DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 3 december 1998 *

I mål C-381/97,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Tribunal de première instance de Nivelles (Belgien), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Belgocodex SA

och

belgiska staten,

angående tolkningen av artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT L 71, 1967, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3) och 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 beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

meddelar

* Rättegångsspråk: franska.

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av tillförordnade avdelningsordföranden P. Jann (referent) samt domarna J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann, L. Sevón och M. Wathelet,

generaladvokat: S. Alber,
justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Belgocodex SA, genom advokaterna Philippe Malherbe, Denis Waelbroeck och Pierre-Philippe Hendrickx, Bryssel,

— Belgiens regering, företrädd av Jan Devadder, chefsrådgivare vid utrikes-, utrikeshandels- och utvecklingsbiståndsministeriet, i egenskap av ombud och advokaterna Bernard van de Walle de Ghelcke och Guido De Wit, Bryssel,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom Hélène Michard och Enrico Traversa, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 18 juni 1998 av: Belgocodex SA, Belgiens regering och kommissionen,

och efter att den 17 september 1998 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Tribunal de première instance de Nivelles har genom beslut av den 3 november 1997, som inkom till domstolens kansli den 7 november samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget ställt en fråga om tolkningen av artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT L 71, 1967, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3) och 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 beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet).

2 Denna fråga har uppkommit i en tvist mellan det belgiska bolaget Belgocodex SA (nedan kallat Belgocodex) och Administration de la taxe sur la valeur ajoutée, de l'enregistrement et des domaines de l'État belge (nedan kallad förvaltningen), angående rätten att välja beskattning vid arrende och hyra av fast egendom.

3 I artikel 2 i första direktivet föreskrivs följande:

"Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut.

På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.

..."

4 Artikel 13 B i sjätte direktivet har följande lydelse:

"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 ...

...

Medlemsstaterna kan besluta om ytterligare begränsningar av detta undantag."

5 Under rubriken "Valfrihet", i artikel 13 C i sagda direktiv, anges följande:

"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."

6 Genom lag av den 28 december 1992 om ändring av lagen om mervärdesskatt och lagen om registrerings-, hypoteks- och kansliavgifter (*Moniteur belge* av den 31 december 1992, s. 27577) infördes artikel 44.3.2 c i den belgiska lagen om mervärdesskatt. Enligt denna artikel skulle mervärdesskatt betalas för "uthyrning till en skattskyldig person, för behov som är förenade med dennas näringsverksamhet, av andra byggnader än dem som är föremål för ett avtal (om leasing), när hyresvärden har uttryckt sin avsikt att hyra ut fastigheten med tillämpning av skatten. Konungen fastställer närmare regler om hur valfriheten skall utformas, hur den skall utövas och de villkor som hyresavtalet måste uppfylla". Denna lag trädde i kraft den 1 januari 1993. De verkställighetsföreskrifter som förutsågs i lagen utfärdades dock aldrig.

7 Ovannämnda bestämmelse upphävdes genom skattelagen av den 6 juli 1994 (*Moniteur belge* av den 16 juli 1994, s. 18705, kallad loi de réparation (lagen om återställande)). Enligt artikel 91 i denna lag skulle upphävandet ha retroaktiv verkan från och med den 1 januari 1993.

8 Det framgår av beslutet om hänskjutande att Belgocodex år 1990 köpte en tjugofemprocentig andel i en bebyggd fastighet, där byggnaderna var avsedda att renoveras för att rymma kontor och affärslokaler. Renoveringsarbetena, som påbörjades år 1990 och fortgick till och med år 1993, genomfördes av en entreprenör som konterade mervärdesskatten vid faktureringen av sina tjänster.

9 Efter att ha hyrt ut byggnaden till en skattskyldig som använde den i sin näringsverksamhet gjorde Belgocodex avdrag, med tillämpning av artikel 44.3.2 i den belgiska lagen om mervärdesskatt, för den ingående skatt som hade belastat kostnaderna för arbetet med att renovera och inreda den uthyrda byggnaden.

