

61997C0381

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Alber fremsat den 17. september 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

Generaladvokatens forslag til afgørelse

A - Indledning

1 Tribunal de première instance de Nivelles (Belgien) har under denne sag forelagt Domstolen et spoergsmaal om afgiftsopkraevning ved udlejning af fast ejendom i medfoer af Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (1) (herefter »sjette direktiv«). Den forelaeggende ret oensker navnlig oplyst, i hvilket omfang en medlemsstat - i det foreliggende tilfaelde Kongeriget Belgien - med tilbagevirkende kraft kan ophaeve den valgfrihed, som den havde indroemmet for saa vidt angaar afgiftsopkraevning ved udlejning af fast ejendom, som ellers var afgiftsfritaget. En saadan valgfrihed giver den afgiftspligtige mulighed for at give afkald paa den afgiftsfritagelse, som normalt ellers gaelder ved udlejning af fast ejendom, og i stedet for betale mervaerdiafgift med den heraf foelgende ret til at fradrage indgaaende moms (2).

2 Sagsoegeren i hovedsagen, firmaet Belgocodex (herefter »sagsoegeren«) bestrider, at en medlemsstat, som har indroemmet en saadan valgfrihed, paa ny kan ophaeve denne med tilbagevirkende gyldighed. I 1990 erhvervede sagsoegeren i et sameje, hvor firmaets andel androg 25%, et ejendomskompleks, der skulle renoveres med henblik paa indretning af kontorer og forretningslokaler. Sagsoegeren benytter ikke selv bygningen, men har udlejet den til en afgiftspligtig, der anvender den som led i sin oekonomiske virksomhed. Sagsoegeren oensker at fradrage udgifterne til renoveringen, som varede fra 1990 til 1993, som indgaaende afgift.

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

»Med forbehold af andre faelleskabsbestemmelser 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 ...«

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

»Medlemsstaterne kan indroemme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlaegge afgift i tilfaelde 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 ... saafremt udlejer 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 sagsoegende selskabs opfattelse kan det vælge at erlaegge afgift og dermed fradrage indgående moms. Den belgiske regering gør derimod gældende, at udlejning og forpagtning af fast ejendom er en afgiftsfritaget virksomhed. Den begrundet 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 sagsoegerens opfattelse kan man ikke med tilbagevirkende gyldighed ophæve en valgmulighed, naar 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 afgiftsmaessig neutralitet og den grundsætning, som merværdiafgiftssystemet bygger på, og som ikke forudsiger nogen undtagelse. Denne grundsætning er kommet til udtryk i artikel 2 i Raadets første direktiv 67/227/EOEF 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 Raadets 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 Raadets 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).

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 ellefte 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 dets 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 foelgende betragtning:

Spoergsmaalet om, hvorvidt en medlemsstat har gjort brug af sin mulighed efter artikel 13, afsnit C, er ikke et spoergsmaal om, hvorvidt det har gennemfoert sjette direktiv til national ret eller ej. Den afgiftspligtige kan derfor heller ikke opnaa ret til fradrag for indgaaende moms i kraft af direktivets direkte virkning. Da den belgiske ret imidlertid allerede havde vedtaget den paagaeldende gennemfoerelseslov og derefter paa ny ophaevet den, kunne man sige, at regeringen paa en maade selv har forpligtet sig til at indroemme en valgmulighed efter sjette direktiv, hvorfor man hvad angaar fradragsretten kan drage en parallel til den direkte virkning.

16 Hvis den forelaeggende ret skulle komme til det resultat, at den belgiske lov har skabt en valgmulighed efter sjette direktivs artikel 13, punkt C, opstaar spoergsmaalet, om denne valgmulighed paa ny kan ophaeves i henhold til direktivet. Det mener Kommissionen og den belgiske regering er tilfaeldet.

17 Der maa herved for det foerste tages hensyn til, at direktivet giver medlemsstaterne et vidt spillerum efter artikel 13, punkt C. Det er saaledes den enkelte medlemsstat selv, der bestemmer, om den overhovedet vil indroemme en saadan valgmulighed. Goer den det, kan den desuden fastlaegge dennes omfang og de naermere betingelser for udoevelsen heraf. Hvis medlemsstaten altsaa frit kan bestemme, om, og i hvilket omfang, den vil indroemme en saadan valgmulighed, ses det ikke, hvorfor den ikke ogsaa skulle kunne ophaeve denne mulighed.

18 Kommissionen har i denne forbindelse henvist til Italittica-dommen (5). Heri fastslog Domstolen, at bestemmelserne i sjette direktiv - og i naevnte sag artikel 10, stk. 2 - skal fortolkes vidt, da faellesskabslovgiver har indroemmet medlemsstaterne et vidt skoen.

