FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT SIEGBERT ALBER

fremsat den 17. september 1998 *

A — Indledning

1. Tribunal de première instance de Nivelles (Belgien) har under denne sag forelagt Domstolen et spørgsmål om afgiftsopkrævning ved udlejning af fast ejendom i medfør af Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag [1] (herefter »sjette direktiv«). Den forelæggende ret ønsker navnlig oplyst, i hvilket omfang en medlemsstat — i det foreliggende tilfælde Kongeriget Belgien — med tilbagevirkende kraft kan ophæve den valgfrihed, som den havde indrømmet for så vidt angår afgiftsopkrævning ved udlejning af fast ejendom, som ellers var afgiftsfritaget. En sådan valgfrihed giver den afgiftspligtige mulighed for at give afkald på den afgiftsfritagelse, som normalt ellers gælder ved udlejning af fast ejendom, og i stedet for betale merværdiafgift med den heraf følgende ret til at fradrage indgående moms [2].

2. Sagsøgeren i hovedsagen, firmaet Belgocodex (herefter »sagsøgeren«) bestrider, at en medlemsstat, som har indrømmet en sådan valgfrihed, på ny kan ophæve denne med tilbagevirkende gyldighed. I 1990 erhvervede sagsøgeren i et sameje, hvor firmaets andel androg 25%, et ejendomskompleks, der skulle renoveres med henblik på indretning af kontorer og forretningslokaler. Sagsøgeren benytter ikke selv bygningen, men har udlejet den til en afgiftspligtig, der anvender den som led i sin økonomiske virksomhed. Sagsøgeren ønsker at fradrage udgifterne til renoveringen, som varede fra 1990 til 1993, som indgående afgift.

3. Normalt er udlejning af fast ejendom afgiftsfritaget ifølge sjette direktivs artikel 13, punkt B, der er indeholdt i afsnittet om »Andre fritagelser«, og som bestemmer således:

»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:

...

* Originalsprog: tysk.

1 — EFT L 145, s. 1.

2 — I modsat fald skal der formentlig betales indkomst- eller lignende skat af indtægter fra udlejning.

b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom ...«

4. Ifølge sjette direktivs artikel 13, punkt C, kan medlemsstaterne dog indrømme ret til at vælge at erlægge afgift ved udlejning af fast ejendom. Herom bestemmer 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.«

5. Ved en lov af december 1992, hvorved artikel 44, stk. 3, andet afsnit, litra c), blev indsat i den belgiske momslov, har Belgien udnyttet muligheden efter artikel 13, punkt C. Ifølge denne bestemmelse skal der svares moms af »udlejning til en afgiftspligtig person med henblik på dennes udøvelse af økonomisk virksomhed af ... bygninger ... 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 lejekontrakten skal opfylde«. Loven trådte i kraft den 1. januar 1993. Ministeren udstedte imidlertid aldrig de i loven forudsatte gennemførelsesbestemmelser.

6. Efter det sagsøgende selskabs opfattelse kan det vælge at erlægge afgift og dermed fradrage indgående moms. Den belgiske regering gør derimod gældende, at udlejning og forpagtning af fast ejendom er en afgiftsfritaget virksomhed. Den begrunder dette med, at den belgiske momslovs artikel 44, stk. 3, andet afsnit, litra c), blev ophævet med tilbagevirkende gyldighed ved en lov af juli 1994. I øvrigt har det aldrig haft nogen retsvirkning, at der består en valgmulighed, da der aldrig er blevet udstedt nogen gennemførelsesbestemmelser ved kongelig anordning.

7. Efter sagsøgerens opfattelse kan man ikke med tilbagevirkende gyldighed ophæve en valgmulighed, når denne én gang er indført. Den afgiftsfritagelse ved udlejning af fast ejendom til afgiftspligtige (der principielt gælder ifølge sjette direktiv), som på ny blev indført i Belgien, strider mod princippet om afgiftsmæssig neutralitet og den grundsætning, som merværdiafgiftssystemet bygger på, og som ikke forudser nogen undtagelse. Denne grundsætning er kommet til udtryk i

artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter [3] (herefter »første direktiv«). Stykke 1 heri bestemmer, at »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«. Stykke 2 bestemmer, at der »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«.

