ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (πέμπτο τμήμα)
της 3ης Δεκεμβρίου 1998 *

Στην υπόθεση C-381/97,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του tribunal de premiere instance de Nivelles (Βέλγιο) προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Belgocodex SA

και

Βελγικού Δημοσίου,

η έκδοση προδικαστικής αποφάσεως ως προς την ερμηνεία του άρθρου 2 της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3), καθώς και του άρθρου 13, Γ, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49),

* Γλώσσα διαδικασίας: η γαλλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

συγκείμενο από τους P. Jann (εισηγητή), πρόεδρο του πρώτου τμήματος, προεδρεύοντα του πέμπτου τμήματος, J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, L. Sevón και M. Wathelet, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: S. Alber
γραμματέας: L. Hewlett, υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

— η Belgocodex SA, εκπροσωπούμενη από τους Philippe Malherbe, Denis Waelbroeck και Pierre-Philippe Hendrickx, δικηγόρους Βρυξελλών,

— η Βελγική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από τον Jan Devadder, γενικό σύμβουλο στο Υπουργείο Εξωτερικών, Εξωτερικού Εμπορίου και Συνεργασίας για την Ανάπτυξη, επικουρούμενο από τους Bernard van de Walle de Ghelcke και Guido De Wit, δικηγόρους Βρυξελλών,

— η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από την Hélène Michard και τον Enrico Traversa, μέλη της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Belgocodex SA, της Βελγικής Κυβερνήσεως και της Επιτροπής, κατά τη συνεδρίαση της 18ης Ιουνίου 1998,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 17ης Σεπτεμβρίου 1998,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Με απόφαση της 3ης Νοεμβρίου 1997, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 7 Νοεμβρίου 1997, το tribunal de premiere instance de Nivelles υπέβαλε, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 2 της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 3, στο εξής: πρώτη οδηγία), καθώς και του άρθρου 13, Γ, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία).

2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο διαφοράς μεταξύ της εταιρίας βελγικού δικαίου Belgocodex SA (στο εξής: Belgocodex) και της βελγικής Υπηρεσίας Φόρου Προστιθεμένης Αξίας, Μητρώων και Ακίνητης Περιουσίας (στο εξής: φορολογική αρχή), σχετικά με το δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως σε περιπτώσεις μισθώσεως ακινήτων.

3 Το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθεμένης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου.

Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθεμένης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθεμένης αξίας, ο οποίος επεβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή.

(...)»

4 Το άρθρο 13, Β, της έκτης οδηγίας ορίζει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα Κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

(...)

β) τις μισθώσεις ακινήτων.

Τα κράτη μέλη δύνανται να ορίζουν περαιτέρω εξαιρέσεις από το πεδίο εφαρμογής της εν λόγω απαλλαγής.»

5 Το άρθρο 13, Γ, της εν λόγω οδηγίας, που επιγράφεται «Δικαίωμα επιλογής», ορίζει τα εξής:

«Τα κράτη μέλη δύνανται να χορηγούν στους υποκειμένους στον φόρο δικαίωμα επιλογής φορολογήσεως στις περιπτώσεις:

α) μισθώσεως ακινήτων·

(...).

Τα κράτη μέλη δύνανται να περιορίζουν την έκταση του δικαιώματος επιλογής, καθορίζουν δε τον τρόπο ασκήσεως αυτού του δικαιώματος.»