19 Den belgiske regering har i den forbindelse anfoert, at artikel 13, punkt C, klart ikke har direkte virkning paa grund af det vide skoen, som den overlader medlemsstaterne (6). Den belgiske lovgiver kunne derfor selv frit bestemme efter faellesskabsretten, om den ville indroemme en saadan valgmulighed. Artikel 13, punkt C, forbyder derfor heller ikke en medlemsstat paa ny at afskaffe denne valgmulighed og at opretholde eller (gen)indfoere bestemmelsen i artikel 13, punkt B.

20 Endvidere maa der tages hensyn til, at sjette direktiv i princippet gaar ud fra, at forpagtning og udlejning af fast ejendom er afgiftsfritaget, selv om afgiftsfritagelsen efter foerste direktiv udgoer en undtagelse fra systemet. Ifoelge sjette direktiv kan en medlemsstat indroemme afgiftspligtige mulighed for at vaelge at erlaegge afgift. Det ses ikke, hvorfor en medlemsstat, der har gjort brug af denne undtagelsesbestemmelse, ikke skulle kunne vende tilbage til den oprindelige ordning, dvs. afgiftsfritagelsen. Det er herved uden betydning, at denne afgiftsfritagelse, som anfoert af sagsoegeren, egentlig udgoer en fravigelse af det generelle merværdiafgiftssystem. Denne fritagelse er mulig efter sjette direktiv og kan derfor, som tidligere naevnt, ikke vaere i strid med foerste direktiv.

21 Det er i den forbindelse heller ikke noedvendigt at tage hensyn til den ordning, som Kommissionen i foerste omgang ville indfoere med sit direktivforslag. Sagsoegeren har herved anfoert, at Kommissionen i sit foerste forslag til sjette direktiv ville lade enhver form for udlejning af fast ejendom til erhvervsmaessige formaal vaere momspligtig. I den forbindelse kan det imidlertid alene vaere afgoerende, hvilke afgiftsfritagelser der faktisk gaelder - altsaa dem, der faktisk er blevet vedtaget - efter sjette direktiv. Der bestaar jo ikke nogen generel valgmulighed efter direktivet, men kun saafremt en medlemsstat indroemmer en saadan.

22 Sagsoegeren er i modsætning til Kommissionen og den belgiske regering af den opfattelse, at naar en medlemsstat en gang har gjort brug af sin valgmulighed efter artikel 13, punkt C, ved at opkraeve afgift i forbindelse med bortforpagtning og udlejning - saafremt den afgiftspligtige vælger

dette - ikke laengere kan aendre denne beslutning. Sagsoegeren paaberaaber sig i denne forbindelse Domstolens praksis vedroerende sjette direktivs artikel 28. Ifølge artikel 28, stk. 3, kan medlemsstaterne for en bestemt overgangsperiode f.eks. fortsaette med at opkraeve afgifter af visse transaktioner, som er fritaget efter artikel 13, eller indroemme afgiftspligtige mulighed for at vaelge at erlaegge afgift af de transaktioner, som er fritaget ifølge bilag G.

23 I en dom vedroerende artikel 28 har Domstolen hvad angaar de spanske regler, som var omtvistet i sagen, og hvorefter visse tjenesteydelser var omfattet af den generelle momsordning, fastslaaet, at »da Kongeriget Spanien ved lov nr. ... havde indfoert afgiftspligt for de paagaeldende tjenesteydelser i henhold til den generelle momsordning, kunne det efterfoelgende ikke laengere paaberaabe 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 altsaa et forbud mod at vende tilbage til undtagelsen; i den foreliggende sag er der imidlertid tale om at vende tilbage til den gaeldende regel (altsaa reglen efter sjette direktiv), selv om den heri indeholdte mulighed i sig selv udgoer en undtagelse fra foerste direktiv.

24 Den naevnte dom kan ikke anvendes paa et tilfaelde, som vedroerer indroemmelse af valgmulighed i henhold til artikel 13, punkt C. Artikel 28 er indeholdt i sjette direktivs afsnit XVI, som vedroerer »Overgangsbestemmelser«. Den indeholder regler om overgangen til sjette direktiv, henholdsvis tilpasningen af de nationale ordninger til dette direktiv. Foelgelig gaelder bestemmelserne i artikel 28, stk. 3, kun for en »overgangsperiode«. Som Kongeriget Belgien med rette har anfoert, hjemler de en midlertidig tilladelse til afgiftsopkraevning eller -fritagelse, som ikke skal forstaas i den almindelige betydning efter sjette direktiv. Herom har Domstolen fastslaaet, at denne mulighed ikke laengere kan anvendes, naar medlemsstaten allerede har reguleret et bestemt omraade i medfoer af sjette direktiv eller opkraevet afgift af transaktionerne.

