

61993J0468

Domstolens Dom (Femte Afdeling) af 28. marts 1996. - Gemeente Emmen mod Belastingdienst Grote Ondernemingen. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Gerechtshof Leeuwarden - Nederlandene. - Sjette momsdirektiv - Artikel 13, punkt B, litra h), og artikel 4, stk. 3, litra b) - levering af byggegrunde. - Sag C-468/93.

Samling af Afgørelser 1996 side I-01721

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

++++

Fiskale bestemmelser ° harmonisering af lovgivningerne ° omsætningsafgifter ° det fælles merværdiafgiftssystem ° fritagelser i henhold til sjette direktiv ° fritagelse for levering af fast ejendom bortset fra bygninger, med undtagelse af byggegrunde ° begrebet "byggegrund" ° defineres af medlemsstaterne

[Raadets direktiv 77/388, art. 4, stk. 3, litra b), og art. 13, punkt B, litra h)]

Sammendrag

Artikel 13, punkt B, litra h), i sjette direktiv 77/388 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter, der foreskriver afgiftsfritagelse for levering af fast ejendom bortset fra bygninger, undtager "de i artikel 4, stk. 3, litra b), nævnte byggegrunde" fra denne fritagelse. Da sidstnævnte bestemmelse udtrykkeligt henviser til medlemsstaternes definitioner af byggegrunde, tilkommer det medlemsstaterne at definere, hvilke grunde der skal betragtes som byggegrunde, saavel med henblik paa anvendelsen af artikel 4, stk. 3, litra b), som af artikel 13, punkt B, litra h), naar henses til den deri indeholdte henvisning.

Følgelig tilkommer det ikke Domstolen at præcisere, i hvilket omfang en ubebygget grund skal være byggemodnet for at kunne betragtes som en byggegrund i direktivets forstand.

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 14. december 1993 indgaaet til Domstolen den 16. december 1993 har Gerechtshof, Leeuwarden, i medfoer af EF-traktatens artikel 177 forelagt to praejudicielle spoergsmaal vedroerende fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra h), sammenholdt med artikel 4, stk. 3, litra b), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles mervaerdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter "sjette direktiv").

2 Spoergsmaalene er blevet rejst under en retssag mellem Gemeente Emmen (herefter "Emmen kommune") og Belastingdienst Grote Ondernemingen, Groningen (afgiftsmyndigheden for stoerre virksomheder, herefter "afgiftsmyndigheden"). Under sagen har Emmen kommune anfaegtet afgiftsansaettelsen i forbindelse med levering af ubebyggede grunde i medfoer af den nederlandske lovgivning, der er udstedt til gennemfoerelse af det sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra h).

3 Artikel 13, punkt B, litra h), lyder saaledes:

"Med forbehold af andre faellesskabsbestemmelser 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:

...

h) levering af fast ejendom bortset fra bygninger, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra b), naevnte byggegrunde."

4 Sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra b), bestemmer:

"Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person ligeledes anse enhver, der lejlighedsvis udfoerer en transaktion henhoerende under de i stk. 2 omhandlede former for virksomhed og isaer en enkelt af foelgende transaktioner:

...

b) levering af en byggegrund;

ved 'byggegrunde' forstaas grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, naar de af medlemsstaterne betragtes som saadanne."

5 Det fremgaar af sagens akter, at udtrykket "byggegrund" i sjette direktivs forstand ikke er blevet udtrykkeligt defineret i den nederlandske lovgivning.

6 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra h), er blevet gennemfoert ved artikel 11, stk. 1, litra a), nr. 1, i Wet op de omzetbelasting af 1968 (lov om omsaetningsafgift, herefter "WOB"), der bestemmer:

"1. Paa betingelser, der fastsaettes ved bekendtgoerelse, er foelgende transaktioner fritaget for afgift:

a) levering af fast ejendom, bortset fra:

1 levering af en bearbejdet ejendom, som finder sted foer eller senest to aar efter den foerste ibrugtagning af ejendommen."

