FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT SIEGBERT ALBER

föredraget den 17 september 1998 *

A — Inledning

1. Tribunal de première instance de Nivelles (Belgien) har i förevarande mål vänt sig till domstolen med en fråga angående beskattning av hyra av fast egendom enligt rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund [1] (nedan kallat sjätte direktivet). Den nationella domstolen önskar särskilt få besked om huruvida en medlemsstat — i detta fall Konungariket Belgien — med retroaktiv verkan kan upphäva den rätt till valfrihet som den har medgivit i fråga om beskattning av viss uthyrning av fast egendom, vilken annars skulle undantas från skatteplikt. Denna valfrihet ger den skattskyldige möjlighet att avstå från det undantag som normalt omfattar uthyrning av fast egendom och i stället välja att betala mervärdesskatt och därmed ha rätt att göra avdrag för ingående skatt. [2]

2. Sökanden vid den nationella domstolen, bolaget Belgocodex (nedan kallat sökanden), har invänt mot att en medlemsstat som har medgivit en sådan rätt till valfrihet kan upphäva denna rätt med retroaktiv verkan. År 1990 köpte Belgocodex en tjugofemprocentig andel i ett fastighetskomplex som därefter helrenoverades för att inrymma kontor och affärslokaler. Sökanden använder inte själv byggnaden utan har hyrt ut den till en skattskyldig som använder den i sin beskattade verksamhet. Sökanden vill göra gällande sin rätt till avdrag för den ingående skatt som är förbunden med sökandens kostnader för renoveringsarbetet under åren 1990—1993.

3. Enligt artikel 13 B i sjätte direktivet skall uthyrning av fast egendom normalt vara undantagen från skatteplikt. Under rubriken "Övriga undantag från skatteplikt" föreskrivs i denna bestämmelse följande:

"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:

...

* Originalspråk: tyska.

1 — EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

2 — I andra fall skall inkomsterna av uthyrningen förmodligen beläggas med inkomstskatt eller en liknande skatt.

b) Utarrendering och uthyrning av fast egendom ...".

4. Artikel 13 C i sjätte direktivet gör det dock möjligt för medlemsstaterna att medge en rätt till valfrihet för beskattning vad avser uthyrning av fast egendom. I artikel 13 C anges i detta hänseende 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."

5. Konungariket Belgien utnyttjade den möjlighet som följer av artikel 13 C och införde, genom en lag från december 1992, artikel 44.3.2 c i den belgiska lagen om mervärdesskatt. Enligt denna bestämmelse skall mervärdesskatt betalas för "uthyrning till en skattskyldig person, för behov som är förenade med dennas näringsverksamhet, av ... byggnader ..., när hyresvärden har uttryckt sin avsikt att hyra ut fastigheten med tillämpning av skatten. Konungen fastställer närmare bestämmelser 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. Konungen antog dock aldrig de bestämmelser som förutsetts i lagen.

6. Sökanden anser sig kunna välja beskattning och därmed göra gällande sin rätt till avdrag för ingående skatt. Den belgiska regeringen anser däremot att utarrendering och uthyrning av fast egendom är en undantagen verksamhet. Regeringen grundar sin uppfattning på den omständigheten att artikel 44.3.2 c i den belgiska lagen om mervärdesskatt upphävdes genom en lag från juli 1994, och det med retroaktiv verkan. Den föreskrivna möjligheten till valfrihet skulle i vilket fall som helst inte ha kunnat ha någon rättsverkan, eftersom det aldrig hade antagits någon kunglig verkställighetskungörelse.

7. Enligt sökanden kan en möjlighet till valfrihet som har medgivits vid en viss tidpunkt inte senare upphävas med retroaktiv verkan. Det undantag som därigenom återinförs vad avser uthyrning av fast egendom till skattskyldiga (och som utgör huvudregel enligt sjätte direktivet) innebär ett åsidosättande av skatteneutraliteten och principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt, som inte medger några undantag. Denna

princip har fastslagits i artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (nedan kallat första direktivet). [3] Första stycket i denna artikel lyder enligt 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." Andra stycket har följande lydelse: "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."

8. Den nationella domstolen har, med anledning av de frågor rörande tolkningen av sjätte direktivet som uppkommit i målet vid nämnda domstol, ställt följande fråga till EG-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 för 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?"

