlemsstaterne til enhver tid kan opgive indrømmelsen af valgfrihed og anvende fritagelsesordningen i sjette direktivs artikel 13, punkt B, samt at artikel 2 i første direktiv ikke er til hinder for den fremgangsmåde, den belgiske lovgiver har valgt. Den beføjelse, medlemsstaterne i henhold til artikel 13, punkt C, har til at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift af udlejning af fast ejendom, indebærer også den modsatte mulighed, nemlig for at ophæve den fakultative ordning og genindføre fritagelsen i artikel 13, punkt B.

15 Det bemærkes, at sjette direktiv i afsnit X (artikel 13-16) indfører en momsfritagelsesordning for visse transaktioner. I henhold til artikel 13, punkt B, litra b), er bortforpagtning og udlejning af fast ejendom blandt fritagelsestilfældene. Med hensyn til disse transaktioner har medlemsstaterne dog i henhold til artikel 13, punkt C, første afsnit, litra a), mulighed for at genindføre afgiften i form af en valgfrihed, som de kan indrømme de afgiftspligtige. I medfør af artikel 13, punkt C, andet afsnit, kan medlemsstaterne begrænse omfanget af denne valgfrihed og fastsætte de nærmere bestemmelser for dens udøvelse.

16 Som Domstolen allerede har fastslået, kan medlemsstaterne på grundlag af denne beføjelse indrømme de ved sjette direktiv fritagne personer mulighed for at give afkald på fritagelsen enten i alle tilfælde, inden for bestemte grænser eller under visse betingelser (dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, præmis 38).

17 Som også Kommissionen har anført, følger det heraf, at medlemsstaterne har et vidt skøn i forbindelse med bestemmelserne i artikel 13, punkt B og C. Det tilkommer dem at bedømme, om der skal indføres valgfrihed under hensyn til, hvad de anser for hensigtsmæssigt i den aktuelle situation i deres land på et givet tidspunkt. Beføjelsen til at indrømme valgfrihed er ikke tidsmæssigt begrænset og begrænses ikke af, at der er blevet truffet en anden beslutning på et tidligere tidspunkt. Medlemsstaterne kan inden for rammerne af deres nationale kompetence således også tilbagekalde den en gang indførte valgfrihed og vende tilbage til

hovedreglen, som er afgiftsfritagelse ved bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

18 I modsætning til, hvad sagsøgeren i hovedsagen har anført, er princippet om afgiftsmæssig neutralitet ikke til hinder for dette resultat. Af dette princip, der har fundet udtryk i artikel 2 i første direktiv, og som i øvrigt ligger til grund for det fælles momssystem, hvilket også fremgår af fjerde og femte betragtning til sjette direktiv, følger, at al økonomisk virksomhed skal behandles på samme måde (dom af 20.6.1996, sag C-155/94, Wellcome Trust, Sml. I, s. 3013, præmis 38).

19 Princippet har imidlertid ikke den rækkevidde, som sagsøgeren i hovedsagen har tillagt det. Efter at der i sjette direktiv er gennemført et harmoniseret system for fritagelser, kan det ikke længere fraviges under påberåbelse af bestemmelser i første direktiv. Princippet om skattemæssig neutralitet er endvidere ikke til hinder for, at den nationale lovgiver kan indføre en række undtagelser fra afgiftspligten, som i øvrigt har fået udtrykkelig hjemmel i afsnit X i sjette direktiv. Når den nationale lovgiver har indrømmet valgfrihed, kan det dog ikke udledes af princippet om afgiftsmæssig neutralitet, at lovgiverens valg er uigenkaldeligt.

20 Sagsøgeren i hovedsagen kan ikke til støtte for sin fortolkning påberåbe sig dommen af 17. oktober 1991 (sag C-35/90, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 5073).

21 I den pågældende dom fastslog Domstolen ganske vist, at hvis en medlemsstat ophæver en fritagelse omfattet af artikel 28 i sjette direktiv, kan den ikke senere genindføre denne fritagelse. Dommen vedrører imidlertid en bestemmelse i sjette direktiv, som ikke kan sammenlignes med artikel 13, punkt C. Artikel 28 vedrører den overgangsperiode, der fulgte efter vedtagelsen af sjette direktiv. I denne periode kunne medlemsstaterne fortsætte med at momsfritage visse transaktioner i en nærmere bestemt periode for at lette overgangen og gøre det muligt gradvist at tilpasse de nationale lovgivninger på de pågældende områder (dommen i sagen

Kommissionen mod Spanien, præmis 9). Da overgangsperioden udløb, var medlemsstaterne derimod forpligtede til helt at ophæve fritagelserne, hvorfor de ikke kunne genindføre en fritagelse, der tidlligere var afskaffet.