7 Udtrykket byggegrund er ikke defineret i lovgivningen, men Hoge Raad har fastslaaet, at der kun skal svares omsaetningsafgift af levering af en ubebygget grund, som er beregnet til at blive bebygget, hvis der er tale om en byggemodnet grund. Ifoelge Hoge Raad' s praksis paa dette

omraade skal en ubebygget grund anses for byggemodnet, hvis grunden er blevet forberedt til byggeri, eller hvis der er foretaget installationer, der udelukkende er til brug for denne grund.

8 Denne fortolkning synes at være mere restriktiv end den, der tidligere blev anvendt af de nederlandske afgiftsmyndigheder. Efter den tidligere praksis skulle en ubebygget grund antages at være byggemodnet, hvis der i tilknytning til grunden var truffet foranstaltninger med henblik på en bebyggelse.

9 I juni 1992 leverede Emmen kommune otte ubebyggede grunde, som var beregnet til boligbyggeri. Før leveringen var der på udstykningen blevet anlagt veje og kloakker. Grundene var blevet tilsluttet vand-, gas- og elforsyningen, og der var foretaget tilslutning til telekommunikation og kabel-tv.

10 Emmen kommune betalte et beløb på i alt 67 542 HFL i omsætningsafgift, men anlagde straks sag til prøvelse af afgiftsansættelsen. Kommunen anførte, at de leverede grunde ikke som følge af de udførte arbejder kunne anses for at være "bearbejdede faste ejendomme", som omhandlet i WOB's artikel 11, stk. 1, litra a), nr. 1.

11 Afgiftsmyndigheden anførte Emmen kommunes fortolkning og anførte, at grundene var bearbejdede faste ejendomme i WOB's forstand. Ifølge de nederlandske afgiftsmyndigheder var der således på hver parcel blevet anbragt installationer udelukkende til brug for den enkelte parcel, eller også havde parcellen som sådan undergået en bearbejdning.

12 Sagen blev indbragt for Gerechtshof, Leeuwarden, som fandt det tvivlsomt, om den restriktive fortolkning af udtrykket "bearbejdet ejendom" kunne opretholdes for så vidt angår byggegrunde. Retten har anført, at ifølge Domstolens praksis må undtagelser fra sjette direktivs fritagelsesbestemmelser ikke fortolkes strengt.

13 Da Gerechtshof fandt, at tvisten ikke blot angik anvendelsen af den nederlandske lovgivning, men også afhæng af fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra h), sammenholdt med artikel 4, stk. 3, litra b), i sjette direktiv for så vidt angår udtrykket "byggemodnet", har retten besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

"I.a) Skal udtrykket 'byggemodnet' i direktivets artikel 4, stk. 3, litra b), alene forstås således, at det angiver grunde, der i sig selv er bearbejdet, og/eller for hvilke der er foretaget installationer, som udelukkende er til brug for disse grunde, eller

I.b) omfatter udtrykket 'byggemodnet', når henses til, at undtagelser fra fritagelsesbestemmelser skal fortolkes vidt, også grunde, der indgår i en lokalplan, jf. punkt 2.3., og for hvilke der forud for leveringen og den første ibrugtagning er gennemført infrastrukturarbejder, såsom

° rendegravning, kloakering og anlæg af veje (eventuelt til brug for byggeriet)

° anbringelse af forsyningsinstallationer, jf. punkt 2.3?