6 Στο Βέλγιο, ο νόμος της 28ης Δεκεμβρίου 1992, περί τροποποιήσεως του κώδικα φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) και του κώδικα τελών καταχωρίσεως, εγγραφής υποθήκης και χαρτοσήμου, (*Moniteur belge* της 31ης Δεκεμβρίου 1992, σ. 27577), εισήγαγε στον βελγικό κώδικα ΦΠΑ το άρθρο 44, παράγραφος 3, σημείο 2, στοιχείο c, κατά το οποίο στον ΦΠΑ υπόκεινται «οι μισθώσεις σε υποκειμένους στον φόρο, για τις ανάγκες των οικονομικών τους δραστηριοτήτων, κτιρίων, εκτός αυτών που αποτελούν αντικείμενο συμβάσεως leasing (χρηματοδοτικής μισθώσεως), όταν ο εκμισθωτής έχει εκδηλώσει την πρόθεσή του να εκμισθώσει το ακίνητο και να καταβάλει για την πράξη αυτή φόρο· ο Βασιλεύς θα καθορίσει τον τύπο της επιλογής, τον τρόπο ασκήσεως αυτής καθώς και τους όρους που πρέπει να πληροί η σύμβαση μισθώσεως». Ο νόμος αυτός τέθηκε σε ισχύ την 1η Ιανουαρίου 1993. Ωστόσο, δεν θεσπίστηκαν τα προβλεπόμενα από τον νόμο αυτό εκτελεστικά μέτρα.

7 Η προαναφερθείσα διάταξη καταργήθηκε με τον νόμο της 6ης Ιουλίου 1994, περί φορολογικών διατάξεων (*Moniteur belge* της 16ης Ιουλίου 1994, σ. 18705, γνωστός ως «νόμος περί αποκαταστάσεως»). Σύμφωνα με το άρθρο 91 του νόμου αυτού, η κατάργηση αυτή άρχισε να ισχύει αναδρομικώς από 1ης Ιανουαρίου 1993.

8 Από την απόφαση περί παραπομπής προκύπτει ότι το 1990 η Belgocodex απέκτησε εξ αδιαιρέτου, κατά ποσοστό 25 %, ένα οικοδομημένο οικόπεδο, με σκοπό να ανακαινίσει τα κτίρια ώστε να εγκαταστήσει σ' αυτά γραφεία ή καταστήματα. Οι εργασίες ανακαινίσεως, οι οποίες ξεκίνησαν το 1990 και συνεχίστηκαν μέχρι το 1993, εκτελέστηκαν από επιχείρηση η οποία συμπεριέλαβε τον ΦΠΑ στις παροχές που χρέωσε.

9 Δεδομένου ότι εκμίσθωσε το κτίριο σε υποκείμενο στον φόρο που το χρησιμοποιεί στο πλαίσιο των οικονομικών του δραστηριοτήτων, η Belgocodex προέβη, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 44, παράγραφος 3, σημείο 2, στοιχείο c, του βελγικού κώδικα ΦΠΑ, σε έκπτωση των φόρων που είχαν επιβαρύνει σε προγενέστερο στάδιο το κόστος των εργασιών ανακαινίσεως και διαρρυθμίσεως του εκμισθωθέντος ακινήτου.

10 Κατόπιν ελέγχου που διενήργησε το 1995, η φορολογική αρχή αμφισβήτησε την ορθότητα των εκπτώσεων του ΦΠΑ, ύψους 1 852 365 βελγικών φράγκων (BFR), που είχαν συντελεστεί κατά το διάστημα από 1ης Ιουλίου 1990 μέχρι 31 Δεκεμβρίου 1994, και ζήτησε την καταβολή του ποσού αυτού, πλέον τόκων υπερημερίας και προστίμων. Κατά την άποψή της, η μίσθωση ακινήτων είναι απαλλασσόμενη δραστηριότητα, ως προς την οποία δεν επιτρέπεται η έκπτωση των καταβληθέντων σε προγενέστερο στάδιο φόρων.

11 Στις 3 Ιουνίου 1996, η Belgocodex άσκησε ενώπιον του tribunal de premiere instance de Nivelles προσφυγή κατά της αποφάσεως αυτής, υποστηρίζοντας ότι είχε το δικαίωμα να εκπέσει τους καταβληθέντες σε προγενέστερο στάδιο φόρους, δυνάμει του νόμου της 28ης Δεκεμβρίου 1992, που είχε θεσπίσει συναφώς δικαίωμα επιλογής. Ο νόμος περί αποκαταστάσεως, ο οποίος κατήργησε το δικαίωμα επιλογής και, συνακόλουθα, τη δυνατότητα εκπτώσεως των καταβληθέντων σε προγενέστερο στάδιο φόρων, αντιβαίνει, κατά την άποψή της, προς τις κοινοτικές οδηγίες σχετικά με τον ΦΠΑ.