8. På grund af de spørgsmål vedrørende fortolkningen af sjette direktiv, som er opstået under hovedsagen, har den nationale ret forelagt Domstolen følgende præjudicielle 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?«

B — Gennemgang

9. Den forelæggende ret har i sit spørgsmål omtalt såvel første som sjette momsdirektiv. Forbindelsen mellem de to direktiver bør derfor først undersøges. Første direktivs artikel 1, stk. 1, bestemmer, at medlemsstaterne erstatter deres nuværende omsætningsafgiftssystem med det fælles merværdiafgiftssystem, som er omhandlet i første direktivs artikel 2.

10. Det merværdiafgiftssystem, som er indført ved første direktiv, skal ifølge sjette direktivs artikel 1, stk. 1, tilpasses bestemmelserne i det sidstnævnte direktiv [4].

3 — EFT 1967, s. 12.

4 — Artikel 1, stk. 1, lyder således: »Medlemsstaterne tilpasser deres nugældende ordning for merværdiafgift til bestemmelserne i de følgende artikler«.

11. Heraf slutter Kommissionen, at det navnlig er sjette direktiv, som regulerer anvendelsen af det fælles merværdiafgiftssystem. Det betyder bl.a., at bestemmelserne i sjette direktiv ikke længere kan drages i tvivl på grundlag af bestemmelserne i første direktiv vedrørende det fælles merværdiafgiftssystem. Det gælder f.eks. for så vidt angår de afgiftsfritagelser, som er fastsat i sjette direktiv. Ifølge dette direktivs ellevte betragtning bør der med henblik på en sammenlignelig opkrævning af de egne indtægter i samtlige medlemsstater udarbejdes en fælles liste over afgiftsfritagelser. Sjette direktiv fastlægger sådanne fælles afgiftsfritagelser inden for rammerne af det samlede merværdiafgiftssystem og dettes anvendelse. Disse fritagelser kan dog meget vel, som også den belgiske regering har anført, afvige fra det almindelige system, der gælder.

12. De bestemmelser i den belgiske ordning, som er omtvistet her i sagen, skal derfor undersøges på grundlag af bestemmelserne i sjette direktiv. Det er her navnlig artikel 13, som har relevans, og som i afsnit B bestemmer, at bl.a. udlejning og bortforpagtning af fast ejendom er afgiftsfritaget, og i afsnit C, at medlemsstaterne har mulighed for at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i forbindelse med udlejning og bortforpagtning af fast ejendom. Det er ubestridt mellem parterne, at Belgien med sin lov af 1992 har gjort brug af muligheden efter afsnit C.

13. Det er imidlertid omtvistet, om denne valgmulighed faktisk blev udnyttet i det foreliggende tilfælde. Efter den belgiske regerings opfattelse fik den pågældende lov ikke nogen retsvirkning, da ministeren ikke udstedte nogen gennemførelsesbestemmelser hertil, hvorfor den uden videre kunne ophæves igen med tilbagevirkende gyldighed. Parterne er dog enige om, at dette spørgsmål må afgøres af den forelæggende ret. Der er meget som taler for, at denne lov havde retsvirkninger, selv om der ikke blev udstedt ministerielle gennemførelsesbestemmelser dertil, da det jo ellers ikke havde været nødvendigt udtrykkeligt at ophæve loven ved lov af 6. juli 1994. Så længe loven var i kraft, kunne man vel derfor også forvente, at der ville blive udstedt gennemførelsesbestemmelser ved kongelig anordning. Formentlig udgjorde disse dermed ikke en udtrykkelig betingelse for, at loven var gyldig. Dette må dog i sidste ende, som tidligere anført, afgøres af den nationale ret.

