

61996J0390

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 7. maj 1998. - Lease Plan Luxembourg SA mod Belgische Staat. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Rechtbank van eerste aanleg Brussel - Belgien. - Sjette momsdirektiv - Leasing af biler - Fast forretningssted - Regler for tilbagebetaling af moms til afgiftspligtige, der ikke er etableret i den pågældende medlemsstat - Princippet om forbud mod forskelsbehandling. - Sag C-390/96.

Samling af Afgørelser 1998 side I-02553

Sammendrag

Parter

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

1 Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - tjenesteydelser - bestemmelse af stedet for den afgiftsmaessige tilknytning - »fast forretningssted« i sjette direktivs forstand - begreb - virksomhed, der udlejer eller leaser personbiler til kunder bosat i en anden medlemsstat

[Raadets direktiv 77/388, art. 9, stk. 1, og art. 9, stk. 2, litra e)]

2 Fri udveksling af tjenesteydelser - princippet om forbud mod forskelsbehandling - afgiftslovgivning - tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige, der ikke er etableret i indlandet - nationale bestemmelser, hvorefter der kun svares rente efter fremsættelse af paaskrav over for medlemsstaten og efter en lavere rentesats end den, der gælder for den forrentning, som uden videre opnaas af afgiftspligtige, der er etableret i medlemsstaten, efter udløbet af den lovbestemte frist for tilbagebetalingen - ulovlige

(EF-traktaten, art. 59; Raadets direktiv 79/1072)

Sammendrag

1 Begrebet »fast forretningssted« i artikel 9, stk. 1, i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter skal fortolkes saaledes, at en virksomhed,

som er etableret i en medlemsstat, og som udlejer eller leaser et antal biler til kunder, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, ikke alene i kraft af denne udlejning har et fast forretningssted i den anden medlemsstat.

Et leasingsselskab kan ikke antages at raade over et fast forretningssted i en medlemsstat, naar selskabet i denne stat hverken har sit eget personale eller en struktur, der har en tilstraekkelig permanent karakter, og inden for hvilken der kan indgaas kontrakter eller traeffes administrative beslutninger til gennemfoerelse heraf, dvs. en struktur, der kan goere det muligt selvstaendigt at levere de omtalte tjenesteydelser.

Endvidere fremgaar det saavel af ordlyden af og formaalet med sjette direktivs artikel 9, stk. 1, og artikel 9, stk. 2, litra e), som af Domstolens praksis, at der ikke kan anses at vaere etableret et fast forretningssted paa grundlag af, at kunderne fysisk faar stillet koeretoer til raadighed i henhold til leasingkontrakter, lige saa lidt som paa grundlag af stedet for benyttelsen af koeretojerne, idet dette ikke kan anses for et sikkert, enkelt og praktisk kriterium, som kraevet efter sjette direktivs formaal.

2 Traktatens artikel 59 er til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter der til afgiftspligtige, som ikke er etableret i en medlemsstat, og som i henhold til ottende direktiv 79/1072 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ansoeger om tilbagebetaling af merværdiafgift, kun svares rente efter fremsaettelse af paakrav over for medlemsstaten og efter en lavere rentesats end den, der gaelder for den forrentning, som uden videre opnaas af afgiftspligtige, der er etableret i medlemsstaten, efter udløbet af den lovbestemte frist for tilbagebetalingen.

Parter

I sag C-390/96,

angaaende en anmodning, som Rechtbank van eerste aanleg, Bruxelles, i medfoer af EF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for naevnte ret verserende sag,

Lease Plan Luxembourg SA

mod

Belgische Staat,

at opnaa en praejudiciel afgoerelse vedroerende fortolkningen af artikel 9, stk. 1, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1) og fortolkningen af EF-traktatens artikel 6 og 59,

har

DOMSTOLEN

(Femte Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C. Gulmann, og dommerne M. Wathelet, J.C. Moitinho de Almeida (refererende dommer), D.A.O. Edward og J.-P. Puissochet,

generaladvokat: N. Fennelly

justitssekretær: ekspeditionssekretær D. Louterman-Hubeau,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

- Lease Plan Luxembourg SA ved advokaterne L. De Broe og L. Vandenberghe, Bruxelles