B — Bedömning

9. Den nationella domstolen har i sin fråga hänvisat till såväl det första som det sjätte mervärdesskattedirektivet. Därför bör det först undersökas hur de båda direktiven förhåller sig till varandra. I artikel 1 första stycket i första direktivet föreskrivs att medlemsstaterna skall ersätta sina nuvarande system av omsättningsskatter med det gemensamma system för mervärdesskatt som definieras i artikel 2.

10. Det mervärdesskattesystem som infördes genom första direktivet skall enligt artikel 1 första stycket i sjätte direktivet ändras i enlighet med bestämmelserna i sistnämnda direktiv. [4]

3 — EGT L 71, 1967, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3.

4 — I artikel 1 första stycket anges att "[m]edlemsstaterna skall ändra sina nuvarande mervärdesskattesystem i enlighet med följande artiklar".

11. Kommissionen har av detta dragit slutsatsen att tillämpningen av det gemensamma skattesystemet särskilt styrs av sjätte direktivet. Detta innebär bland annat att bestämmelserna i sjätte direktivet inte kan ifrågasättas med åberopande av bestämmelserna i första direktivet om ett gemensamt mervärdesskattesystem. Detta gäller exempelvis de undantag som föreskrivs i sjätte direktivet. I elfte övervägandet till direktivet anges att det bör upprättas en gemensam förteckning över undantag så att gemenskapernas egna medel kan uppbäras på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater. I sjätte direktivet definieras dessa gemensamma undantag inom ramen för hela det gemensamma mervärdesskattesystemet och tillämpningen av detta system. Undantagen kan mycket väl avvika från det allmänna systemet, vilket också den belgiska regeringen har hävdat.

12. De omtvistade belgiska reglerna måste således granskas mot bakgrund av bestämmelserna i sjätte direktivet. Särskild hänsyn måste i detta fall tas till artikel 13 B, i vilken det föreskrivs undantag för bland annat utarrendering och uthyrning av fast egendom, och artikel 13 C, som gör det möjligt för medlemsstaterna att medge sina skattskyldiga valfrihet för beskattning i fråga om utarrendering och uthyrning av fast egendom. Parterna är eniga om att Konungariket Belgien utnyttjade den möjlighet som föreskrivs i artikel 13 C då det antog 1992 års lag.

13. Parterna har däremot olika uppfattningar beträffande huruvida det i förevarande fall faktiskt har funnits möjlighet att utnyttja denna valfrihet. Den belgiska regeringen anser att lagen, i avsaknad av de verkställighetsbestämmelser som konungen skulle ha antagit, aldrig fick någon rättsverkan och att den av denna enda anledning kunde upphävas med retroaktiv verkan. Samtliga parter har dock anfört att det ankommer på den nationella domstolen att avgöra denna fråga. Flera faktorer talar för den uppfattningen att lagen fick rättsverkningar trots att det saknades verkställighetsbestämmelser i form av kungliga kungörelser och att den, om det inte hade funnits sådana rättsverkningar, inte skulle ha upphävts uttryckligen genom lagen av den 6 juli 1994. Så länge som lagen var i kraft kunde det faktiskt förväntas att kungliga verkställighetskungörelser skulle utfärdas. Sådana kungörelser utgjorde förmodligen inte ett uttryckligt villkor för lagens giltighet. Som jag redan har påpekat skall dock denna fråga avgöras av den nationella domstolen.

14. Om den nationella domstolen skulle dra slutsatsen att den belgiska lagstiftningen i detta fall inte kunde ge upphov till några rättigheter för de skattskyldiga, måste det påpekas att upphävandet av lagen — som följaktligen skall anses sakna verkan — eventuellt strider mot principerna om rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar. Som kommissionen med rätta har framhållit, måste det i detta hänseende fastställas om uthyrningen eventuellt redan hade beskattats och om den skattskyldige har redovisat skatten eller om det var möjligt att göra avdrag för ingående skatt.

15. Jag skulle därtill vilja göra följande anmärkning.

Frågan gäller förvisso inte om sjätte direktivet har införlivats eller inte, utan om en medlemsstat har utnyttjat den möjlighet som följer av artikel 13 C. För den skattskyldige kan det således inte ha inträtt någon rätt till avdrag för ingående skatt på grund av sjätte direktivets direkta effekt. Eftersom den belgiska regeringen dock redan har såväl antagit som upphävt lagen för införlivande, skulle det dock kunna tänkas att regeringen på sätt och vis själv har åtagit sig att medge en rätt till valfrihet i enlighet med sjätte direktivet, vilket gör det möjligt att dra en parallell till direkt effekt vad beträffar rätten till avdrag för ingående skatt.

