

61997J0136

Domstolens Dom (Anden Afdeling) af 29. april 1999. - Norbury Developments Ltd mod Commissioners of Customs & Excise. - Anmodning om præjudiciel afgørelse: Value Added Tax Tribunal, Manchester - Forenede Kongerige. - Moms - Sjette direktiv - Overgangsbestemmelser - Opretholdelse af fritagelser - Levering af en byggegrund. - Sag C-136/97.

Samling af Afgørelser 1999 side I-02491

Sammendrag

Dommens præmisser

Afgørelse om sagsomkostninger

Afgørelse

Nøgleord

Fiskale bestemmelser - harmonisering af lovgivningerne - omsætningsafgifter - det fælles merværdiafgiftssystem - medlemsstaternes mulighed for i en overgangsperiode at opretholde visse fritagelser - rækkevidde - begrænsning af afgiftsfritagelsernes materielle anvendelsesområde - lovlighed

[Raadets direktiv 77/388, art. 4, stk. 3, art. 28, stk. 3, litra b), og bilag F, punkt 16]

Sammendrag

En medlemsstat er i forbindelse med leveringen af en byggegrund berettiget til at afgiftsfritage denne levering i henhold til artikel 28, stk. 3, litra b), i sjette direktiv 77/388, sammenholdt med direktivets bilag F, punkt 16, selv om staten efter vedtagelsen af det nævnte direktiv dels har indført mulighed for at give afkald på fritagelsen for merværdiafgift for sådanne leveringer, dels har begrænset det materielle anvendelsesområde for afgiftsfritagelsen for disse leveringer, således at visse leveringer, som før var fritaget, nu er pålagt merværdiafgift.

De ændringer, som medlemsstaten har foretaget, har ikke udvidet området for afgiftsfritagelsen, men har tværtimod begrænset det. De er således ikke gennemført i strid med ordlyden af artikel 28, stk. 3, litra b), for selv om denne udelukker, at der indføres nye afgiftsfritagelser, eller at rækkevidden af de gældende fritagelser udvides efter datoen for ikrafttrædelsen af det sjette direktiv, er den ikke til hinder for, at de begrænses, eftersom det er formålet med direktivets artikel 28, stk. 4, at de afskaffes.

Dommens præmisser

1 Ved kendelse af 2. april 1997, indgaaet til Domstolen den 14. april 1997, har VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, i medfør af EF-traktatens artikel 177 forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 28, stk. 3, litra b), i Rådets 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«), sammenholdt med direktivets bilag F, punkt 16.

2 Dette spørgsmål er blevet rejst under en sag mellem Norbury Developments Ltd (herefter »Norbury«) og Commissioners of Customs & Excise (herefter »Commissioners«), som er den kompetente myndighed vedrørende opkrævning af merværdiafgift (herefter »moms«) i Det Forenede Kongerige, vedrørende en afgørelse fra Commissioners, hvorved der blev nægtet adgang til at fradrage den indgående moms, som Norbury havde betalt ved købet af et landareal.

Fællesskabsbestemmelserne

3 Artikel 28, stk. 3, i sjette direktiv bestemmer:

»3. I den i stk. 4 omhandlede overgangsperiode kan medlemsstaterne:

...

b) fortsat fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F, på de i medlemsstaten gældende betingelser

c) give afgiftspligtige personer mulighed for at vælge, at de transaktioner, som er fritaget for afgift på de i bilag G fastlagte betingelser, pålægges afgift

...«

4 Bilag F til sjette direktiv, der er betegnet som »Liste over transaktioner omhandlet i artikel 28, stk. 3, litra b)«, nævner i punkt 16 »Levering af bygninger og jord, omhandlet i artikel 4, stk. 3«.

5 Bilag G til sjette direktiv, der har betegnelsen »Valgmulighed«, indeholder følgende bestemmelse:

»1. Den i artikel 28, stk. 3, litra c), omhandlede valgmulighed kan tilstås i følgende tilfælde:

...

b) ved de i bilag F omhandlede transaktioner ...«

6 Artikel 4, stk. 3, litra b), i sjette direktiv bestemmer: »Ved 'byggegrunde' forstås grunde, hvad enten de er bygget modnet eller ikke, naar de af medlemsstaterne betragtes som saadanne.«

Artikel 13, punkt B, i sjette direktiv, der har overskriften »Andre fritagelser«, bestemmer, at medlemsstaterne fritager »h) levering af fast ejendom bortset fra bygninger, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra b), nævnte byggegrunde.«