- den belgiske regering ved kommitteret J. Devadder, Ministeriet for Udenrigsanliggender, Udenrigshandel og Udviklingssamarbejde, som befuldmaegtiget, bistaaet af advokat A. Destrycker, Bruxelles

- den luxembourgske regering ved kommitteret R. Heinen, Finansministeriet, som befuldmaegtiget

- Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved B.J. Drijber, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmaegtiget,

paa grundlag af retsmoderrapporten,

efter at der i retsmodet den 6. november 1997 er afgivet mundtlige indlæg af Lease Plan Luxembourg SA, af den belgiske regering og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 18. december 1997,

afsagt følgende

Dom

Dommens præmisser

1 Ved afgørelse af 26. november 1996, indgaaet til Domstolen den 2. december 1996, har Rechtbank van eerste aanleg, Bruxelles, i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt tre præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 9, stk. 1, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«) og fortolkningen af EF-traktatens artikel 6 og 59.

2 Spørgsmålene er blevet rejst under en sag mellem Lease Plan Luxembourg SA (herefter »Lease Plan«), der er etableret i Luxembourg, og den belgiske stat vedrørende tilbagebetaling af den merværdiafgift (herefter »moms«), selskabet har betalt i forbindelse med køb af biler i Belgien samt vedligeholdelse og reparation af biler i samme stat.

3 Sjette direktivs artikel 9, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstås det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret enten hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et saadant hjemsted eller et saadant fast forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted.«

4 Sjette direktivs artikel 9, stk. 2, som ændret ved Raadets tiende direktiv 84/386/EOEF af 31. juli 1984 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter som ændring af

direktiv 77/388/EOEF - anvendelse af merværdiafgift ved udlejning af lesoeregenstande (EFT L 208, s. 58, herefter »tiende direktiv«), indeholder følgende nærmere regler.

»Dog gælder følgende:

...

e) leveringsstedet for følgende tjenesteydelser, som præsteres for aftagere, der er etableret uden for Fællesskabet, eller for afgiftspligtige personer, som er etableret i Fællesskabet, men uden for yderens land, er det sted, hvor aftageren har etableret enten hjemstedet for sin erhvervsmaessige virksomhed eller et fast forretningssted, til hvilket tjenesteydelsen præsteres, eller i mangel af et saadant hjemsted eller et saadant forretningssted hans bopæl eller hans sædvanlige opholdssted:

...

- udlejning af lesoeregenstande med undtagelse af transportmidler af enhver art.«

5 I sjette direktivs artikel 17, stk. 3, opstilles de almindelige regler for retten til fradrag for eller tilbagebetaling af indgående afgift.

6 I sjette direktivs artikel 17, stk. 4, føjes følgende:

»Raadet bestæber sig paa inden 31. december 1977 paa forslag af Kommissionen og med enstemmighed at vedtage fællesskabsretlige gennemførelsesbestemmelser, hvorefter tilbagebetaling skal ske i henhold til stk. 3, naar der er tale om afgiftspligtige personer, som ikke er etableret i indlandet.«

7 I overensstemmelse hermed har Raadet den 6. december 1979 udstedt ottende direktiv 79/1072/EOEF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet (EFT L 331, s. 11, herefter »ottende direktiv«), hvis artikel 7, stk. 4, har følgende ordlyd:

»Afgoerelser om ansøgninger om tilbagebetaling skal meddeles inden seks maaneder efter, at disse ansøgninger tillige med alle de dokumenter, som i henhold til nærværende direktiv er noedvendige for at behandle ansøgningen, blev indgivet til den i stk. 3 omhandlede kompetente myndighed. Tilbagebetaling skal finde sted inden udløbet af ovennævnte frist, paa ansøgerens anmodning enten i den medlemsstat, der foretager tilbagebetalingen, eller i den stat, hvor den paagaeldende er etableret. I sidstnævnte tilfælde bærer ansøgeren selv bankomkostningerne i forbindelse med overførselen.

Afslag skal begrundes. De kan appelleres til den kompetente instans i den paagaeldende medlemsstat under de former og inden for de frister, som gælder for klager vedroerende tilbagebetalinger, hvorom afgiftspligtige etableret i denne stat har søgt.«

8 Lease Plan er et leasingselskab, hvis hovedvirksomhed bestaar i udlejning af personbiler i henhold til leasingkontrakter.