14. For det tilfælde, at den nationale ret skulle komme til det resultat, at den belgiske lovgivning ikke i det foreliggende tilfælde afføder nogen rettigheder for de afgiftspligtige, må dog endvidere bemærkes, at retssikkerhedsprincippet og princippet om beskyttelse af den berettigede forventning kan tænkes at være blevet tilsidesat ved lovens ophævelse, der da må anses for uvirksom. Som med rette fremhævet af Kommissionen må der tages hensyn til, om udlejningen allerede var momspligtig, om den afgiftspligtige havde faktureret den, eller om et fradrag for indgående moms var tilladt.

15. Hertil kommer yderligere følgende betragtning:

Spørgsmålet om, hvorvidt en medlemsstat har gjort brug af sin mulighed efter artikel 13, afsnit C, er ikke et spørgsmål om, hvorvidt det har gennemført sjette direktiv til national ret eller ej. Den afgiftspligtige kan derfor heller ikke opnå ret til fradrag for indgående moms i kraft af direktivets direkte virkning. Da den belgiske ret imidlertid allerede havde vedtaget den pågældende gennemførelseslov og derefter på ny ophævet den, kunne man sige, at regeringen på en måde selv har forpligtet sig til at indrømme en valgmulighed efter sjette direktiv, hvorfor man hvad angår fradragsretten kan drage en parallel til den direkte virkning.

16. Hvis den forelæggende ret skulle komme til det resultat, at den belgiske lov har skabt en valgmulighed efter sjette direktivs artikel 13, punkt C, opstår spørgsmålet, om denne valgmulighed på ny kan ophæves i henhold til direktivet. Det mener Kommissionen og den belgiske regering er tilfældet.

17. Der må herved for det første tages hensyn til, at direktivet giver medlemsstaterne et vidt spillerum efter artikel 13, punkt C. Det er således den enkelte medlemsstat selv, der bestemmer, om den overhovedet vil indrømme en sådan valgmulighed. Gør den det, kan den desuden fastlægge dennes omfang og de nærmere betingelser for udøvelsen heraf. Hvis medlemsstaten altså frit kan bestemme, om, og i hvilket omfang, den vil indrømme en sådan valgmulighed, ses det ikke, hvorfor den ikke også skulle kunne ophæve denne mulighed.

18. Kommissionen har i denne forbindelse henvist til Italittica-dommen [5]. Heri fastslog Domstolen, at bestemmelserne i sjette direktiv — og i nævnte sag artikel 10, stk. 2 — skal fortolkes vidt, da fællesskabslovgiver har indrømmet medlemsstaterne et vidt skøn.

19. Den belgiske regering har i den forbindelse anført, at artikel 13, punkt C, klart ikke har direkte virkning på grund af det vide skøn, som den overlader medlemsstaterne [6]. Den belgiske lovgiver kunne derfor selv frit bestemme efter fællesskabsretten, om den ville indrømme en sådan valgmulighed. Artikel 13, punkt C, forbyder derfor heller ikke en medlemsstat på ny at afskaffe denne valgmulighed og at opretholde eller (gen)indføre bestemmelsen i artikel 13, punkt B.

20. Endvidere må der tages hensyn til, at sjette direktiv i princippet går ud fra, at forpagtning og udlejning af fast ejendom er afgiftsfritaget, selv om afgiftsfritagelsen efter første direktiv udgør en undtagelse fra systemet. Ifølge sjette direktiv kan en medlemsstat indrømme afgiftspligtige mulighed for at vælge at erlægge afgift. Det ses ikke, hvorfor en medlemsstat, der har gjort brug af

5 — Dom af 26.10.1995, sag C-144/94, Sml. I, s. 3653.