II. Såfremt spørgsmål I.a) besvares bekræftende, skal begge de deri anførte betingelser da være opfyldt?

Må en grund, der indgår i en lokalplan, for hvilken der er gennemført de under I.b) omhandlede anlægsarbejder, herunder de nedenfor under litra a)-f) anførte arbejder, anses for en byggemodnet grund?

a) Anbringelse af de nævnte forsyningsinstallationer på selve grunden.

b) Montering af en hovedvandhane samt tilslutningsledning til hovedkloak til eller paa selve grunden eller i det mindste tilslutning af grunden til kloaktilslutningsledningen.

c) Montering af den for grunden noedvendige nedgangsbroend til hovedkloakken.

d) Opfyldning af grunden med jord, der er tilfoert til dette formaal.

e) Anlaeg af afvandingsledninger inden for lokalplanen, men uden for selve grunden.

f) Tildaekning med tilfoert jord af en groeft paa grunden."

14 Med disse to spoergsmaal oensker den forelaeggende ret i det vaesentlige oplyst, om der paa en ubebygget grund skal udfoeres saerlige byggemodningsarbejder, for at den udgoer en "byggegrund" i sjette direktivs forstand.

15 Emmen kommune har anfoert, at den nederlandske lovgivnings udtryk "bearbejdet fast ejendom" boer fortolkes i overensstemmelse med udtrykket byggemodnet grund i sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra b). Imidlertid omfatter sidstnaevnte udtryk kun grunde, der er beregnet til at tjene til byggeri af en ejendom, som med henblik herpaa selv er undergaaet en vaesentlig bearbejdning.

16 Den nederlandske regering har fremhaevet, at definitionen af byggegrunde henhoerer under medlemsstaternes kompetence. Udtrykket "bearbejdet fast ejendom", der anvendes i den nederlandske lovgivning, har derfor en selvstaendig betydning og skal ikke fortolkes i overensstemmelse med sjette direktivs udtryk "byggemodnet".

17 Kommissionen har gjort gaeldende, at afgiften paa levering af byggegrunde udgoer en undtagelse fra en fritagelse, som gaelder for levering af ubebygget fast ejendom. Levering af byggegrunde falder saaledes ind under sjette direktivs almindelige ordning, hvorefter alle afgiftspligtige transaktioner paalaegges afgift, bortset fra de udtrykkeligt foreskrevne fritagelser. Selv om det efter sjette direktiv overlades til medlemsstaterne at definere udtrykket "byggegrund", kan medlemsstaterne ikke anlaegge en streng fortolkning. Ifoelge Kommissionen forudsatter indholdet af dette udtryk saaledes, at medlemsstaterne ikke blot skal betragte allerede byggemodnede grunde som byggegrunde, men tillige samtlige grunde, der kan bebygges, idet det dog maa anerkendes, at det tilkommer medlemsstaterne at fastlaegge, efter hvilke kriterier en grund tillægges denne status.

18 Den besvarelse, som Kommissionen ° og i et vist omfang tillige Emmen kommune ° har foreslaaet, indebaerer reelt, at der foreslaas en faelleskabsdefinition af udtrykket byggegrund, saaledes at det alene overlades til medlemsstaterne at fastsaette de naermere betingelser.

19 Indledningsvis bemaerkes, at selv om medlemsstaterne ° efter ordlyden af det indledende afsnit i sjette direktivs artikel 13, punkt B ° fastsaetter betingelserne for fritagelserne for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af disse og med henblik paa at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug, kan disse betingelser dog ikke angaa fastlaeggelsen af indholdet af de hjemlede fritagelser (jf. dom af 19.1.1982, sag 8/81, Becker, Sml. s. 53, praemis 32, og af 13.7.1989, sag 173/88, Henriksen, Sml. s. 2763, praemis 20).

20 Som den nederlandske regering i den foreliggende sag med rette har fremhaevet, henviser sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra b), udtrykkeligt til medlemsstaternes definitioner af byggegrunde. Heraf foelger, at det tilkommer medlemsstaterne at definere, hvilke grunde der skal betragtes som byggegrunde, saavel med henblik paa anvendelsen af denne bestemmelse som af artikel 13, punkt B, litra h), naar henses til den deri indeholdte henvisning.