16. Om den nationella domstolen skulle dra slutsatsen att den belgiska lagen ger en rätt till valfrihet i enlighet med artikel 13 C i sjätte direktivet, måste det avgöras om sagda direktiv tillåter att denna möjlighet upphävs. Kommissionen och den belgiska regeringen har besvarat denna fråga jakande.

17. I det avseendet skall det först anmärkas att artikel 13 C i direktivet ger medlemsstaterna ett stort utrymme för eget skön. Varje medlemsstat beslutar således huruvida den skall införa rätt till valfrihet eller inte. Om den gör detta, har den för övrigt möjlighet att avgränsa räckvidden av denna rätt och närmare bestämma om dess användning. Om medlemsstaterna således fritt kan bestämma om, och i vilken utsträckning, de skall medge en rätt till valfrihet, är det svårt att finna att de inte skulle kunna upphäva den.

18. Kommissionen har på denna punkt åberopat domen i målet Italittica [5], i vilken domstolen fastställde att bestämmelserna i sjätte direktivet — i detta fall bestämmelserna i artikel 10.2 — skall ges en vid tolkning, eftersom gemenskapslagstiftaren har lämnat medlemsstaterna ett stort utrymme för eget skön.

19. Den belgiska regeringen har i detta hänseende hävdat att det, med hänsyn till det stora utrymme för eget skön som tillkommer medlemsstaterna, är uppenbart att artikel 13 C inte har någon direkt effekt. [6] Enligt gemenskapsrätten var den belgiske lagstiftaren helt fri att införa rätten till valfrihet eller att inte göra det. Artikel 13 C hindrar därför inte heller att en medlemsstat upphäver denna möjlighet och bibehåller eller (åter)inför bestämmelsen i artikel 13 B.

20. Vidare skall det påpekas att sjätte direktivet i grunden utgår från principen att utarrendering och uthyrning av fast egendom skall vara undantagna från skatt, även om detta undantag utgör en avvikelse från systemet enligt första direktivet. Enligt sjätte direktivet kan en medlemsstat medge sina skattskyldiga en rätt till valfrihet för beskattning. Jag kan inte inse varför en medlemsstat som har utnyttjat denna undantagsbestämmelse inte skulle kunna återgå till det

5 — Dom av den 26 oktober 1995 i mål C-144/94, Italittica (REG 1995, s. I-3653).

6 — Att artikel 13 B har direkt effekt har — som kommissionen också har påpekat — bekräftats i domen i målet Becker. Domstolen har i domskälen särskilt fastslagit följande: "artikel 13 C [ger] inte på något sätt ... medlemsstaterna någon rätt att förbinda med villkor eller begränsa de undantag från skatteplikt som föreskrivs i del B. Bestämmelsen ger endast medlemsstaterna befogenhet att i större eller mindre mån ge de personer som är berättigade till dessa undantag en möjlighet att själva välja beskattning, om de anser att det ligger i deras intresse" (dom av den 19 januari 1982 i mål 8/81, Becker, REG 1982, s. 53, punkt 39; svensk specialutgåva, volym 6).

ursprungliga systemet, det vill säga undantag från skatteplikt. Det faktum att detta undantag i själva verket utgör en avvikelse från det allmänna mervärdesskattesystemet — såsom sökanden har hävdat — spelar i detta sammanhang ingen roll. En sådan avvikelse är möjlig enligt sjätte direktivet och kan således inte — som jag redan har påpekat — strida mot första direktivet.

21. I det avseendet kan det inte heller tas hänsyn till den typ av regler som kommissionen ursprungligen förutsåg i förslaget till direktivet. Sökanden har på denna punkt anfört att kommissionen i sitt första förslag till sjätte direktivet ville att mervärdesskatt skulle påföras all uthyrning av fast egendom som används för kommersiellt eller industriellt ändamål. Den enda avgörande frågan är dock vilka undantag som har föreskrivits i sjätte direktivet såsom det faktiskt har antagits. Enligt direktivet finns det ingen allmän rätt till valfrihet utom den som har medgivits av en medlemsstat.

22. I motsats till kommissionen och den belgiska regeringen anser sökanden att när en medlemsstat har utnyttjat den möjlighet som erbjuds i artikel 13 C och valt att beskatta utarrendering och uthyrning — i det fall då den skattskyldige har valfrihet — kan den inte längre ändra sitt beslut. Sökanden har i detta hänseende åberopat domstolens rättspraxis angående artikel 28 i sjätte direktivet. Enligt artikel 28.3 kan medlemsstaterna till exempel under en bestämd övergångsperiod fortsätta att beskatta vissa transaktioner som undantas enligt artikel 13 eller medge skattskyldiga personer valfrihet för beskattning av undantagna transaktioner på de villkor som anges i bilaga G.