6 — Derimod fastslog Domstolen i dommen i sag 8/81, at artikel 13, punkt B, har direkte virkning, som det også er nævnt af Kommissionen. Således udtalte Domstolen bl.a. i præmisserne, »at artikel 13, afsnit C, ikke tillægger medlemsstaterne nogen beføjelse til at betinge eller begrænse fritagelserne i afsnit B på nogen måde. Bestemmelsen giver blot medlemsstaterne mulighed for i større eller mindre omfang at give de afgiftspligtige personer, som er omfattet af fritagelserne, mulighed for at vælge at betale afgift, hvis de mener, at det er i deres interesse.« (Dom af 19.1.1982, sag 8/81, Sml. s. 53, præmis 39).

denne undtagelsesbestemmelse, ikke skulle kunne vende tilbage til den oprindelige ordning, dvs. afgiftsfritagelsen. Det er herved uden betydning, at denne afgiftsfritagelse, som anført af sagsøgeren, egentlig udgør en fravigelse af det generelle merværdiafgiftssystem. Denne fritagelse er mulig efter sjette direktiv og kan derfor, som tidligere nævnt, ikke være i strid med første direktiv.

21. Det er i den forbindelse heller ikke nødvendigt at tage hensyn til den ordning, som Kommissionen i første omgang ville indføre med sit direktivforslag. Sagsøgeren har herved anført, at Kommissionen i sit første forslag til sjette direktiv ville lade enhver form for udlejning af fast ejendom til erhvervsmæssige formål være momspligtig. I den forbindelse kan det imidlertid alene være afgørende, hvilke afgiftsfritagelser der faktisk gælder — altså dem, der faktisk er blevet vedtaget — efter sjette direktiv. Der består jo ikke nogen generel valgmulighed efter direktivet, men kun såfremt en medlemsstat indrømmer en sådan.

22. Sagsøgeren er i modsætning til Kommissionen og den belgiske regering af den opfattelse, at når en medlemsstat en gang har gjort brug af sin valgmulighed efter artikel 13, punkt C, ved at opkræve afgift i forbindelse med bortforpagtning og udlejning — såfremt den afgiftspligtige vælger dette — ikke længere kan ændre denne beslutning. Sagsøgeren påberåber sig i denne forbindelse Domstolens praksis vedrørende sjette direktivs artikel 28. Ifølge artikel 28, stk. 3, kan medlemsstaterne for en bestemt overgangsperiode f.eks. fortsætte med at opkræve afgifter af visse transaktioner, som er fritaget efter artikel 13, eller indrømme afgiftspligtige mulighed for at vælge at erlægge afgift af de transaktioner, som er fritaget ifølge bilag G.

23. I en dom vedrørende artikel 28 har Domstolen hvad angår de spanske regler, som var omtvistet i sagen, og hvorefter visse tjenesteydelser var omfattet af den generelle momsordning, fastslået, at »da Kongeriget Spanien ved lov nr. ... havde indført afgiftspligt for de pågældende tjenesteydelser i henhold til den generelle momsordning, kunne det efterfølgende ikke længere påberåbe sig muligheden for fortsat at fritage disse former for virksomhed i henhold til artikel 28, stk. 3, litra b), i sjette direktiv« [7]. Der gjaldt altså et forbud mod at vende tilbage til undtagelsen; i den foreliggende sag er der imidlertid tale om at vende tilbage til den gældende regel (altså reglen efter sjette direktiv), selv om den heri indeholdte mulighed i sig selv udgør en undtagelse fra første direktiv.

24. Den nævnte dom kan ikke anvendes på et tilfælde, som vedrører indrømmelse af valgmulighed i henhold til artikel 13, punkt C. Artikel 28 er indeholdt i sjette direktivs afsnit XVI, som vedrører »Overgangsbestemmelser«. Den indeholder regler om overgangen til sjette direktiv, henholdsvis tilpasningen af de nationale ordninger til dette direktiv. Følgelig gælder bestemmelserne i artikel 28, stk. 3, kun for en »overgangspe-

7 — Dom af 17.10.1991, sag C-35/90, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 5073, præmis 7.

riode«. Som Kongeriget Belgien med rette har anført, hjemler de en midlertidig tilladelse til afgiftsopkrævning eller -fritagelse, som ikke skal forstås i den almindelige betydning efter sjette direktiv. Herom har Domstolen fastslået, at denne mulighed ikke længere kan anvendes, når medlemsstaten allerede har reguleret et bestemt område i medfør af sjette direktiv eller opkrævet afgift af transaktionerne.