25 Efter sagsoegerens opfattelse bestaar parallellen med den foreliggende sag i, at en afgiftsfritagelse for udlejning af fast ejendom til afgiftspligtige strider mod princippet i foerste direktiv om merværdiafgiftens neutralitet. Ved hjælp af et eksempel forklarer sagsoegeren, at afgiftsfritagelsen af udlejning af fast ejendom medfoerer en ulige behandling og dermed strider mod neutralitetsprincippet - afhaengig af, om et selskab selv anvender ejendommen som led i sin oekonomiske virksomhed eller udlejer den. I det sidstnaevnte tilfaelde kan det ikke fradrage de renoveringsudgifter, det maatte have haft, som indgaaende moms. Disse udgifter vil derfor paavirke lejen og vil blive overvaeltet af udlejerens paa lejerens, hvilket vil have en »sneboldseffekt« for den merværdiafgift, som skal betales.

26 Naar en medlemsstat altsaa tilpasser sine afgiftsbestemmelser til foerste direktiv ved at indroemme en valgmulighed efter artikel 13, punkt C, kan den efter sagsoegerens opfattelse ikke laengere aendre denne beslutning, saaledes som det er tilfaeldet med artikel 28.

27 Den fritagelse for merværdiafgift ved bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, som sagsoegeren i det foreliggende tilfaelde anser for at vaere i strid med systemet, er imidlertid netop den hovedregel, som gaelder efter sjette direktiv. Det ses derfor ikke, hvorfor en medlemsstat - efter at have udnyttet adgangen efter direktivet til at indroemme en valgmulighed - ikke paa ny skulle kunne vende tilbage til hovedreglen. Sagsoegerens opfattelse om, at en medlemsstat, der har udnyttet adgangen efter artikel 13, punkt C, ikke laengere kan aendre heri, ville betyde, at en medlemsstat, som har udnyttet muligheden for at goere undtagelse, ikke laengere kunne vende tilbage til hovedreglen. Denne opfattelse er netop ikke, som tidligere anfoert, i overensstemmelse med Domstolens praksis vedroerende artikel 28, hvorefter en medlemsstat ikke laengere kan vende tilbage til undtagelsesbestemmelserne i artikel 28, naar den én gang har tilpasset sine afgiftsbestemmelser efter reglerne i sjette direktiv.

28 Sagsoegeren har i sin argumentation desuden henvist til forslaget til afgoerelse i den ovennaevnte sag C-35/90, Kommissionen mod Spanien. Ogsaa i denne sag naaede generaladvokaten frem til, at undtagelsesbestemmelserne i artikel 28 ikke laengere kan anvendes,

naar der allerede er indført en ordning i overensstemmelse med direktivet eller har bestaaet en saadan ordning. Sagsoegeren støtter sig her navnlig paa 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 noeglen til fortolkningen af de regler, der har karakter af undtagelsesbestemmelser« (8). Efter sagsoegerens 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 maa imidlertid fremhæves i denne forbindelse, at ogsaa 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 saaledes, 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 ogsaa 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 gældende fritagelsers omfang efter direktivets ikrafttrædelse« (10). Ogsaa 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 moms-fritagelserne ud over den oprindeligt fastsatte frist (kan) ikke give medlemsstaterne mulighed for at indføre fritagelser, som de ikke havde hjemmel til at indføre. 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 paa de paagældende 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 indføre (saaledes som det hedder i den citerede dom) - ses det ikke, hvorfor medlemsstaten skulle være afskåret herfra. Det maa derfor konkluderes, at en medlemsstat, som har udnyttet muligheden efter artikel 13, punkt C, ogsaa paa ny kan ændre sin beslutning herom.

32 Tilbage bliver at undersøge, om en saadan indførelse af valgmuligheden efter sjette direktivs artikel 13, punkt C, ogsaa kan ophæves med tilbagevirkende gyldighed. Dette mener ogsaa Kommissionen kan være problematisk, naar henses til den fradragsret for indgående moms, som allerede er stiftet. Ifølge det generelle merværdiafgiftssystem, som blev indført saavel ved første som sjette direktiv, kan den afgiftspligtige i den afgift, der paahviler ham, fradrage den merværdiafgift, som skyldes, eller som er erlagt for goder eller tjenesteydelser, som han har faaet 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 saaledes sammenhæng mellem afgiftsopkrævningen og fradragsretten.