Nationale bestemmelser

7 Paa tidspunktet for vedtagelsen af sjette direktiv var salg af fast ejendom i medfoer af tillæg 5, gruppe 1, til Finance Act 1972 fritaget for moms, idet denne fritagelse dog var undergivet visse undtagelser. Paa tidspunktet for de faktiske omstaendigheder i hovedsagen var den naevnte fritagelse og undtagelserne hertil omhandlet i Value Added Tax Act 1983 (lov om moms, herefter »1983-momsloven«), som aendret ved Finance Act 1989, der begrænsede afgiftsfritagelsens omraade, idet den indførte yderligere undtagelser fra denne og mulighed for at vælge at betale afgift i visse tilfælde.

De faktiske omstaendigheder i hovedsagen

8 Norbury købte af Rivermead Homes Ltd et landareal i Chesterton, som det havde indhentet tilladelse til at bebygge, og som det derefter solgte til John Kottler Ltd. Begge disse transaktioner blev gennemført den 29. april 1994.

9 Salget af det nævnte landareal var i medfoer af 1983-momsloven en moms-fritaget levering. Med hjemmel i lovens bestemmelser valgte Rivermead Homes Ltd imidlertid at give afkald paa fritagelsen og at beregne moms af salget af den nævnte ejendom, hvorimod der ikke blev beregnet nogen moms i forbindelse med salget mellem Norbury og John Kottler Ltd. Den 12. september 1994 opgjorde Commissioners den moms, der påhvilede Norbury, til 12 443 GBP, hvilket svarede til den indgående afgift, der var beregnet af ejendommens koebpris. Efter 1983-momslovens tillæg 6 A, punkt 2 og 3, staar det fast, at Norbury ikke med tilbagevirkende gyldighed kunne udnytte sin mulighed for at give afkald paa moms-fritagelsen for salget til John Kottler Ltd.

10 Norbury gjorde imidlertid gældende, at eftersom bestemmelserne i sjette direktiv har direkte virkning, var det nævnte salg en afgiftspligtig transaktion i medfoer af direktivets artikel 2, stk. 1, og selskabet hævdede foelgelig, at det kunne fradrage den betalte indgående afgift.

11 Commissioners anførte heroverfor, at de relevante bestemmelser i den nationale lovgivning er i overensstemmelse med det nævnte direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med direktivets bilag F, punkt 16, hvorfor de fortsat fandt anvendelse paa datoen for den omhandlede transaktion.

12 VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, som sagen blev indbragt for, fandt, at omraadet for moms-fritagelsen i Det Forenede Kongerige ikke var blevet udvidet siden 1977, men at det tvaertimod var blevet begrænset som foelge af indførelsen af yderligere undtagelser. Spoergsmaalet var herefter, om denne begrænsning var til hinder for anvendelsen af artikel 28, stk. 3, litra b), i sjette direktiv. Tribunal besluttede foelgelig at udsætte sagen og forelaegge Domstolen foelgende praejudicielle spoergsmaal:

»Er Det Forenede Kongerige i henhold til sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), berettiget til at afgiftsfritage levering af en fast ejendom, som ikke er bebygget, men paa hvilken der paa leveringstidspunktet lovligt kan opfoeres bygninger i henhold til en tilladelse, der er meddelt i medfoer af lovgivningen i den nævnte medlemsstat, idet bemærkes, at ejendommen af Tribunal anses for en byggegrund?

Bestaar denne ret, selv om

a) reglerne om afgifter ved levering af fast ejendom, herunder levering af en fast ejendom, der uomtvisteligt er en byggegrund, er blevet ændret, siden Det Forenede Kongerige samtykkede i vedtagelsen af det sjette direktiv den 17. maj 1977, og navnlig siden vedtagelsen af Finance Act 1989, som indførte adgang til at give afkald på momsfratagelse for en række sådanne leveringer, og

b) reglerne om afgifter ved levering af en fast ejendom, der uomtvisteligt er en byggegrund, er blevet ændret, siden Det Forenede Kongerige samtykkede i vedtagelsen af det sjette direktiv den 17. maj 1977, og navnlig siden vedtagelsen af Finance Act 1989, hvorefter en række sådanne leveringer, der tidligere var fritaget for afgift, skal beskattes som anlægsarbejder efter den normale sats,

og idet bemærkes, at leveringen ville have været fritaget for afgift, såfremt leveringen havde fundet sted før den 17. maj 1977, jf. Finance Act 1972, tillæg 5, gruppe 1, punkt 1?»