25. Efter sagsøgerens opfattelse består parallellen med den foreliggende sag i, at en afgiftsfritagelse for udlejning af fast ejendom til afgiftspligtige strider mod princippet i første direktiv om merværdiafgiftens neutralitet. Ved hjælp af et eksempel forklarer sagsøgeren, at afgiftsfritagelsen af udlejning af fast ejendom medfører en ulige behandling og dermed strider mod neutralitetsprincippet — afhængig af, om et selskab selv anvender ejendommen som led i sin økonomiske virksomhed eller udlejer den. I det sidstnævnte tilfælde kan det ikke fradrage de renoveringsudgifter, det måtte have haft, som indgående moms. Disse udgifter vil derfor påvirke lejen og vil blive overvæltet af udlejeren på lejeren, hvilket vil have en »sneboldseffekt« for den merværdiafgift, som skal betales.

26. Når en medlemsstat altså tilpasser sine afgiftsbestemmelser til første direktiv ved at indrømme en valgmulighed efter artikel 13, punkt C, kan den efter sagsøgerens opfattelse ikke længere ændre denne beslutning, således som det er tilfældet med artikel 28.

27. Den fritagelse for merværdiafgift ved bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, som sagsøgeren i det foreliggende tilfælde anser for at være i strid med systemet, er imidlertid netop den hovedregel, som gælder efter sjette direktiv. Det ses derfor ikke, hvorfor en medlemsstat — efter at have udnyttet adgangen efter direktivet til at indrømme en valgmulighed — ikke på ny skulle kunne vende tilbage til hovedreglen. Sagsøgerens opfattelse om, at en medlemsstat, der har udnyttet adgangen efter artikel 13, punkt C, ikke længere kan ændre heri, ville betyde, at en medlemsstat, som har udnyttet muligheden for at gøre undtagelse, ikke længere kunne vende tilbage til hovedreglen. Denne opfattelse er netop ikke, som tidligere anført, i overensstemmelse med Domstolens praksis vedrørende artikel 28, hvorefter en medlemsstat ikke længere kan vende tilbage til *undtagelsesbestemmelserne* i artikel 28, når den én gang har tilpasset sine afgiftsbestemmelser efter reglerne i sjette direktiv.

28. Sagsøgeren har i sin argumentation desuden henvist til forslaget til afgørelse i den ovennævnte sag C-35/90, Kommissionen mod Spanien. Også i denne sag nåede generaladvokaten frem til, at undtagelsesbestemmelserne i artikel 28 ikke længere kan anvendes, når der allerede er indført en ordning i overensstemmelse med direktivet eller har bestået en sådan ordning. Sagsøgeren støtter sig her navnlig på argumentet om, at det ville »være i strid med de principper om

afgiftens generelle og neutrale karakter, som danner grundlag for direktivet, og som ... er nøglen til fortolkningen af de regler, der har karakter af undtagelsesbestemmelser« [8]. Efter sagsøgerens opfattelse vil en genindførelse af afgiftsfritagelsen i det foreliggende tilfælde være i strid med principperne om afgiftens generelle og neutrale karakter og kan derfor alene af denne grund ikke være tilladt.

29. Det må imidlertid fremhæves i denne forbindelse, at også generaladvokat Tesauro i nævnte sag selv først og fremmest tog hensyn til, hvilken regel der gælder efter sjette direktiv, og kun undersøgte de principper om afgiftens generelle og neutrale karakter, der er fastsat i første direktiv, som led i en supplerende argumentation. Han anførte således, at en afgiftsfritagelse ikke ville være forenelig med de nævnte principper, men desuden ville »være helt uberettiget *ud fra den omhandlede bestemmelses klare ordlyd*« [9]. Dette viser, at det afgørende også for generaladvokaten var, hvad der udtrykkeligt er bestemt i sjette direktiv.

