

61997J0381

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 3. december 1998. - Belgocodex SA mod den belgiske stat. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Tribunal de première instance de Nivelles - Belgien. - Første og sjette momsdirektiv - Bortforpagtning og udlejning af fast ejendom - Ret til at vælge at erlægge afgift. - Sag C-381/97.

Samling af Afgørelser 1998 side I-08153

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

1 Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - afgiftsfritagelser ifølge sjette direktiv - fritagelse ved bortforpagtning og udlejning af fast ejendom - valgfrihed for afgiftspligtige personer - nationale lovbestemmelser om tilbagekaldelse af valgfriheden og genindførelse af afgiftsfritagelsen - lovligt

(Raadets direktiv 67/227, art. 2, og 77/388, art. 13, punkt B og C)

2 Fællesskabsret - principper - beskyttelse af den berettigede forventning - retssikkerhed - overholdelse heraf ved ophævelse med tilbagevirkende gyldighed af en lov om indførelse af valgfrihed til fordel for momspligtige - den nationale rets kompetence

Sammendrag

3 Artikel 2 i første direktiv 67/227 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter er ikke til hinder for, at en medlemsstat, som har udnyttet den valgmulighed, der omhandles i artikel 13, punkt C, i sjette direktiv 77/388, og som saaledes har indroemmet 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.

Medlemsstaterne har et vidt skoen i forbindelse med bestemmelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt B og C, og kan inden for rammerne heraf bedømme, om der skal indføres valgfrihed under hensyn til, hvad de anser for hensigtsmæssigt i den aktuelle situation i deres land på et givet tidspunkt. Beføjelsen til at indroemme valgfrihed er ikke tidsmæssigt begrænset og begrænses ikke af, at der er blevet truffet en anden beslutning på et tidligere tidspunkt.

Medlemsstaterne kan saaledes ogsaa inden for rammerne af deres nationale kompetence tilbagekalde den en gang indfoerte valgfrihed og vende tilbage til hovedreglen, som er afgiftsfritagelse ved bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

Naar den nationale lovgiver har indroemmet valgfrihed, kan det ikke udledes af princippet om afgiftsmaessig neutralitet - der har fundet udtryk i foerste direktivs artikel 2, og som i oevrigt ligger til grund for det faelles momssystem - at lovgiverens valg er uigenkaldeligt. Efter at der i sjette direktiv er gennemfoert et harmoniseret system for fritagelser, kan det ikke laengere fraviges under paaberaabelse af bestemmelser i foerste direktiv.

4 Princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet udgoer en del af Faelllesskabets retsorden og skal overholdes af medlemsstaterne i forbindelse med udoevlsen af de befoejelser, faelllesskabsdirektiverne tillaeffer dem. Det tilkommer imidlertid ikke Domstolen, men den nationale ret at afgoere, om disse principper er blevet tilsidesat ved ophaevelse med tilbagevirkende gyldighed af en lov om indfoerelse af valgfrihed til at erlaegge afgifter ved bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, for hvilken der aldrig er blevet udstedt en gennemfoerelsesbekendtgørelse.

Dommens præmisser

1 Ved dom af 3. november 1997, indgaaet til Domstolen den 7. november 1997, har Tribunal de première instance de Nivelles i medfoer af EF-traktatens artikel 177 forelagt et praejudicielt spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 2 i Raadets foerste direktiv 67/227/EOEF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter (EFT 1967, s. 12, herefter »foerste direktiv«) og artikel 13, punkt C, 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, herefter »sjette direktiv«).

2 Spoergsmaalet er blevet rejst under en sag anlagt af det belgiske selskab Belgocodex SA (herefter »sagsoegeren i hovedsagen« eller »sagsoegeren«) mod Administration de la taxe sur la valeur ajoutée, de l'enregistrement et des domaines de l'État belge (herefter »forvaltningen«) vedroerende retten til at vaelge at erlaegge afgift i tilfaelde af bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

3 Artikel 2 i foerste direktiv bestemmer foelgende:

»Det faelles merværdiafgiftssystem bygger paa den grundsætning, at der paa ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er noejagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsaetninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger foer beskatningsleddet.

Ved enhver omsaetning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gaelder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.

...«

4 Sjette direktiv bestemmer i artikel 13, punkt B:

»Med forbehold af andre faelllesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne paa betingelser, som de fastsaetter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennaevnte fritagelser, og med henblik paa at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

...

b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom ...

...

Medlemsstaterne kan fastsaette yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesomraade.«

5 Under overskriften »Valgmulighed« bestemmes der foelgende i direktivets artikel 13, punkt C:

»Medlemsstaterne kan indroemme afgiftspligtige personer ret til at vaelge at erlaegge afgift i tilfaelde af:

a) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom

...

Medlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgfrihed; de fastsaetter de naermere bestemmelser for dens udoevelse.«

6 I Belgien blev der ved lov af 28. december 1992 om aendring af »Code de la taxe sur la valeur ajoutée« (herefter »momsloven«) og »Code des droits d'enregistrement, d'hypothèque et de greffe« (Moniteur belge af 31.12.1992, s. 27577) i den belgiske momslov indsat en artikel 44, stk. 3, nr. 2, litra c), hvorefter der skulle svares moms af »udlejning til en afgiftspligtig person med henblik paa dennes udoevelse af oekonomisk virksomhed af andre bygninger end dem, der er genstand for en aftale (om leasing), saafremt udlejeren har tilkendegivet, at han i forbindelse med udlejningen af ejendommen vil beregne afgift; ministeren fastsaetter de naermere regler om de formelle krav ved anvendelsen af valgmuligheden, om, hvorledes den udoeves, samt om, hvilke betingelser leasingkontrakten skal opfylde«. Loven traadte i kraft den 1. januar 1993. Der blev imidlertid aldrig fastsat de i loven forudsatte gennemfoerelsesbestemmelser.

7 Ovennaevnte bestemmelse blev imidlertid ophaevet ved lov af 6. juli 1994, der indeholdt en række skatte- og afgiftsbestemmelser (Moniteur belge af 16.7.1994, s. 18705, den saakaldte »genoprettelseslov«). I henhold til denne lovs artikel 91 fik ophaevelsen virkning med tilbagevirkende gyldighed fra den 1. januar 1993.

8 Det fremgaar af forelaeggelsesdommen, at sagsoegeren i 1990 i et sameje, hvor sagsoegerens andel androg 25%, erhvervede en grund med bygninger, der skulle renoveres med henblik paa indretning af kontorer og forretningslokaler. Renoveringsarbejdet, der blev paabegyndt i 1990 og fortsatte til 1993, blev udfoert af en entreprenoer, der ved faktureringen af ydelserne beregnede moms heraf.

9 Da sagsoegeren havde udlejet bygningen til en afgiftspligtig person, som anvendte det lejede til sin erhvervsvirksomhed, fradrog sagsoegeren i medfoer af artikel 44, stk. 3, nr. 2, litra c), i den belgiske momslov den indgaaende afgift af omkostningerne ved renoveringen og indretningen af den udlejede ejendom.

10 Efter at have foretaget kontrol i 1995 rejste forvaltningen tvivl om de fradrag i momsen, der var foretaget mellem den 1. juli 1990 og den 31. december 1994, paa 1 852 365 BEF, hvilket er hovedkravet, hvortil der skal laegges renter og boeder. Ifoelge forvaltningen var udlejning af fast ejendom et fritaget omraade, hvor der ikke var mulighed for at fradrage indgaaende moms.

11 Den 3. juni 1996 anlagde sagsoegeren sag ved Tribunal de première instance de Nivelles til proevelse af denne afgoerelse, idet sagsoegeren gjorde gaeldende at vaere berettiget til at fradrage den indgaaende moms i medfoer af lov af 28. december 1992, der havde indfoert

valgfrihed paa omraadet. Sagsoegeren anfoerte, at genoprettelsesloven, der havde ophaevet valgfriheden og dermed muligheden for at foretage fradrag af indgaaende moms, var i strid med faellesskabsdirektiverne paa momsomraadet.

12 Da Tribunal de première instance de Nivelles har fundet, at sagens afgoerelse afhaenger af fortolkningen af foerste og sjette direktiv, har den besluttet at udsaette sagen og forelaegge Domstolen foelgende spoergsmaal:

»Er artikel 2 i Raadets foerste direktiv af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter, som fastslaar princippet om det faelles merværdiafgiftssystem, til hinder for, at en medlemsstat - konkret Belgien - som har udnyttet den valgmulighed, der omhandles i artikel 13, punkt C, i Raadets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, og saaledes indroemmet afgiftspligtige personer ret til at vaelge at erlaegge afgift i forbindelse med visse former for udlejning af fast ejendom, ophaever den naevnte ret ved en efterfoelgende lov og derved genindfoerer fritagelsen i fuldt omfang?«

Det praejudicielle spoergsmaal

13 Sagsoegeren i hovedsagen er af den opfattelse, at spoergsmaalet skal besvares bekræftende. Ifoelge sagsoegeren er momsfrigtagelsen af udlejning af fast ejendom til en momspligtig lejer i strid med princippet om afgiftsmaessig neutralitet i artikel 2 i foerste direktiv, idet den bryder fradragskaeden og oeger afgiftsbyrden. Da fritagelsen udgoer en undtagelse, skal den fortolkes snaevent. Eftersom sjette direktiv i artikel 13, punkt C, opfordrer medlemsstaterne til at begrænse anvendelsesomraadet for fritagelsen af udlejning af fast ejendom, idet det tillader at give de afgiftspligtige mulighed for at vaelge at erlaegge afgift, ses det, at konvergens og harmonisering paa faellesskabsplan gaar i retning af, at der skal betales moms ved disse udlejninger. Det foelger heraf, at naar en medlemsstat har besluttet at begrænse anvendelsesomraadet for fritagelsen, kan den ikke laengere aendre mening og genindfoere fritagelsen senere.