12 Θεωρώντας ότι η επίλυση της διαφοράς εξαρτάται από την ερμηνεία της πρώτης και της έκτης οδηγίας, το tribunal de premiere instance de Nivelles αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο το ακόλουθο ερώτημα:

«Αντίκειται προς το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, με το οποίο έχει θεσπιστεί η αρχή του κοινού συστήματος φόρου προστιθεμένης αξίας, το γεγονός ότι ένα κράτος μέλος — εν προκειμένω το Βέλγιο — το οποίο έχει κάνει χρήση της δυνατότητας που προβλέπει το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των Κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, και έχει, έτσι, παράσχει στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα επιλογής της φορολογήσεως ορισμένων μισθώσεων ακινήτων, καταργεί, με μεταγενέστερο νόμο, το εν λόγω δικαίωμα επιλογής και επαναφέρει, κατ' αυτόν τον τρόπο, σε ισχύ την απαλλαγή σε όλη της την έκταση.»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

13 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης φρονεί ότι στο ερώτημα αυτό πρέπει να δοθεί καταφατική απάντηση. Κατά την άποψή της, η απαλλαγή από τον ΦΠΑ των εκμισθώσεων ακινήτων σε υποκειμένους στον φόρο λήπτες αντιβαίνει προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, που θεσπίζεται στο άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας, αφού διαρρηγνύει την αλυσίδα των εκπτώσεων και αυξάνει τη φορολογική επιβάρυνση. Δεδομένου ότι η απαλλαγή αυτή συνιστά παρέκκλιση, πρέπει να ερμηνεύεται στενώς. Το γεγονός ότι η έκτη οδηγία, με το άρθρο της 13, Γ, καλεί τα κράτη μέλη να περιορίσουν το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής των μισθώσεων ακινήτων, επιτρέποντάς τους να παράσχουν στους υποκειμένους στον φόρο δυνατότητα επιλογής φορολογήσεως, αποδεικνύει ότι η κοινοτική σύγκλιση και εναρμόνιση πρέπει να τείνουν προς τη φορολόγηση των εν λόγω μισθώσεων. Επομένως, αφ' ης στιγμής ένα κράτος μέλος αποφάσισε να περιορίσει το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής, δεν μπορεί πλέον να μεταβάλει γνώμη και να επαναφέρει μεταγενέστερα σε ισχύ την απαλλαγή.

14 Η Βελγική Κυβέρνηση και η Επιτροπή φρονούν, αντιθέτως, ότι τα κράτη μέλη μπορούν οποτεδήποτε να αναιρέσουν την παροχή της ευχέρειας επιλογής και να εφαρμόσουν το καθεστώς απαλλαγών του άρθρου 13, Β, της έκτης οδηγίας, και ότι το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας δεν απαγορεύει τον τρόπο με τον οποίο ενήργησε ο Βέλγος νομοθέτης. Η ευχέρεια που αφήνει στα κράτη μέλη το άρθρο 13, Γ, να παρέχουν στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα επιλογής της φορολογήσεως ορισμένων μισθώσεων ακινήτων εμπεριέχει επίσης την αντίθετη δυνατότητα, ήτοι την κατάργηση του προαιρετικού καθεστώτος και την επαναφορά σε ισχύ της απαλλαγής που προβλέπεται στο άρθρο 13, Β.