23. Domstolen har i sin rättspraxis angående artikel 28 fastslagit, apropå en ifrågasatt spansk författning enligt vilken vissa tjänster skulle omfattas av det allmänna mervärdesskattesystemet, att "eftersom Spanien i lag ... hade fastställt att ifrågavarande tjänster skulle omfattas av det allmänna mervärdesskattesystemet, kunde medlemsstaten inte längre utnyttja möjligheten att undanta denna typ av verksamhet i enlighet med artikel 28.3 b i sjätte direktivet". [7] Att återgå till undantaget var således förbjudet. I förevarande mål är det dock fråga om en återgång till huvudregeln (det vill säga den i sjätte direktivet), även om denna möjlighet i sig torde utgöra ett undantag från första direktivet.

24. Ovannämnda rättspraxis kan inte tillämpas på införandet av den rätt till valfrihet som följer av artikel 13 C. Artikel 28 ingår i avdelning XVI i sjätte direktivet, vilken har rubriken "Övergångsbestämmelser". Denna avdelning innehåller bestämmelser om övergång från nationell lagstiftning till sjätte direktivet eller om anpassning av sådan lagstiftning. Följaktligen är bestämmelserna i artikel 28.3 endast avsedda för en "övergångsperiod". De innebär en provisorisk tillåtelse

7 — Dom av den 17 oktober 1991 i mål C-35/90, kommissionen mot Spanien (REG 1991, s. I-5073), punkt 7.

till beskattning eller undantag som inte följer den allmänna andemeningen i sjätte direktivet, vilket Konungariket Belgien också med rätta har konstaterat. Domstolen har i detta sammanhang fastslagit att denna möjlighet inte längre kan utnyttjas, om en medlemsstat redan har lagstiftat på ett visst område inom ramen för sjätte direktivet eller om den har belagt transaktioner med skatteplikt.

25. Enligt sökanden finns det en parallell med förevarande mål som består i det faktum att ett undantag för uthyrning av fast egendom till skattepliktiga strider mot den princip om mervärdesskatteneutralitet som följer av första direktivet. Sökanden har med hjälp av ett exempel förklarat att undantaget för uthyrning av fast egendom leder till en olikhet i behandlingen — och innebär därmed att neutralitetsprincipen åsidosätts — beroende på om ett bolag självt utnyttjar sin fastighet eller om det hyr ut den. I det senare fallet kan de eventuella renoveringskostnader som bolaget har haft inte dras av som ingående skatt. Dessa kostnader påverkar således hyran, och hyresvärden kommer att övervältra dem på sin hyresgäst, vilket leder till en "snöbollseffekt" när mervärdesskatten skall betalas.

26. Detta innebär, fortfarande enligt sökanden, att när en medlemsstat anpassar sin skattelagstiftning till reglerna i första direktivet genom att införa en rätt till valfrihet enligt artikel 13 C kan den inte längre återgå till tidigare gällande regler, i likhet med vad som är fallet med artikel 28.

27. Det undantag från mervärdesskatt för utarrendering och uthyrning av fast egendom som sökanden i detta fall anser vara oförenligt med systemet är dock faktiskt den huvudregel som föreskrivs i sjätte direktivet. Jag förstår därför inte varför en medlemsstat som har utnyttjat den möjlighet att medge rätt till valfrihet som följer av direktivet inte skulle kunna återgå till de tidigare gällande reglerna. När sökanden hävdar att en medlemsstat som har utnyttjat den möjlighet som avses i artikel 13 C inte kan dra tillbaka sitt beslut skulle det betyda att en medlemsstat som har utnyttjat möjligheten till undantag inte längre kan återgå till grundregeln. Denna ståndpunkt överensstämmer inte riktigt — som jag just har förklarat — med domstolens rättspraxis angående artikel 28, enligt vilken en medlemsstat inte längre kan återgå till *övergångsbestämmelserna* i artikel 28, när staten väl har anpassat sin skattelagstiftning till reglerna i sjätte direktivet.