10 Efter en kontroll som utfördes år 1995 ifrågasatte förvaltningen de avdrag för mervärdesskatt som gjorts under perioden den 1 juli 1990 till 31 december 1994, uppgående till ett huvudbelopp av 1 852 365 BFR, och återkrävde detta belopp jämte dröjsmålsränta och böter. Enligt förvaltningen var uthyrning av fast egendom en undantagen verksamhet som inte tillät avdrag för ingående skatt.

11 Den 3 juni 1996 väckte Belgocodex talan mot detta beslut vid Tribunal de première instance de Nivelles. Bolaget gjorde gällande att det hade rätt att göra avdrag för ingående skatt enligt lagen av den 28 december 1992, genom vilken det hade införts en rätt till valfrihet på området. Belgocodex ansåg att lagen om återställande, genom vilken rätten till valfrihet och därmed även rätten att göra avdrag för ingående skatt hade upphävts, stred mot gemenskapsdirektiven om mervärdesskatt.

12 Tribunal de première instance de Nivelles anser att tvistens lösning beror på tolkningen av första och sjätte direktivet och har därför beslutat att förklara målet vilande och ställa följande fråga till domstolen:

"Utgör artikel 2 i rådets första direktiv av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter, i vilken det stadgas om principen för ett gemensamt mervärdesskattesystem, hinder mot att en medlemsstat — i detta fall Konungariket Belgien — som har tillämpat den möjlighet som följer av artikel 13 C i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund — och som således har medgivit skattskyldiga en rätt till valfrihet i fråga om beskattning av viss uthyrning av fast egendom, upphäver nämnda rätt till valfrihet genom en senare lag och därmed återinför undantaget i hela dess räckvidd?"

Tolkningsfrågan

13 Sökanden vid den nationella domstolen anser att frågan skall besvaras jakande. Att undanta skattskyldiga hyresgäster från mervärdesskatt strider enligt sökanden mot den princip om skatteneutralitet som fastslagits i artikel 2 i första direktivet, eftersom ett sådant undantag bryter avdragskedjan och ökar skattebördan. Eftersom det är fråga om ett undantag måste tolkningen vara restriktiv. Det faktum att artikel 13 C i sjätte direktivet ger medlemsstaterna möjlighet att begränsa tillämpningsområdet för undantaget för uthyrning av fast egendom, genom att medge skattskyldiga valfrihet i fråga om beskattning, visar att strävan efter gemenskapsrättslig konvergens och harmonisering måste innebära att sådan uthyrning skall beskattas. Av detta följer att om en medlemsstat har beslutat att inskränka tillämpningsområdet för undantaget, kan den inte ändra sig och återinföra undantaget i ett senare skede.

14 Den belgiska regeringen och kommissionen anser däremot att medlemsstaterna alltid kan återgå till att medge valfrihet i fråga om tillämpningen av reglerna om undantag från artikel 13 B i sjätte direktivet och att artikel 2 i första direktivet inte utgör hinder för de åtgärder som vidtagits av den belgiske lagstiftaren. Den möjlighet som medlemsstaterna har, enligt artikel 13 C i sjätte direktivet, att bevilja skattskyldiga valfrihet i fråga om beskattningen av viss uthyrning av fast egendom, skulle även omfatta en möjlighet att göra det motsatta, nämligen upphäva de fakultativa reglerna och återinföra det undantag som föreskrivs i artikel 13 B.

15 Det skall i detta hänseende erinras om att avdelning X (artikel 13—16) i sjätte direktivet innehåller regler om undantag från mervärdesskatt till förmån för vissa verksamheter. Bland undantagsfallen ingår utarrendering och uthyrning av fast egendom, enligt artikel 13 B b. Beträffande sådan verksamhet har dock medlemsstaterna möjlighet att, med tillämpning av artikel 13 C första stycket a, återinföra beskattningen genom att medge de skattskyldiga en rätt till valfrihet. Enligt artikel 13 C andra stycket kan medlemsstaterna inskränka räckvidden av denna valfrihet och närmare bestämma om dess användning.