9 De fleste af Lease Plan's kontrakter er indgaaet med selskaber i Luxembourg. De biler, der er leaset af luxembourgske selskaber, er indkøbt i Luxembourg, de er forsikret hos forsikringsselskaber i Luxembourg, og der er for bilerne indgaaet totalaftaler, hvorefter leasingtagerne betaler et samlet beløb, som dækker finansierings-, vedligeholdelses-, forsikrings- og reparationsomkostninger. De luxembourgske selskaber stiller bilerne til raadighed for deres medarbejdere, og nogle af disse bor i grænseområdet eller andre steder i Belgien. De

vaerksteder i Belgien, som medarbejderne benytter, fremsender deres fakturaer til Lease Plan, som betaler moms heraf.

10 En halv snes biler, ud af en samlet bilpark paa naesten et tusinde biler, er leaset til kunder i Belgien. Disse biler er indkoebt af Lease Plan i Belgien, og der er for disse biler - i modsætning til dem, der er leaset til selskaber i Luxembourg - ikke indgaaet totalaftaler. Vedligeholdelse, forsikring, reparationer samt afgifter af disse biler betales af de i Belgien hjemmehoerende leasingtagere.

11 Lease Plan ansøgte om tilbagebetaling af den moms, der var betalt ved indkoebene i Belgien af de biler, der var leaset til kunder i Belgien, og af den moms, der var betalt af vedligeholdelse og reparationer, udfoert paa belgiske vaerksteder, af biler, der var leaset til selskaber i Luxembourg.

12 De belgiske afgiftsmyndigheder afslog Lease Plan's tilbagebetalingsansøgning med den begrundelse, at Lease Plan udfoerte transaktioner i Belgien, for hvilke selskabet var momspligtigt. Dette var tilfaeldet for reparationer - ud over normal vedligeholdelse - af biler, som var leaset til kunder i Luxembourg. Saadanne reparationer var efter afgiftsmyndighedernes opfattelse ikke omfattet af totalaftalerne, men var saerskilte tjenesteydelser, som blev udfoert paa det sted, hvor bilerne befandt sig. Med hensyn til tiden efter den 1. januar 1993 henviste de belgiske afgiftsmyndigheder til, at udoevelse af en oekonomisk virksomhed, som bestaar i, at Lease Plan i Belgien har en bilpark, som udlejes, er tilstraekkelig til, at selskabet i Belgien har et fast forretningssted som defineret i artikel 21, stk. 2, i den belgiske lov af 3. juli 1969 om merværdiafgift (wet houdende invoering van het wetboek van de belasting op de toegevoegde waarde), som aendret ved lov af 28. december 1992, der traadte i kraft den 1. januar 1993 (herefter »momsloven«).

13 Momslovens artikel 4, stk. 1, indeholder foelgende bestemmelse:

»Afgiftspligtig er enhver, der under udoevelse af en oekonomisk virksomhed, saedvanligt og selvstaendigt, som hoved- eller bivirksomhed, med eller uden erhvervsformaal, udfoerer levering af goder eller tjenesteydelser, der er omfattet af denne lov, uanset stedet for udoevelsen af den oekonomiske virksomhed.«

14 Lovens artikel 21, stk. 1 og 2, har foelgende ordlyd:

»En tjenesteydelse finder sted i Belgien, naar det sted, hvor den maa antages at vaere ydet, efter stk. 2, 3 og 4 befinder sig i Belgien.

Ved leveringsstedet for en tjenesteydelse forstaas det sted, hvor tjenesteyderen har etableret enten hjemstedet for sin oekonomiske virksomhed eller et fast forretningssted, hvorfra tjenesteydelsen leveres, eller i mangel af et saadant hjemsted eller et saadant fast forretningssted, hans bopael eller hans saedvanlige opholdssted.«

15 De belgiske afgiftsmyndigheder gjorde gaeldende, at Lease Plan udfoerte transaktioner i Belgien, for hvilke selskabet var momspligtigt, og at det derfor skulle vaere registreret hos afgiftsmyndighederne som afgiftspligtigt i Belgien og skulle ansøge om tilbagebetaling i forbindelse med de kvartalsvise momsangivelser.