30. Desuden henviste generaladvokat Tesauro til dommen i Kerrutt-sagen, hvorfra han ordret citerede, at »den omhandlede bestemmelse [artikel 28, stk. 3, litra b)] efter sin ordlyd (er) til hinder for indførelsen af nye afgiftsfritagelser eller udvidelse af gædende fritagelsers omfang efter direktivets ikrafttrædelse« [10]. Også heraf kan det udledes, at det efter generaladvokat Tesauro's opfattelse navnlig var bestemmelserne i sjette direktiv og de heri fastsatte afgiftsfritagelser eller afgiftsopkrævninger, som havde betydning, og ikke første direktiv, som kun indførte systemet, men ikke indeholdt nærmere regler for dets gennemførelse.

31. I samme dom fastslog Domstolen, at »... forlængelsen af overgangsordningen for momsfritagelserne ud over den oprindeligt fastsatte frist (kan) ikke give medlemsstaterne mulighed for at indrømme fritagelser, som de ikke havde hjemmel til at indrømme. Dette ville nemlig være i strid med formålet med artikel 28, stk. 3, litra b), som er at gøre det muligt gradvist at tilpasse de nationale lovgivninger på de pågældende områder« [11]. Da Kongeriget Belgien imidlertid netop har genindført en afgiftsfritagelse, som udtrykkeligt er fastsat i direktivet — og ikke en afgiftsfritagelse, som det ikke havde hjemmel til at indrømme (således som det hedder i den citerede dom) — ses det ikke, hvorfor medlemsstaten skulle være afskåret herfra. Det må derfor konkluderes, at en medlemsstat, som har udnyttet muligheden efter artikel 13, punkt C, også på ny kan ændre sin beslutning herom.

32. Tilbage bliver at undersøge, om en sådan indrømmelse af valgmuligheden efter sjette direktivs artikel 13, punkt C, også kan ophæves *med tilbagevirkende gyldighed.*

8 — Forslag til afgørelse fra generaladvokat Tesauro i sagen Kommissionen mod Spanien, der er nævnt i fodnote 7, se forslagets punkt 5.

9 — Samme forslag til afgørelse fra generaladvokat Tesauro, der er nævnt i fodnote 8, se forslagets punkt 5, min fremhævelse.

10 — Samme forslag til afgørelse, som er nævnt i fodnote 8, se forslagets punkt 5, og dom af 8.7.1986, sag 73/85, Kerrutt, Sml. s. 2219, præmis 17.

11 — Dommen i sagen Kommissionen mod Spanien, som er nævnt i fodnote 7, præmis 9.

Dette mener også Kommissionen kan være problematisk, når henses til den fradragsret for indgående moms, som allerede er stiftet. Ifølge det generelle merværdiafgiftssystem, som blev indført såvel ved første som sjette direktiv, kan den afgiftspligtige i den afgift, der påhviler ham, fradrage den merværdiafgift, som skyldes, eller som er erlagt for goder eller tjenesteydelser, som han har fået leveret af en anden afgiftspligtig, og som han har anvendt i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner (sjette direktivs artikel 17, stk. 2). Ifølge artikel 17, stk. 1, indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. Der er således sammenhæng mellem afgiftsopkrævningen og fradragsretten.

33. Domstolen har fastslået, »at det fremgår af direktivets ordning ... at personer, som er omfattet af fritagelsen, nødvendigvis i forbindelse med, at de gør brug af fritagelsen, giver afkald på retten til at fradrage indgående moms« [12]. »Fradragsretten ... udgør en integrerende del af momsordningen og kan som udgangspunkt ikke begrænses« [13].

34. Efter Kommissionens opfattelse betyder dette også, at afgiftspligtige, som på det tidspunkt, da den belgiske lov (eventuelt) var gyldig, valgte at erlægge afgift, har en fradragsret, som de ikke kan fratages med tilbagevirkende gyldighed. Kommissionen og den belgiske regering er enige om, at denne fradragsret skal respekteres.