16 Enligt vad domstolen redan har fastslagit kan medlemsstaterna med stöd av denna befogenhet tillåta de personer som omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i sjätte direktivet att avstå från undantag i samtliga fall, inom vissa gränser eller enligt vissa närmare föreskrifter (dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker, REG 1982, s. 52, punkt 38; svensk specialutgåva, volym 6).

17 Av detta följer, vilket kommissionen också har understrukit, att medlemsstaterna har stort utrymme för eget skön inom ramen för bestämmelserna i artikel 13 B och 13 C. De kan nämligen bedöma om det skall införas en rätt till valfrihet eller inte, enligt vad de finner lämpligt mot bakgrund av de förhållanden som råder i det egna landet vid en viss tidpunkt. Rätten att bestämma om valfrihet skall gälla eller inte är varken begränsad i tiden eller av det faktum att ett motsatt beslut har fattats under en tidigare period. Medlemsstaterna kan därmed, inom ramen för sina nationella befogenheter, också återkalla rätten till valfrihet, efter att ha infört den, och

återgå till den grundregel enligt vilken utarrendering och uthyrning av fast egendom skall vara undantagna från beskattning.

18 I motsats till vad sökanden vid den nationella domstolen har hävdat, kan principen om skatteneutralitet inte åberopas för att ifrågasätta denna slutsats. Denna princip — som kommer till uttryck i artikel 2 i första direktivet och som för övrigt utgör en del av det gemensamma mervärdesskattesystemet, vilket också påpekas i fjärde och femte övervägandet i sjätte direktivet — innebär förvisso att all ekonomisk verksamhet skall behandlas på samma sätt (dom av den 20 juni 1996 i mål C-155/94, Wellcome Trust, REG 1996, s. I-3013, punkt 38).

19 Principen har dock inte den räckvidd som sökanden i målet vid den nationella domstolen har gjort gällande. Genom sjätte direktivet har det nämligen införts ett harmoniserat system för undantag från skatteplikt, och det är inte längre möjligt att frångå detta system genom att åberopa bestämmelserna i första direktivet. Principen om skatteneutralitet hindrar inte den nationelle lagstiftaren från att införa ett antal undantag från regeln om skatteplikt. Dessa undantag finns för övrigt uttryckligen angivna i avdelning X i sjätte direktivet. Principen om skatteneutralitet ger dock inget stöd för slutsatsen att den nationelle lagstiftaren fattar ett oåterkalleligt beslut när han tillerkänner skattskyldiga rätt till valfrihet.

20 Sökanden vid den nationella domstolen kan inte till stöd för sitt resonemang åberopa domen av den 17 oktober 1991 i mål C-35/90, kommissionen mot Spanien, REG 1991, s. I-5073.

21 I ovannämnda dom har domstolen fastslagit att om en medlemsstat avskaffar ett sådant undantag som avses i artikel 28 i sjätte direktivet, kan den inte längre fram återinföra detta undantag. Sagda dom rörde dock en bestämmelse i sjätte direktivet som inte kan jämföras med artikel 13 C. Artikel 28 gäller nämligen den övergångsperiod som följde på antagandet av sjätte direktivet. Under denna period tilläts medlemsstaterna att för en bestämd tid fortsätta undanta vissa verksamheter från mervärdesskatt, för att underlätta övergången och möjliggöra en gradvis anpass-

ning av de nationella lagstiftningarna på området i fråga (domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Spanien, punkt 9). Efter övergångsperiodens slut var dock medlemsstaterna skyldiga att helt avskaffa undantagen, vilket innebar att de var förhindrade att återinföra ett tidigare avskaffat undantag.