28. I sin argumentation har sökanden för övrigt åberopat förslaget till avgörande i det ovannämnda målet kommissionen mot Spanien. Generaladvokaten i detta mål fann även han att den möjlighet som följer av övergångsbestämmelserna i artikel 28 inte längre kan utnyttjas när regler som överensstämmer med direktivet redan har införts eller när sådana regler har bibehållits. Sökanden har särskilt åberopat det argument enligt vilket

det "skulle strida mot de principer om allmängiltighet och neutralitet som genomsyrar direktivet och som ... utgör nyckeln till den grundläggande tolkningen av bestämmelser av övergångskaraktär". [8] Sökanden anser att återinförandet av undantaget i detta fall strider mot principerna om skattens neutralitet och allmängiltighet och att det inte kan tillåtas av detta enda skäl.

29. I detta hänseende måste det dock understrykas att också generaladvokaten först och främst utgick från den regel som föreskrivs i sjätte direktivet och endast som ett kompletterande argument undersökte principerna om skattens neutralitet och allmängiltighet, såsom de fastställts i första direktivet. Han bekräftade således att ett undantag från skatt inte är förenligt med ovannämnda principer men tillade följande: "Bortsett från det fall då det *av lydelsen av ifrågavarande bestämmelse klart framgår* att detta absolut inte skulle vara motiverat." [9] Detta yttrande visar att även generaladvokaten ansåg att den avgörande faktorn var de uttryckliga bestämmelserna i sjätte direktivet.

30. Generaladvokaten hänvisade för övrigt till den dom som meddelats i målet Kerrutt och återgav särskilt ett avsnitt enligt vilket "själva lydelsen av bestämmelsen i fråga [artikel 28.3 b] utgör hinder för ett införande av nya undantag eller en utvidgning av de undantag som gäller efter den dag då direktivet träder i kraft". [10] Man kan också dra slutsatsen att det framför allt är bestämmelserna i sjätte direktivet och de undantag och de former av beskattning som föreskrivs i detta direktiv som generaladvokaten ansåg vara viktiga och inte första direktivet, som endast innebar att systemet infördes och som inte reglerar dess genomförande.

31. Domstolen fastställde också följande i sin dom: "[D]en omständigheten att giltighetstiden för övergångsreglerna om undantag från mervärdesskatt förlängs utöver den ursprungliga fristen kan inte motivera att medlemsstaterna får möjlighet att medge undantag som de inte har befogenhet att medge. En sådan möjlighet skulle nämligen äventyra syftet med artikel 28.3 b, vilket består i att möjliggöra en gradvis anpassning av nationell lagstiftning på ifrågavarande områden." [11] Konungariket Belgien har dock återinfört just ett sådant undantag som är uttryckligen föreskrivet i direktivet — och som inte tillhör dem som medlemsstaten saknar befogenhet att medge (enligt vad som anges i domen i det ovannämnda målet) —, och jag kan inte inse varför denna möjlighet skulle vara förbjuden. Slutsatsen av detta måste vara att en medlemsstat som har utnyttjat den möjlighet som följer av artikel 13 C kan återgå till tidigare gällande regler.

32. Det återstår att pröva om införandet av en rätt till valfrihet i enlighet med artikel 13 C i sjätte direktivet också kan upphävas med *retroaktiv* verkan. Kommissionen anser

8 — Generaladvokaten Tesauros förslag till avgörande i målet kommissionen mot Spanien (ovan fotnot 7), punkt 5.

9 — Generaladvokaten Tesauros förslag till avgörande (ovan fotnot 8), punkt 5.

10 — Förslaget till avgörande i målet kommissionen mot Spanien (ovan fotnot 8), punkt 5 och dom av den 8 juli 1986 i mål 73/85, Kerrutt (REG 1986, s. 2219), punkt 17.

11 — Domen i målet kommissionen mot Spanien (ovan fotnot 7), punkt 9.

också att denna möjlighet skulle kunna visa sig problematisk med hänsyn till den rätt till avdrag för ingående skatt som redan har inträtt. Det allmänna mervärdesskattesystem som införts genom såväl det första som det sjätte direktivet innebär att den skattskyldige har rätt att, från den skatt han är skyldig, dra av den skatt som han skall betala eller har betalat för varor och tjänster som har tillhandahållits honom av en annan skattskyldig person (artikel 17.2 i sjätte direktivet). Enligt artikel 17.1 skall rätten till avdrag för ingående skatt inträda samtidigt med skattskyldigheten för avdragsbeloppet. Det finns således ett samband mellan beskattningen och rätten till avdrag för ingående skatt.