14 Den belgiske regering og Kommissionen er derimod af den opfattelse, at medlemsstaterne til enhver tid kan opgive indroemmelsen af valgfrihed og anvende fritagelsesordningen i sjette direktivs artikel 13, punkt B, samt at artikel 2 i foerste direktiv ikke er til hinder for den fremgangsmaade, den belgiske lovgiver har valgt. Den befoejelse, medlemsstaterne i henhold til artikel 13, punkt C, har til at indroemme afgiftspligtige personer ret til at vaelge at erlaegge afgift af udlejning af fast ejendom, indebaerer ogsaa den modsatte mulighed, nemlig for at ophaeve den fakultative ordning og genindfoere fritagelsen i artikel 13, punkt B.

15 Det bemaerkes, at sjette direktiv i afsnit X (artikel 13-16) indfoerer en momsfrigtagelsesordning for visse transaktioner. I henhold til artikel 13, punkt B, litra b), er bortforpagtning og udlejning af fast ejendom blandt fritagelsestilfaeldene. Med hensyn til disse transaktioner har medlemsstaterne dog i henhold til artikel 13, punkt C, foerste afsnit, litra a), mulighed for at genindfoere afgiften i form af en valgfrihed, som de kan indroemme de afgiftspligtige. I medfoer af artikel 13, punkt C, andet afsnit, kan medlemsstaterne begrænse omfanget af denne valgfrihed og fastsaette de naermere bestemmelser for dens udoevelse.

16 Som Domstolen allerede har fastslaaet, kan medlemsstaterne paa grundlag af denne befoejelse indroemme de ved sjette direktiv fritagne personer mulighed for at give afkald paa fritagelsen enten i alle tilfaelde, inden for bestemte graenser eller under visse betingelser (dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, praemis 38).

17 Som ogsaa Kommissionen har anfoert, foelger det heraf, at medlemsstaterne har et vidt skoen i forbindelse med bestemmelserne i artikel 13, punkt B og C. Det tilkommer dem at bedoemme, om der skal indfoeres valgfrihed under hensyn til, hvad de anser for hensigtsmaessigt i den aktuelle situation i deres land paa et givet tidspunkt. Befoejelsen til at indroemme valgfrihed er ikke

tidsmaessigt begraenset og begraenses ikke af, at der er blevet truffet en anden beslutning paa et tidligere tidspunkt. Medlemsstaterne kan inden for rammerne af deres nationale kompetence saaledes ogsaa tilbagekalde den en gang indfoerte valgfrihed og vende tilbage til hovedreglen, som er afgiftsfritagelse ved bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

18 I modsætning til, hvad sagsoegeren i hovedsagen har anført, er princippet om afgiftsmaessig neutralitet ikke til hinder for dette resultat. Af dette princip, der har fundet udtryk i artikel 2 i første direktiv, og som i øvrigt ligger til grund for det fælles moms-system, hvilket ogsaa fremgaar af fjerde og femte betragtning til sjette direktiv, følger, at al økonomisk virksomhed skal behandles paa samme maade (dom af 20.6.1996, sag C-155/94, Wellcome Trust, Sml. I, s. 3013, præmis 38).

19 Princippet har imidlertid ikke den rækkevidde, som sagsoegeren i hovedsagen har tillagt det. Efter at der i sjette direktiv er gennemført et harmoniseret system for fritagelser, kan det ikke længere fraviges under paaberaabelse af bestemmelser i første direktiv. Princippet om skattemaessig neutralitet er endvidere ikke til hinder for, at den nationale lovgiver kan indføre en række undtagelser fra afgiftspligten, som i øvrigt har faaet udtrykkelig hjemmel i afsnit X i sjette direktiv. Naar den nationale lovgiver har indroemmet valgfrihed, kan det dog ikke udledes af princippet om afgiftsmaessig neutralitet, at lovgiverens valg er uigenkaldeligt.

20 Sagsoegeren i hovedsagen kan ikke til støtte for sin fortolkning paaberaabe sig dommen af 17. oktober 1991 (sag C-35/90, Kommissionen mod Spanien, Sml. I, s. 5073).