33 Domstolen har fastslaaet, »at det fremgaar af direktivets ordning ... at personer, som er omfattet af fritagelsen, nødvendigvis i forbindelse med, at de gør brug af fritagelsen, giver afkald paa 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 ogsaa, at afgiftspligtige, som paa det tidspunkt, da den belgiske lov (eventuelt) var gyldig, valgte at erlaegge 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 angaar tilfaeldet i hovedsagen anfoerer den belgiske regering imidlertid, at sagsoegeren ikke udtrykkeligt har anvendt sin valgmulighed. Efter Domstolens opfattelse tilkommer valgmuligheden kun den afgiftspligtige (14). Paa den anden side bestemmes det i artikel 13, punkt C, andet afsnit, at medlemsstaterne fastsaetter de naermere bestemmelser for udoevelsen af valgfriheden. For saa vidt tilkommer det altsaa - hvilket er ubestridt - den forelaeggende ret at afgoere, om sagsoegeren i hovedsagen rent faktisk har udoevet sin valgmulighed.

36 Der er tvist mellem parterne om, hvorvidt dette er tilfaeldet. Det sagsoegende selskab er af den opfattelse, at det har gjort alt, hvad der er noedvendigt for udtrykkeligt at kunne udnytte sin valgmulighed. Det har saaledes kraevet at foretage fradrag, og at lejen skulle beskattes. Det var imidlertid ikke muligt at fakturere merværdiafgiften, da der endnu ikke var vedtaget de noedvendige gennemfoerelsesforanstaltninger.

37 Den belgiske regering mener derimod, at valgmuligheden alene var blevet gyldigt udoevet, saafremt Belgocodex over for administrationen udtrykkeligt havde tilkendegivet sin hensigt til at ville udnytte den, og saafremt selskabet havde opkraevet afgift af lejen og indbetalt den til staten. Som tidligere anfoert tilkommer det dog den nationale ret at afgoere dette under hensyn til forbindelsen mellem afgiftspaalaeggelsen og fradragsretten.

38 Jeg skal i denne sammenhaeng paa ny henvise til de betragtninger, som jeg har fremfoert ovenfor i forslagets punkt 14 og 15, da der maa gælde de samme regler for anvendelsen af valgmuligheden som for indfoerelsen eller gyldigheden af selve valgmuligheden. Selv om sjette direktivs artikel 13, punkt C, overlader til medlemsstaterne at begrænse valgmuligheden og at fastsaette bestemmelser for dens udoevelse - og saadanne bestemmelser er endnu ikke fastsat i belgisk ret - maa 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 forskriftsmaessigt, fordi regeringen endnu ikke har truffet de noedvendige foranstaltninger hertil. Derfor maa kravene til udnyttelse af valgmuligheden ikke vaere for strenge, da fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17, som hoerer til merværdiafgiftssystemets kerne, i modsat fald vil blive beroert deraf. Saafremt retten til at vaelge at erlaegge afgift ophaeves med tilbagevirkende gyldighed, boer kun de afgiftspligtige, som ikke paa nogen maade har manifesteret, at de vil udnytte valgmuligheden, afskaeres fra at kunne paaberaabe sig retten hertil.

C - Forslag til afgoerelse

39 Paa grundlag af de anfoerte betragtninger skal jeg foreslaa Domstolen at besvare det praejudicielle spoergsmaal paa foelgende maade:

»Artikel 2 i Raadets foerste direktiv 67/227/EOEF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter er ikke til hinder for, at bestemmelserne i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter - Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, og navnlig bestemmelsen i artikel 13, punkt C, og punkt B, litra b), fortolkes saaledes, at de ikke forbyder en medlemsstat, som har udnyttet valgmuligheden efter sjette direktivs artikel 13, punkt C, og som har indroemmet afgiftspligtige personer ret til at vaelge at erlaegge afgift i forbindelse med visse former for udlejning af fast ejendom, at ophaeve den naevnte ret ved en efterfoelgende lov - selv med tilbagevirkende gyldighed - og derved genindfoere den fulde afgiftsfrigatelse. Det gaelder dog kun i det omfang, hvori den fradragsret (i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 17), som er opstaaet ved, at den

afgiftspligtige klart har tilkendegivet, at han vil udnytte valgmuligheden, ikke beroeres deraf.«

(1) - EFT L 145, s. 1.

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

(3) - EFT 1967, s. 12.

(4) - Artikel 1, stk. 1, lyder saaledes: »Medlemsstaterne tilpasser deres nugældende ordning for merværdiafgift til bestemmelserne i de følgende artikler«.

(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 ogsaa er nævnt af Kommissionen. Saaledes 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 paa nogen maade. 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).

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

(8) - Forslag til afgørelse fra generaladvokat Tesauo i sagen Kommissionen mod Spanien, der er nævnt i fodnote 7, se forslagens punkt 5.

(9) - Samme forslag til afgørelse fra generaladvokat Tesauo, der er nævnt i fodnote 8, se forslagens punkt 5, min fremhævelse.

(10) - Samme forslag til afgørelse, som er nævnt i fodnote 8, se forslagens 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.

(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.