15 Συναφώς, πρέπει να υπομνηστεί ότι, με τον τίτλο της Χ (άρθρα 13 έως 16), η έκτη οδηγία θεσπίζει ένα καθεστώς απαλλαγών ορισμένων πράξεων από τον ΦΠΑ. Μεταξύ των περιπτώσεων απαλλαγών συγκαταλέγονται, σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο β', οι μισθώσεις ακινήτων. Ωστόσο, τα κράτη μέλη έχουν τη δυνατότητα, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 13, Γ, πρώτο εδάφιο, στοιχείο α', να προβλέψουν εκ νέου τη φορολόγηση των πράξεων αυτών, μέσω της θεσπίσεως δικαιώματος επιλογής φορολογήσεως, το οποίο μπορούν να παράσχουν στους υποκειμένους στον φόρο. Δυνάμει του άρθρου 13, Γ, δεύτερο εδάφιο, τα κράτη μέλη μπορούν να περιορίζουν την έκταση του εν λόγω δικαιώματος επιλογής και να καθορίζουν τον τρόπο ασκήσεώς του.

16 Όπως έχει ήδη δεχθεί το Δικαστήριο, τα κράτη μέλη μπορούν, στο πλαίσιο της ευχέρειας αυτής, να παράσχουν στους απολαύοντας των απαλλαγών που προβλέπει η έκτη οδηγία τη δυνατότητα να παραιτηθούν από την απαλλαγή, είτε σε όλες τις περιπτώσεις, είτε εντός ορισμένων ορίων, είτε ακόμη υπό ορισμένους όρους (απόφαση της 19ης Ιανουαρίου 1982, 8/81, Becker, Συλλογή 1982, σ. 53, σκέψη 38).

17 Εντεύθεν συνάγεται, όπως υπογραμμίζει επίσης η Επιτροπή, ότι τα κράτη μέλη διαθέτουν ευρύ περιθώριο εκτιμήσεως στο πλαίσιο των διατάξεων του άρθρου 13, Β και Γ. Πράγματι, σ' αυτά εναπόκειται να εκτιμήσουν αν πρέπει να θεσπίσουν ή όχι το δικαίωμα επιλογής, ανάλογα με το αν το θεωρούν σκόπιμο σε συνάρτηση προς την κατάσταση που υφίσταται στη χώρα τους σε δεδομένο χρονικό σημείο. Η ευχέρεια παροχής ή όχι του δικαιώματος επιλογής δεν υπόκειται σε διαχρονικούς περιορισμούς ούτε περιορίζεται από το γεγονός ότι έχει ληφθεί προγενέστερα αντίθετη απόφαση. Επομένως, τα κράτη μέλη μπορούν

επίσης, στο πλαίσιο των εθνικών τους αρμοδιοτήτων, να καταργήσουν το δικαίωμα επιλογής, που έχουν ήδη θεσπίσει, και να θέσουν εκ νέου σε ισχύ τον βασικό κανόνα, που είναι η απαλλαγή από τη φορολόγηση των πράξεων μισθώσεως ακινήτων.

18 Αντίθετα προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας της κύριας δίκης, η λύση αυτή δεν αντιβαίνει προς την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Βεβαίως, η αρχή αυτή, της οποίας έκφραση αποτελεί το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας και η οποία είναι, εξάλλου, συμφυής με το κοινό σύστημα του ΦΠΑ, όπως υπομνήσκεται επίσης στην τέταρτη και στην πέμπτη αιτιολογική σκέψη της έκτης οδηγίας, συνεπάγεται ότι όλες οι οικονομικές δραστηριότητες πρέπει να τυγχάνουν της αυτής μεταχειρίσεως (απόφαση της 20ής Ιουνίου 1996, C-155/94, Wellcome Trust, Συλλογή 1996, σ. I-3013, σκέψη 38).