16 Efter at de belgiske afgiftsmyndigheder havde truffet denne afgøerelse, anlagde Lease Plan sag mod den belgiske stat ved Rechtbank van eerste aanleg, Bruxelles, med krav om tilbagebetaling af 7 669 095 BEF med rente efter loven.

17 I denne forbindelse gjorde Lease Plan gaeldende, at selskabet i tilfaelde af for sen

tilbagebetaling af momsen havde krav paa rente efter den lovbestemte sats paa samme vilkaar som en afgiftspligtig, der er etableret i Belgien. En afgiftspligtig, som er etableret i Belgien, og som ansoeger om tilbagebetaling af moms, har efter momslovens artikel 76, stk. 1, krav paa at faa tilbagebetalt overskydende beloeb ved aarets udgang inden for en frist paa tre maaneder fra ansoegningen. Hvis momsen ikke tilbagebetales inden for den i artikel 76, stk. 1, fastsatte frist paa tre maaneder, forrentes beloebet for en afgiftspligtig, der er etableret i Belgien, efter samme lovs artikel 91, stk. 3, med 0,8% pr. maaned fra tremaanedersfristens udloeb.

18 For tilfaelde, hvor tilbagebetalingsansoegningen indgives af en afgiftspligtig, der ikke er etableret i Belgien, bestemmes det derimod i momslovens artikel 91, stk. 4, at morarenter kun »svares efter rentesatsen i civile sager og efter de herfor gaeldende regler«. Det fremgaar af de indlaeg, der er indgivet til Domstolen, at rentesatsen i forbindelse med saadanne krav var 8% p.a. indtil den 31. august 1996, og at denne forrentning kun kunne kraeves efter et paakrav over for den belgiske stat efter udloebet af seksmaanedersfristen i henhold til ottende direktivs artikel 7, stk. 4.

19 Lease Plan har ikke anfaegtet den tilbagebetalingsfrist paa seks maaneder, som - for afgiftspligtige, der ikke er etableret i indlandet, jf. ottende direktivs artikel 7, stk. 4 - er laengere end tremaanedersfristen i henhold til momslovens artikel 91, stk. 3, for afgiftspligtige, der er etableret i indlandet. Lease Plan har gjort gaeldende, at en saadan forskel kan vaere begrundet i, at kontrollen og tilbagebetalingen tager laengere tid, naar det drejer sig om tilbagebetaling til afgiftspligtige, der ikke er etableret i indlandet, end i forbindelse med tilbagebetaling til afgiftspligtige, der er etableret i indlandet.

20 Paa baggrund af usikkerheden om, hvorvidt et antal biler, der ejes af Lease Plan og koerer i Belgien, kan antages at udgoere et fast forretningssted i sjette direktivs forstand, og under hensyn til parternes anbringender vedroerende renteberegningen af det momsbeloeb, tilbagebetalingsansoegningen angaar, besluttede Rechtbank at udsaette sagen og at forelaegge Domstolen foelgende praejudicielle spoergsmaal:

»1) Skal begrebet 'fast forretningssted' i sjette momsdirektivs artikel 9, stk. 1, fortolkes saaledes, at en virksomhed, som er etableret i en medlemsstat, og som udlejer eller leaser et antal biler til kunder, der er hjemmehoerende i en anden medlemsstat, alene i kraft af denne udlejning har et fast forretningssted i den anden medlemsstat?

2) Saafermt spoergsmaal 1 besvares bekræftende, oenskes det oplyst, om sjette momsdirektivs artikel 9, stk. 1, skal fortolkes saaledes, at tjenesteydelser, der bestaar i leasing af koeretoer, kan anses for udfoert fra et fast forretningssted i Belgien, naar tjenesteyderen har hjemsted i Luxembourg, og naar naesten alle aftaler forhandles og indgaas fra hjemstedet i Luxembourg med luxembourgske kunder, og kun et begraenset antal koeretoer (en halv snes biler ud af en flaade paa naesten et tusinde koeretoer) koebes i Belgien og vedligeholdes og repareres paa belgisk omraade?