22 Dette er ikke tilfældet i en sag som hovedsagen, der vedrører en valgfrihed, for hvilken der ikke gælder nogen tidsmæssig begrænsning. Som generaladvokaten har anført i punkt 24 i sit forslag til afgørelse, kan den omtalte retspraksis således ikke overføres på den foreliggende sag.

23 Endelig har sagsøgeren i hovedsagen anmodet Domstolen om at fastslå, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet er til hinder for ophævelse af den nationale lovgivning med tilbagevirkende gyldighed. Sagsøgeren har gjort gældende, at med vedtagelsen af den belgiske lov af 28. december 1992 var det berettiget at regne med, at der blev indrømmet valgfrihed, uanset om der blev vedtaget en kongelig bekendtgørelse om gennemførelsen af artikel 44, stk. 3, nr. 2, litra c), i den belgiske momslov.

24 Kommissionen har ligeledes gjort gældende, at selv om den pågældende medlemsstat frit kunne omgøre sin beslutning om at indføre valgfrihed, kunne den ikke nægte fradragsrettighederne i medfør af sjette direktiv. Når det i artikel 17 i sjette direktiv bestemmes, at fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder, følger det heraf, at en medlemsstat ikke med tilbagevirkende gyldighed kan frigøre sig fra regler om fradragsret, når der først er blevet indrømmet en sådan ret.

25 Den belgiske regering har under retsmødet nærmere oplyst, at selv om den ovennævnte kongelige bekendtgørelse ikke var en betingelse for, at den bestemmelse, hvorved der blev indført valgfrihed, trådte i kraft, kunne en skattepligtig person ikke gøre brug af denne valgfrihed uden den bekendtgørelse, der skulle have gennemført bestemmelsen.

26 Det bemærkes, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet udgør en del af Fællesskabets retsorden og skal overholdes af medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, fællesskabsdirektiverne tillægger dem. Under de konkrete omstændigheder i den foreliggende sag tilkommer det imidlertid ikke Domstolen, men den nationale ret at afgøre, om disse principper er blevet tilsidesat ved ophævelse med tilbagevirkende gyldighed af en lov, for hvilken der aldrig er blevet udstedt en gennemførelsesbekendtgørelse.

27 Det forelagte spørgsmål skal herefter besvares således, at artikel 2 i første direktiv ikke er til hinder for, at en medlemsstat,

— som har udnyttet den valgmulighed, der omhandles i artikel 13, punkt C, i sjette direktiv, og

— som således har indrømmet afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i forbindelse med visse former for udlejning af fast ejendom,

ophæver valgmuligheden ved en efterfølgende lov og derved genindfører fritagelsen.

Det tilkommer den nationale ret at afgøre, om princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet er blevet tilsidesat ved ophævelse med tilbagevirkende gyldighed af en lov, for hvilken der aldrig er blevet udstedt en gennemførelsesbekendtgørelse.

Sagens omkostninger

28 De udgifter, der er afholdt af den belgiske regering og Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Tribunal de première instance de Nivelles ved dom af 3. november 1997, for ret:

Artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter er ikke til hinder for, at en medlemsstat,

— som har udnyttet den valgmulighed, der omhandles i artikel 13, punkt C, i Rådets sjette direktiv77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, og

— som således har indrømmet afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i forbindelse med visse former for udlejning af fast ejendom,

ophæver den nævnte ret ved en efterfølgende lov og derved genindfører fritagelsen.

Det tilkommer den nationale ret at afgøre, om princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet er blevet tilsidesat ved ophævelse med tilbagevirkende gyldighed af en lov, for hvilken der aldrig er blevet udstedt en gennemførelsesbekendtgørelse.

Jann Moitinho de Almeida Gulmann

Sevón Wathelet

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 3. december 1998.

R. Grass

Justitssekretær

J.-P. Puissochet

Formand for Femte Afdeling