35. Hvad angår tilfældet i hovedsagen anfører den belgiske regering imidlertid, at sagsøgeren ikke udtrykkeligt har anvendt sin valgmulighed. Efter Domstolens opfattelse tilkommer valgmuligheden kun den afgiftspligtige [14]. På den anden side bestemmes det i artikel 13, punkt C, andet afsnit, at medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for udøvelsen af valgfriheden. For så vidt tilkommer det altså — hvilket er ubestridt — den forelæggende ret at afgøre, om sagsøgeren i hovedsagen rent faktisk har udøvet sin valgmulighed.

36. Der er tvist mellem parterne om, hvorvidt dette er tilfældet. Det sagsøgende selskab er af den opfattelse, at det har gjort alt, hvad der er nødvendigt for udtrykkeligt at kunne udnytte sin valgmulighed. Det har således krævet at foretage fradrag, og at lejen skulle beskattes. Det var imidlertid ikke muligt at fakturere merværdiafgiften, da der endnu ikke var vedtaget de nødvendige gennemførelsesforanstaltninger.

37. Den belgiske regering mener derimod, at valgmuligheden alene var blevet gyldigt udøvet, såfremt Belgocodex over for administrationen udtrykkeligt havde tilkendegivet sin hensigt til at ville udnytte den, og såfremt

12 — Becker-dommen, som er nævnt i fodnote 6, præmis 44.

13 — Dom af 6.7.1995, sag C-62/93, BP Supergaz, Sml. I, s. 1883, præmis 18.

14 — Becker-dommen, som er nævnt i fodnote 6, præmis 38.

selskabet havde opkrævet afgift af lejen og indbetalt den til staten. Som tidligere anført tilkommer det dog den nationale ret at afgøre dette under hensyn til forbindelsen mellem afgiftspålæggelsen og fradragsretten.

38. Jeg skal i denne sammenhæng på ny henvise til de betragtninger, som jeg har fremført ovenfor i forslagets punkt 14 og 15, da der må gælde de samme regler for anvendelsen af valgmuligheden som for indførelsen eller gyldigheden af selve valgmuligheden. Selv om sjette direktivs artikel 13, punkt C, overlader til medlemsstaterne at begrænse valgmuligheden og at fastsætte bestemmelser for dens udøvelse — og sådanne bestemmelser er endnu ikke fastsat i belgisk ret — må der dog i den foreliggende sag tages hensyn til, at den afgiftspligtige, som bestemmer sig for at udnytte sin valgmulighed, netop ikke kan anvende den forskriftsmæssigt, fordi regeringen endnu ikke har truffet de nødvendige foranstaltninger hertil. Derfor må kravene til udnyttelse af valgmuligheden ikke være for strenge, da fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17, som hører til merværdiafgiftssystemets kerne, i modsat fald vil blive berørt deraf. Såfremt retten til at vælge at erlægge afgift ophæves med tilbagevirkende gyldighed, bør kun de afgiftspligtige, som ikke på nogen måde har manifesteret, at de vil udnytte valgmuligheden, afskæres fra at kunne påberåbe sig retten hertil.

C — Forslag til afgørelse

39. På grundlag af de anførte betragtninger skal jeg foreslå Domstolen at besvare det præjudicielle spørgsmål på følgende måde:

»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 bestemmelserne i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, og navnlig bestemmelsen i artikel 13, punkt C, og punkt B, litra b), fortolkes således, at de ikke forbyder en medlemsstat, som har udnyttet valgmuligheden efter sjette direktivs artikel 13, punkt C, og som har indrømmet afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i forbindelse med visse former for udlejning af fast ejendom, at ophæve den nævnte ret ved en efterfølgende lov — selv med tilbagevirkende gyldighed — og derved genindføre den fulde afgiftsfritagelse. Det gælder dog kun i det omfang, hvori den fradragsret (i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 17), som er opstået ved, at den afgiftspligtige klart har tilkendegivet, at han vil udnytte valgmuligheden, ikke berøres deraf.«