3) Skal EOEf-traktatens artikel 6 og 59 fortolkes saaledes, at bestemmelserne er til hinder for, at der til udenlandske afgiftspligtige, som i Belgien modtager goder eller tjenesteydelser, og som ansoeger om tilbagebetaling af momsen herfor i overensstemmelse med ottende momsdirektiv, svares en lavere rente ved for sen tilbagebetaling, og at der endvidere foerst paaloeber rente fra det tidspunkt, hvor den udenlandske afgiftspligtige fremsaetter paakrav over for den belgiske stat, mens der ved for sen tilbagebetaling til belgiske afgiftspligtige svares en hoejere rente, som paaloeber uden videre og uden paakrav fra udloebet af den lovbestemte tilbagebetalingsfrist?»

Det foerste spoergsmaal

21 Indledningsvis bemærkes, at hovedsagens parter - efter afsigelsen af dommen af 17. juli 1997 i ARO Lease-sagen (sag C-190/95, Sml. I, s. 4383) - i retsmoedet har anerkendt, at Lease Plan i det tidsrum, ansoegningen om tilbagebetaling af momsens vedrørte, ikke havde et fast forretningssted i Belgien, hvorfra selskabet udførte tjenesteydelser.

22 Dernaest bemærkes, som Domstolen har udtalt i ARO Lease-dommens præmis 12, at det fremgaar af fjerde betragtning til tiende direktiv, at »for saa vidt angaar udlejning af transportmidler boer ... [sjette direktivs] artikel 9, stk. 1, dog af kontrolhensyn anvendes strengt, saaledes at leveringsstedet for disse former for tjenesteydelser er det sted, hvor udlejeren er etableret«. Dette bekræftes i øvrigt af sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra e), som ændret ved tiende direktiv.

23 Som Domstolen har fremhævet i samme doms præmis 14, er det, i betragtning af at transportmidler let kan overskride landegraenser, vanskeligt, hvis ikke umuligt, at fastslaa det sted, hvor benyttelsen sker, og det er saaledes nødvendigt at fastlægge et anvendeligt kriterium for den konkrete momsopkrævning. Det er derfor, at sjette direktiv med hensyn til udlejning af transportmidler af enhver art ikke har lagt det sted, hvor benyttelsen sker, til grund, men af forenklingshensyn og i henhold til hovedreglen det sted, hvor den, der yder tjenesten, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed (dom af 15.3.1989, sag 51/88, Hamann, Sml. s. 767, præmis 17 og 18).

24 I ARO Lease-dommens præmis 15 har Domstolen tillige henvist til, at det sted, hvor tjenesteyderen har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, har forrang som tilknytningsmoment, saaledes at et andet etableringssted, hvorfra tjenesteydelsen præsteres, kun kan komme i betragtning, saafremt tilknytningen til hjemstedet ikke er nogen rationel løsningsud fra et skatte- og afgiftsmaessigt synspunkt, eller saafremt den skaber en konflikt med en anden medlemsstat. Heraf følger, som Domstolen har udtalt i samme doms præmis 16, at en tjenesteydelse kun kan anses for at have tilknytning til et andet etableringssted end hjemstedet, saafremt det har en tilstrækkelig permanent karakter, og at det med hensyn til de menneskelige og tekniske ressourcer har en struktur, der kan gøre det muligt selvstaendigt at levere de omtalte tjenesteydelser.

25 I denne henseende har Domstolen i ARO Lease-dommens præmis 18 udtalt, at levering af tjenesteydelserne i forbindelse med udlejning af koeretoer ved leasing i det væsentlige bestaar i, at kontrakterne forhandles, udfærdiges, underskrives og gennemføres, samt i, at kunderne fysisk faar stillet de aftalte koeretoer til raadighed, idet disse forbliver leasingselskabets ejendom.

26 I samme doms præmis 19 fastslog Domstolen, at et leasingselskab ikke kan antages at raade over et fast forretningssted i en medlemsstat, naar selskabet i denne stat hverken har sit eget personale eller en struktur, der har en tilstrækkelig permanent karakter, og inden for hvilken der kan indgaas kontrakter eller træffes administrative beslutninger til gennemførelse heraf, dvs. en struktur, der kan gøre det muligt selvstaendigt at levere de omtalte tjenesteydelser.

27 Dette er ogsaa tilfaeldet i sagen for den nationale ret, idet Lease Plan i Belgien hverken har sit eget personale eller en struktur, der har en tilstrækkelig permanent karakter.