19 Ωστόσο, η αρχή αυτή δεν έχει τη σημασία που της αποδίδει η προσφεύγουσα της κύριας δίκης. Πράγματι, αφότου θεσπίστηκε, με την έκτη οδηγία, εναρμονισμένο καθεστώς απαλλαγών, δεν επιτρέπονται πλέον παρεκκλίσεις απ' αυτό, κατ' επίκληση διατάξεων της πρώτης οδηγίας. Επιπλέον, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας δεν απαγορεύει τη θέσπιση από τον εθνικό νομοθέτη ορισμένων εξαιρέσεων από τον κανόνα της υπαγωγής στον φόρο, οι οποίες, εξάλλου, προβλέπονται ρητά στον τίτλο X της έκτης οδηγίας. Ωστόσο, εφόσον ο εθνικός νομοθέτης έχει παράσχει στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα επιλογής, δεν μπορεί να συναχθεί από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας ότι η επιλογή αυτή του εν λόγω νομοθέτη δεν είναι αναστρέψιμη.

20 Η προσφεύγουσα της κύριας δίκης δεν μπορεί να επικαλεστεί προς στήριξη της αναλύσεώς της την απόφαση της 17ης Οκτωβρίου 1991, C-35/90, Επιτροπή κατά Ισπανίας (Συλλογή 1991, σ. I-5073).

21 Βέβαια, με την απόφαση αυτή το Δικαστήριο δέχθηκε ότι, εάν ένα κράτος μέλος έχει καταργήσει απαλλαγή προβλεπόμενη στο άρθρο 28 της έκτης οδηγίας, δεν μπορεί μεταγενέστερα να επαναφέρει σε ισχύ την απαλλαγή αυτή. Ωστόσο, η απόφαση αυτή αφορά μια διάταξη της έκτης οδηγίας που δεν μπορεί να συγκριθεί με το άρθρο 13, Γ. Πράγματι, το άρθρο 28 αφορά τη μεταβατική περίοδο που ακολούθησε μετά την έκδοση της έκτης οδηγίας. Κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής, επιτρεπόταν στα κράτη μέλη να συνεχίσουν να απαλλάσσουν από τον ΦΠΑ ορισμένες πράξεις για συγκεκριμένο χρονικό διάστημα,

προκειμένου να διευκολυνθεί η μετάβαση και να καταστεί δυνατή η προοδευτική προσαρμογή των εθνικών νομοθεσιών στους οικείους τομείς (προαναφερθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Ισπανίας, σκέψη 9). Ωστόσο, όταν έληξε η μεταβατική περίοδος, τα κράτη μέλη είχαν την υποχρέωση να καταργήσουν πλήρως τις απαλλαγές, οπότε δεν μπορούσαν να επαναφέρουν σε ισχύ μια απαλλαγή την οποία είχαν προηγουμένως καταργήσει.

22 Τούτο δεν συμβαίνει σε μια υπόθεση όπως η υπό κρίση, η οποία αφορά ένα δικαίωμα επιλογής το οποίο δεν υπόκειται σε κανένα διαχρονικό περιορισμό. Επομένως, όπως τόνισε ο γενικός εισαγγελέας στην παράγραφο 24 των προτάσεών του, η προαναφερθείσα νομολογία δεν μπορεί να εφαρμοστεί κατ' αναλογίαν εν προκειμένω.

23 Τέλος, η προσφεύγουσα της κύριας δίκης ζητεί από το Δικαστήριο να δεχθεί ότι οι αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου απαγορεύουν την αναδρομική κατάργηση της επίμαχης εθνικής νομοθεσίας. Η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι, ενόψει της θεσπίσεως του βελγικού νόμου της 28ης Δεκεμβρίου 1992, μπορούσε θεμιτώς να θεωρεί ως δεδομένη την παροχή του δικαιώματος επιλογής, ανεξαρτήτως της εκδόσεως του βασιλικού διατάγματος προς εκτέλεση του άρθρου 44, παράγραφος 3, σημείο 2, στοιχείο c, του βελγικού κώδικα ΦΠΑ.