33. Domstolen har fastställt att "det följer av direktivets systematik att de personer som är berättigade till undantag från skatteplikt, genom att utnyttja undantaget med nödvändighet avstår från rätten att göra gällande avdrag för ingående skatt". [12] "[Rätten] till avdrag ... utgör en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och kan därför i princip inte inskränkas." [13]

34. Även enligt kommissionen betyder detta att de skattskyldiga personer som valde beskattning, vid den tidpunkt då den belgiska lagen (eventuellt) var gällande, skall ha rätt till avdrag för ingående skatt, och denna rätt kan inte förvägras dem med retroaktiv verkan. Både kommissionen och den belgiska regeringen har förklarat att den rätt till avdrag för ingående skatt som har inträtt skall respekteras.

35. Vad beträffar föremålet för målet vid den nationella domstolen har den belgiska regeringen dock påpekat att sökanden inte uttryckligen har använt sin rätt till valfrihet. Enligt domstolen tillkommer det endast den skattskyldige att använda rätten till valfrihet. [14] I andra delen av andra stycket i artikel 13 C anges att medlemsstaterna närmare skall bestämma om användningen av rätten till valfrihet. I så måtto — och detta är obestritt — ankommer det på den nationella domstolen att avgöra om sökanden vid sagda domstol faktiskt har använt sin rätt till valfrihet.

36. Parterna är oeniga om huruvida detta är fallet. Sökanden anser sig ha gjort allt som krävs för att uttryckligen åtnjuta rätten till valfrihet. Belgocodex har gjort gällande en rätt till avdrag för ingående skatt och har i det avseendet påpekat att uthyrningen borde beskattas. Det var inte möjligt att redovisa mervärdesskatten, eftersom det fortfarande inte hade antagits några verkställighetsbestämmelser.

37. Den belgiska regeringen anser däremot att Belgocodex endast skulle ha kunnat utnyttja valfriheten om bolaget hade vänt sig till myndigheterna med en formell anmälan om en sådan avsikt och om det hade tagit ut

12 — Domen i det ovannämnda målet Becker (ovan fotnot 6), punkt 44.

13 — Dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz (REG 1995, s. I-1883), punkt 18.

14 — Domen i det ovannämnda målet Becker (ovan fotnot 6), punkt 38.

skatt på hyran och inbetalat denna till staten. Som jag redan har påpekat ankommer det dock på den nationella domstolen att avgöra denna fråga, varvid den skall beakta det samband som finns mellan beskattningen och rätten till avdrag för ingående skatt.

38. Jag vill apropå det erinra om övervägandena i punkterna 14 och 15 ovan, eftersom samma regler bör tillämpas på användningen av rätten till valfrihet som på införandet och giltigheten av rätten till valfrihet som sådan. Även om artikel 13 C i sjätte direktivet ger medlemsstaterna möjlighet att inskränka rätten till valfrihet och närmare bestämma om dess användning — och några sådana bestämmelser har fortfarande inte antagits i belgisk lagstiftning — måste det i detta fall konstateras att den skattskyldige som beslutar sig för valfrihet faktiskt inte har laglig möjlighet att utöva denna rätt, eftersom regeringen fortfarande inte har antagit de bestämmelser som krävs. Det kan därför sägas att villkoren för att utöva valfriheten inte får vara så stränga att de påverkar den rätt till avdrag för ingående skatt som följer av artikel 17 i sjätte direktivet och som är en av de grundläggande beståndsdelarna i mervärdesskattesystemet. Om rätten till valfrihet för beskattning upphävs med retroaktiv verkan, är det endast de skattebetalare som inte på något sätt har uttryckt sin vilja att använda rätten till valfrihet som inte bör kunna göra anspråk på en sådan rätt.

C — Förslag till avgörande

39. Mot bakgrund av övervägandena ovan föreslår jag att domstolen skall besvara den hänskjutna frågan på följande sätt:

Artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter hindrar inte att bestämmelserna 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 (särskilt artiklarna 13 C och 13 B b tolkas så, att de inte förbjuder att en medlemsstat som har utnyttjat den möjlighet som följer av artikel 13 C i sjätte direktivet, och som har medgivit skattskyldiga personer en rätt att välja beskattning vid viss uthyrning av fast egendom, upphäver nämnda rätt till valfrihet genom en senare lag — som kan vara retroaktiv — och härigenom återinför undantaget i hela dess räckvidd. Denna tolkning är dock endast tillämplig under förutsättning att den rätt till avdrag för ingående skatt (i den mening som avses i artikel 17 i sjätte direktivet) som inträder när den skattskyldige tydligt har visat att han vill utöva sin valfrihet inte åsidosätts.