28 Endvidere fremgaar det, som Domstolen har udtalt i ARO Lease-dommens præmis 20, af ordlyden af og formaalet med sjette direktivs artikel 9, stk. 1, og artikel 9, stk. 2, litra e), som ændret, samt af den ovenfor nævnte dom i Hamann-sagen, at der ikke kan anses at være etableret et fast forretningssted paa grundlag af, at kunderne fysisk faar stillet koeretoer til raadighed i henhold til leasingkontrakter, lige saa lidt som paa grundlag af stedet for benyttelsen af koeretojerne, idet dette ikke kan anses for et sikkert, enkelt og praktisk kriterium, som krævet efter sjette direktivs formaal.

29 Det første spørgsmål skal herefter besvares med, at begrebet »fast forretningssted« i sjette direktivs artikel 9, stk. 1, skal fortolkes således, at en virksomhed, som er etableret i en medlemsstat, og som udlejer eller leaser et antal biler til kunder, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, ikke alene i kraft af denne udlejning har et fast forretningssted i den anden medlemsstat.

Det andet spørgsmål

30 Under hensyn til besvarelsen af det første spørgsmål er det ikke nødvendigt at besvare det andet spørgsmål.

Det tredje spørgsmål

31 Med det tredje spørgsmål ønsker den forelæggende ret oplyst, om traktatens artikel 6 og 59 er til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter der til afgiftspligtige, som ikke er etableret i en medlemsstat, og som i henhold til ottende direktiv ansoeger om tilbagebetaling af moms, kun svares rente efter fremsættelse af paaskrav over for medlemsstaten og efter en lavere rentesats end den, der gælder for den forrentning, som uden videre opnaas af afgiftspligtige, der er etableret i medlemsstaten, efter udløbet af den lovbestemte frist for tilbagebetalingen.

32 Det bemærkes, at der efter bestemmelser som dem, hovedsagen angaar, fra udløbet af den lovbestemte tilbagebetalingsfrist svares rente til afgiftspligtige, der ikke er etableret i den paagaeldende medlemsstat, efter en lavere rentesats end den, der gælder for forrentningen til afgiftspligtige, der er etableret i samme stat. Hertil kommer, at mens de sidstnævnte afgiftspligtige uden videre opnaar en forrentning i tilfælde af for sen tilbagebetaling, skal afgiftspligtige, der ikke er etableret i den paagaeldende medlemsstat, fremsætte paaskrav over for staten og afholde udgifterne ved at opfylde dette yderligere formelle krav for at opnaa en forrentning fra udløbet af den lovbestemte tilbagebetalingsfrist.

33 Saadanne bestemmelser, hvorefter de afgiftspligtige behandles forskelligt, alt efter om de er etableret i den paagaeldende medlemsstat eller ej, vil kunne udgoere en forskelsbehandling, der rammes af forbuddet i traktatens artikel 59.

34 Efter fast retspraksis kan en forskelsbehandling dog kun bestaa i, at der paa sammenlignelige situationer anvendes forskellige bestemmelser, eller at den samme bestemmelse anvendes paa forskellige situationer (jf. bl.a. dom af 14.2.1995, sag C-279/93, Schumacker, Sml. I, s. 225, præmis 30).

35 I denne henseende har den belgiske regering gjort gældende, at afgiftspligtige, der er etableret i den paagaeldende medlemsstat, og afgiftspligtige, der er etableret i andre medlemsstater, behandles ens, naar de befinder sig i samme situation. En afgiftspligtig, som er etableret i en anden medlemsstat, og som indleverer afgiftsangivelser til de belgiske myndigheder, har, i tilfælde af for sen tilbagebetaling, ret til en forrentning efter den højere rentesats, som opnaas uden videre, efter lovens artikel 91, stk. 3. Omvendt har en afgiftspligtig, som er etableret i den paagaeldende medlemsstat, men som ikke vedvarende udoever afgiftspligtig oekonomisk virksomhed, og som derfor kun rent lejlighedsvis indleverer momsangivelser, først fra fremsættelse af paaskrav ret til en forrentning efter den lavere sats efter lovens artikel 91, stk. 4. Dette gælder ogsaa for en afgiftspligtig, som er etableret i den paagaeldende medlemsstat, og som ganske vist vedvarende svarer moms af sin oekonomiske virksomhed, men som ansoeger om tilbagebetaling af moms for en transaktion, som ikke udelukkende er af erhvervsmaessig karakter.