24 Ομοίως, η Επιτροπή διατείνεται ότι, μολονότι το οικείο κράτος μέλος μπορούσε να αναθεωρήσει την απόφασή του περί θεσπίσεως του δικαιώματος επιλογής, παρά ταύτα, δεν μπορούσε να αρνηθεί την ύπαρξη δικαιωμάτων εκπτώσεως γεννηθέντων δυνάμει της έκτης οδηγίας. Πράγματι, δεδομένου ότι το άρθρο 17 της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι το δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός, ένα κράτος μέλος δεν μπορεί να καταργήσει αναδρομικώς τους κανόνες περί του δικαιώματος εκπτώσεως, αφ' ης στιγμής έχει παρασχεθεί τέτοιο δικαίωμα.

25 Κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, η Βελγική Κυβέρνηση διευκρίνισε ότι, μολονότι η θέση σε ισχύ της διατάξεως περί θεσπίσεως του δικαιώματος επιλογής δεν εξαρτώνταν από την έκδοση του προαναφερθέντος βασιλικού διατάγματος, το γεγονός ότι δεν θεσπίστηκε το διάταγμα προς εκτέλεση της διατάξεως αυτής εμπόδιζε την άσκηση από τους υποκειμένους στον φόρο του εν λόγω δικαιώματος επιλογής.

26 Συναφώς, πρέπει να υπομνηστεί ότι οι αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφάλειας δικαίου περιλαμβάνονται στην κοινοτική έννομη τάξη, τα δε κράτη μέλη οφείλουν να τις τηρούν κατά την άσκηση των εξουσιών που τους απονέμουν οι κοινοτικές οδηγίες. Ωστόσο, υπό τις ειδικές περιστάσεις της υπό κρίση υποθέσεως, δεν εναπόκειται στο Δικαστήριο, αλλά στο εθνικό δικαστήριο, να κρίνει αν η αναδρομική κατάργηση ενός νόμου του οποίου το εκτελεστικό διάταγμα ουδέποτε θεσπίστηκε συνιστά παραβίαση των αρχών αυτών.

27 Εν όψει των προεκτεθέντων, στο υποβληθέν ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος

— που έχει κάνει χρήση της δυνατότητας που προβλέπει το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας και

— έχει παράσχει έτσι στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα να επιλέξουν τη φορολόγηση ορισμένων μισθώσεων ακινήτων

να καταργήσει, με μεταγενέστερο νόμο, το εν λόγω δικαίωμα επιλογής

και να επαναφέρει, κατ' αυτόν τον τρόπο, σε ισχύ την απαλλαγή.

Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να κρίνει αν η αναδρομική κατάργηση νόμου του οποίου το εκτελεστικό διάταγμα δεν έχει εκδοθεί συνιστά παραβίαση των αρχών της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης ή της ασφάλειας δικαίου.

Επί των δικαστικών εξόδων

28 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Βελγική Κυβέρνηση και η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (πέμπτο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με απόφαση της 3ης Νοεμβρίου 1997 το tribunal de premiere instance de Nivelles, αποφαίνεται:

Το άρθρο 2 της πρώτης οδηγίας 67/227/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 11ης Απριλίου 1967, περί της εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, δεν απαγορεύει σε κράτος μέλος

— που έχει κάνει χρήση της δυνατότητας που προβλέπει το άρθρο 13, Γ, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, και

— έχει παράσχει έτσι στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα να επιλέξουν τη φορολόγηση ορισμένων μισθώσεων ακινήτων

να καταργήσει, με μεταγενέστερο νόμο, το εν λόγω δικαίωμα επιλογής και να επαναφέρει, κατ' αυτόν τον τρόπο, σε ισχύ την απαλλαγή.

Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να κρίνει αν η αναδρομική κατάργηση νόμου του οποίου το εκτελεστικό διάταγμα δεν έχει εκδοθεί συνιστά παραβίαση των αρχών της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης ή της ασφάλειας δικαίου.

Jann Moitinho de Almeida Gulmann

Sevón Wathelet

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 3ης Δεκεμβρίου 1998.

Ο Γραμματέας

R. Grass

Ο Πρόεδρος του πέμπτου τμήματος

J.-P. Puissochet