21 I den paagaeldende dom fastslog Domstolen ganske vist, at hvis en medlemsstat ophaever en fritagelse omfattet af artikel 28 i sjette direktiv, kan den ikke senere genindføre denne fritagelse. Dommen vedroerer imidlertid en bestemmelse i sjette direktiv, som ikke kan sammenlignes med artikel 13, punkt C. Artikel 28 vedroerer den overgangsperiode, der fulgte efter vedtagelsen af sjette direktiv. I denne periode kunne medlemsstaterne fortsaette med at momsfritage visse transaktioner i en naermere bestemt periode for at lette overgangen og gøre det muligt gradvist at tilpasse de nationale lovgivninger paa de paagaeldende omraader (dommen i sagen Kommissionen mod Spanien, præmis 9). Da overgangsperioden udloeb, var medlemsstaterne derimod forpligtede til helt at ophaeve fritagelserne, hvorfor de ikke kunne genindføre en fritagelse, der tidligere var afskaffet.

22 Dette er ikke tilfaeldet i en sag som hovedsagen, der vedroerer en valgfrihed, for hvilken der ikke gaelder nogen tidsmaessig begraensning. Som generaladvokaten har anført i punkt 24 i sit forslag til afgørelse, kan den omtalte retspraksis saaledes ikke overføres paa den foreliggende sag.

23 Endelig har sagsoegeren i hovedsagen anmodet Domstolen om at fastslaa, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet er til hinder for ophaevelse af den nationale lovgivning med tilbagevirkende gyldighed. Sagsoegeren har gjort gaeldende, at med vedtagelsen af den belgiske lov af 28. december 1992 var det berettiget at regne med, at der blev indroemmet valgfrihed, uanset om der blev vedtaget en kongelig bekendtgørelse om gennemførelsen af artikel 44, stk. 3, nr. 2, litra c), i den belgiske momslov.

24 Kommissionen har ligeledes gjort gaeldende, at selv om den paagaeldende medlemsstat frit kunne omgøre sin beslutning om at indføre valgfrihed, kunne den ikke nægte fradragsrettighederne i medfør af sjette direktiv. Naar det i artikel 17 i sjette direktiv bestemmes, at fradragsretten indtraeder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder, følger det heraf, at en medlemsstat ikke med tilbagevirkende gyldighed kan frigoere sig fra regler om fradragsret, naar der først er blevet indroemmet en saadan ret.

25 Den belgiske regering har under retsmoedet naermere oplyst, at selv om den ovennaevnte kongelige bekendtgørelse ikke var en betingelse for, at den bestemmelse, hvorved der blev

indført valgfrihed, trådte i kraft, kunne en skattepligtig person ikke gøre brug af denne valgfrihed uden den bekendtgørelse, der skulle have gennemført bestemmelsen.

26 Det bemærkes, at princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet udgør en del af Fællesskabets retsorden og skal overholdes af medlemsstaterne i forbindelse med udøvelsen af de beføjelser, fællesskabsdirektiverne tillægger dem. Under de konkrete omstændigheder i den foreliggende sag tilkommer det imidlertid ikke Domstolen, men den nationale ret at afgøre, om disse principper er blevet tilsidesat ved ophævelse med tilbagevirkende gyldighed af en lov, for hvilken der aldrig er blevet udstedt en gennemførelsesbekendtgørelse.

27 Det forelagte spørgsmål skal herefter besvares således, at artikel 2 i første direktiv ikke er til hinder for, at en medlemsstat,

- som har udnyttet den valgmulighed, der omhandles i artikel 13, punkt C, i sjette direktiv, og

- som således har indrømmet afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i forbindelse med visse former for udlejning af fast ejendom,

ophæver valgmuligheden ved en efterfølgende lov og derved genindfører fritagelsen.

Det tilkommer den nationale ret at afgøre, om princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet er blevet tilsidesat ved ophævelse med tilbagevirkende gyldighed af en lov, for hvilken der aldrig er blevet udstedt en gennemførelsesbekendtgørelse.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

28 De udgifter, der er afholdt af den belgiske regering og Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN

(Femte Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Tribunal de première instance de Nivelles ved dom af 3. november 1997, for ret:

Artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EOEF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter er ikke til hinder for, at en medlemsstat,

- som har udnyttet den valgmulighed, der omhandles i artikel 13, punkt C, i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, og

- som således har 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.

Det tilkommer den nationale ret at afgøre, om princippet om beskyttelse af den berettigede forventning og retssikkerhedsprincippet er blevet tilsidesat ved ophævelse med tilbagevirkende gyldighed af en lov, for hvilken der aldrig er blevet udstedt en gennemførelsesbekendtgørelse.