36 Hertil bemaerkes, at den situation, der foreligger for en afgiftspligtig, som er etableret i en medlemsstat, og som dér vedvarende udoever en afgiftspligtig oekonomisk virksomhed, men som i tilknytning til denne virksomhed soeger at opnaa tilbagebetaling af moms for en transaktion, der er udfoert i en anden medlemsstat, ikke kan sammenlignes med den situation, der foreligger for en afgiftspligtig, som er etableret i den anden medlemsstat, og som enten ikke vedvarende udoever en afgiftspligtig oekonomisk virksomhed eller soeger at opnaa tilbagebetaling af moms for en transaktion, der ikke udelukkende er af erhvervsmaessig karakter.

37 For saa vidt angaar rentesatsen og det tidspunkt, hvorfra der beregnes rente, er den situation, der skal sammenlignes med, den, der foreligger for en afgiftspligtig, som er etableret i den paagaeldende stat, og som - i lighed med Lease Plan - vedvarende udoever en momspligtig oekonomisk virksomhed og i tilknytning til denne virksomhed soeger at faa tilbagebetalt et overskydende momsbeloeb.

38 I tilfaelde af for sen tilbagebetaling har en saadan afgiftspligtig, der regelmaessigt indleverer afgiftsangivelser til myndighederne, i modsætning til en afgiftspligtig, der ikke er etableret i den paagaeldende medlemsstat, ret til at opnaa en forrentning uden videre og efter en hoejere rentesats.

39 Da der ikke er fremfoert andre grunde, som kan goere en saadan forskelsbehandling berettiget, maa det fastslaas, at bestemmelser som dem, hovedsagen angaar, er i strid med traktatens artikel 59, for saa vidt som de gaar ud paa, at der til afgiftspligtige, der ikke er etableret i den paagaeldende medlemsstat, kun svares rente efter fremsaettelse af paakrav over for staten og efter en lavere rentesats end den, der gaelder for den forrentning, som uden videre opnaas af afgiftspligtige, der er etableret i medlemsstaten, efter udloebet af den lovbestemte frist for tilbagebetalingen.

40 Da bestemmelser af den art, hovedsagen angaar, henhoerer under traktatens artikel 59, er der ikke anledning til at tage stilling til, om de er forenelige med traktatens artikel 6.

41 Det tredje spoergsmaal skal herefter besvares med, at traktatens artikel 59 er til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter der til afgiftspligtige, som ikke er etableret i en medlemsstat, og som i henhold til ottende direktiv ansoeger om tilbagebetaling af moms, kun svares rente efter fremsaettelse af paakrav over for medlemsstaten og efter en lavere rentesats end den, der gaelder for den forrentning, som uden videre opnaas af afgiftspligtige, der er etableret i medlemsstaten, efter udloebet af den lovbestemte frist for tilbagebetalingen.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

42 De udgifter, der er afholdt af den belgiske og den luxembourgske regering samt af Kommissionen for De Europaeiske Faellesskaber, som har afgivet indlaeg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgoer et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at traeffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN

(Femte Afdeling)

vedroerende de spoergsmaal, der er forelagt af Rechtbank van eerste aanleg, Bruxelles, ved afgoerelse af 26. november 1996, for ret:

1) Begrebet »fast forretningssted« i artikel 9, stk. 1, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes saaledes, at en virksomhed, som er etableret i en medlemsstat, og som udlejer eller leaser et antal biler til kunder, der er hjemmehørende i en anden medlemsstat, ikke alene i kraft af denne udlejning har et fast forretningssted i den anden medlemsstat.

2) EF-traktatens artikel 59 er til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter der til afgiftspligtige, som ikke er etableret i en medlemsstat, og som i henhold til Raadets ottende direktiv 79/1072/EOEF af 6. december 1979 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - foranstaltninger til tilbagebetaling af merværdiafgift til afgiftspligtige personer, der ikke er etableret i indlandet, ansoeger om tilbagebetaling af merværdiafgift, kun svares rente efter fremsaettelse af paakrav over for medlemsstaten og efter en lavere rentesats end den, der gaelder for den forrentning, som uden videre opnaas af afgiftspligtige, der er etableret i medlemsstaten, efter udloebet af den lovbestemte frist for tilbagebetalingen.