21 Denne fortolkning støttes ligeledes af, at det oprindelige forslag samt det ændrede forslag til sjette direktiv, som blev fremsat af Kommissionen, indeholdt en fælles definition af byggegrunde. Imidlertid vedtog Raadet ingen af disse forslag, men henholdt sig i sidste instans til medlemsstaternes definitioner.

22 Det bemærkes endvidere, at Domstolen allerede har fastslået, at naar fællesskabslovgiver i en forordning stiltiende har henvist til national praksis, tilkommer det ikke Domstolen at give de anvendte udtryk en ensartet fællesskabsdefinition (jf. i denne retning dom af 18.1.1984, sag 327/82, Ekro, Sml. s. 107, præmis 14).

23 Kommissionen har imidlertid anført, at den omstændighed, at ikke-byggemodnede grunde i artikel 4, stk. 3, litra b), nævnes side om side med byggemodnede grunde, maa medføre, at fællesskabslovgiver har villet opstille visse grænser for medlemsstaternes definitioner af byggegrunde, saaledes at disse definitioner nødvendigvis skal omfatte grunde, der ikke har været genstand for nogen form for byggemodning.

24 Ifølge sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra b), forstås "ved 'byggegrunde' ... grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, naar de af medlemsstaterne betragtes som saadanne". Anvendelsen af bindeordet "eller" viser, at der i bestemmelsen ikke lægges vægt paa den eventuelle bearbejdning, de paagældende grunde maatte have undergået. Udtrykket omfatter saaledes grunde, der ° byggemodnede eller ikke ° af medlemsstaterne defineres som grunde beregnet til at blive bebygget. Denne fortolkning fremgaar særligt af den nederlandske version af sjette direktiv, hvori ordlyden er "als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen", samt af den danske, den italienske og den portugisiske version, hvori udtrykket "byggemodnet eller ikke" optraeder mellem kommaer, og af de øvrige versioner fremgaar intet, der kan tale imod fortolkningen.

25 Endelig er det ganske vist fast retspraksis, at fritagelserne i artikel 13 i sjette direktiv beror paa selvstændige fællesskabsretlige begreber (jf. dom af 11.8.1995, sag C-453/93, Bulthuis-Griffioen, Sml. I, s. 2341, præmis 18), og ganske vist kan medlemsstaterne følgelig ikke ændre indholdet deraf, i særdeleshed ikke naar de fastsætter de nærmere betingelser, men dette gælder ikke i tilfælde, hvor Raadet netop har overladt det til medlemsstaterne at definere visse udtryk vedrørende en fritagelse, idet det dog forudsættes, at medlemsstaterne skal iagttage formaålet med sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra h), der alene er at afgiftsfritage leveringer af ubebyggede grunde, der ikke er beregnet til at tjene til opførelse af en bygning.

26 Heraf følger i det hele, at det er overladt til medlemsstaterne at definere udtrykket "byggegrund" i den forstand, hvori det anvendes i artikel 13, punkt B, litra h), sammenholdt med artikel 4, stk. 3, litra b), i sjette direktiv. Følgelig tilkommer det ikke Domstolen at præcisere, i hvilket omfang en ubebygget grund skal være byggemodnet for at kunne betragtes som en byggegrund i direktivets forstand.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

27 De udgifter, der er afholdt af den nederlandske regering og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, 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

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedroerende de spoergsmaal, der er forelagt af Gerechtshof, Leeuwarden, ved kendelse af 14. december 1993, for ret:

Det er overladt til medlemsstaterne at definere udtrykket "byggegrund" i den forstand, hvori det anvendes i artikel 13, punkt B, litra h), sammenholdt med artikel 4, stk. 3, litra b), i Raadets sjette direktiv 77/388/EOEF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter ° Det faelles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag. Foelgelig tilkommer det ikke Domstolen at praecisere, i hvilket omfang en ubebygget grund skal vaere byggemodnet for at kunne betragtes som en byggegrund i direktivets forstand.