22 Motsvarande hinder föreligger inte i ett sådant fall som det i målet vid den nationella domstolen, vilket rör en rätt till valfrihet som inte är underkastad några begränsningar i tiden. Ovannämnda rättspraxis kan inte tillämpas i förevarande mål, vilket generaladvokaten också har påpekat i punkt 24 i sitt förslag till avgörande.

23 Slutligen har sökanden i målet vid den nationella domstolen anmodat domstolen att slå fast att principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet hindrar att den nationella lagstiftningen i fråga upphävs med retroaktiv verkan. Sökanden har hävdat att den, efter antagandet av den belgiska lagen av den 28 december 1992, hade legitima skäl att förlita sig på att valfrihet skulle medges, oavsett om den kungliga kungörelsen om tillämpning av artikel 44.3.2 i den belgiska lagen om mervärdesskatt hade utfärdats eller inte.

24 Kommissionen har också gjort gällande att även om medlemsstaten i fråga var fri att upphäva sitt beslut om införande av valfrihet, kunde den inte förneka den avdragsrätt som följer av sjätte direktivet. Enligt artikel 17 i sjätte direktivet skall nämligen avdragsrätten inträda samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet, vilket medför att en medlemsstat inte kan bortse från den retroaktiva verkan av reglerna om avdragsrätt, när den en gång har medgivit en sådan rätt.

25 Den belgiska regeringen har vid förhandlingen förtydligat att även om den ovannämnda kungliga kungörelsen inte utgjorde ett villkor för att bestämmelsen om införande av valfrihet skulle träda i kraft, kunde en skattskyldig person inte utnyttja denna valfrihet, i avsaknad av den kungörelse genom vilken bestämmelsen skulle ha genomförts.

26 Det kan i detta hänseende erinras om att principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet utgör en del av gemenskapens rättsordning och skall iakttas av medlemsstaterna då de utövar sina befogenheter enligt gemenskapsdirektiven. Under de specifika omständigheter som råder i förevarande mål är det dock inte EG-domstolen utan den nationella domstolen som skall avgöra om dessa principer har åsidosatts genom att en lag, beträffande vilken det aldrig har utfärdats någon verkställighetskungörelse, upphävs med retroaktiv verkan.

27 Med hänsyn till vad som ovan anförts skall den ställda frågan besvaras så, att artikel 2 i första direktivet inte utgör hinder för att en medlemsstat

— som har tillämpat den möjlighet som följer av artikel 13 C i rådets sjätte direktiv,

— och som således har medgivit skattskyldiga en rätt till valfrihet i fråga om beskattning av viss uthyrning av fast egendom,

upphäver nämnda rätt till valfrihet genom en senare lag och därmed återinför undantaget.

Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra om principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet har åsidosatts genom att en lag, beträffande vilken det aldrig har utfärdats någon verkställighetskungörelse, upphävs med retroaktiv verkan.

Rättegångskostnader

28 De kostnader som har förorsakats den belgiska regeringen och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. 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.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 3 november 1997 har ställts av Tribunal de première instance de Nivelles — följande dom:

Artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter hindrar inte att en medlemsstat

— som har tillämpat den möjlighet som följer 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 beräkningsgrund,

— och som således har medgivit skattskyldiga en rätt till valfrihet i fråga om beskattning av viss uthyrning av fast egendom,

upphäver nämnda rätt till valfrihet genom en senare lag och därmed återinför undantaget.

Det ankommer på den nationella domstolen att avgöra om principerna om skydd för berättigade förväntningar och rättssäkerhet har åsidosatts genom att en lag, beträffande vilken det aldrig har utfärdats någon verkställighetskungörelse, upphävs med retroaktiv verkan.

Jann Moitinho de Almeida Gulmann

Sevón Wathelet

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 3 december 1998.

R. Grass

Justitiesekreterare

J.-P. Puissochet

Ordförande på femte avdelningen