Det præjudicielle spørgsmål

13 Det skal indledningsvis bemærkes, at den nationale ret har betegnet det landareal, som Norbury solgte, som byggegrund i sjette direktivs artikel 4, stk. 3's forstand. Eftersom det i medfør af denne bestemmelse tilkommer medlemsstaterne at definere begrebet byggegrund, er Domstolen bundet af den forelæggende rets bedømmelse på dette punkt, uden at det kan tillægges nogen betydning, at en sådan definition ikke findes i Det Forenede Kongeriges lovgivning.

14 Norbury har for det første gjort gældende, at formålet med de overgangsbestemmelser, der er fastsat i artikel 28, stk. 3, i sjette direktiv, er at »fastfryse« de afgiftsfratagelser, der opregnes i direktivets bilag F, på datoen for direktivets vedtagelse, dvs. den 17. maj 1977. Efter selve ordlyden af artikel 28, stk. 3, litra b), ville Det Forenede Kongerige kun have haft ret til fortsat at afgiftsfritage leveringer af byggegrunde, såfremt de betingelser, der gjaldt den 17. maj 1977, var blevet opretholdt.

15 Ifølge Norbury har Det Forenede Kongerige imidlertid, da det indførte muligheden for at give afkald på afgiftsfratagelsen for leveringer af byggegrunde, ændret de betingelser, som ville have tilladt det at opretholde de oprindelige fratrækninger.

16 Det er i denne henseende tilstrækkeligt at anføre, at artikel 28, stk. 3, litra c), i sjette direktiv, sammenholdt med direktivets bilag G, udtrykkeligt tillader medlemsstaterne - således som Det Forenede Kongerige har gjort - at give de pågældende personer ret til at vælge at erlægge afgift for så vidt angår de transaktioner, der er afgiftsfritaget i medfør af bilag F.

17 Norbury har endvidere gjort gældende, at fratrækningen, som i medfør af artikel 28, stk. 3, litra b), i sjette direktiv er hjemlet i en overgangsperiode, ikke længere kan finde anvendelse, fordi afgiftsordningen for leveringer af byggegrunde er blevet ændret væsentligt som følge af vedtagelsen af Finance Act 1989, i medfør af hvilken nogle af disse leveringer ikke længere er afgiftsfritaget. Selskabet har i den forbindelse navnlig henvist til dom af 27. oktober 1992, sag C-74/91, Kommissionen mod Tyskland (Sml. I, s. 5437).

18 Domstolen har ganske vist i præmis 17 i den nævnte dom i sagen Kommissionen mod Tyskland fastslået, at opretholdelse af delvise afgiftsfratrækninger, der ikke har udtrykkelig hjemmel i overgangsbestemmelserne i artikel 28, stk. 3, i sjette direktiv, ikke kan tillades, idet en sådan opretholdelse i øvrigt er i strid med retssikkerhedsprincippet. Der må imidlertid tages hensyn til den omstændighed, at den nævnte dom blev afsagt i en sag vedrørende en medlemsstats ukorrekte gennemførelse af sjette direktivs artikel 26, som vedrører den komplicerede særordning for rejsebureauer, og navnlig behandlede spørgsmålet om anvendeligheden af de

overgangsbestemmelser, der omhandles i punkt 17 og 27 i bilag F. Dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland blev saaledes afsagt under faktiske og retlige omstaendigheder, der er helt forskellige fra omstaendighederne i hovedsagen, og Norbury kan foelgelig ikke paaberaabe sig dommen til stoette for sin argumentation.

19 Det fremgaar saaledes af hovedsagen, at Det Forenede Kongerige i medfoer af sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med direktivets bilag F, punkt 16, har ret til fortsat at afgiftsfritage leveringer af faste ejendomme, naar bortses fra de faa undtagelser fra opretholdelsen af fritagelsen, som fandtes i en liste i tillæg 5, gruppe 1, til Finance Act 1972, hvortil kommer et vist antal yderligere undtagelser i henhold til tillæg 6, gruppe 1, til 1983-momsloven, som aendret ved Finance Act 1989. Som anfoert af den nationale ret har disse aendringer ikke udvidet omraadet for afgiftsfritagelsen, men har tvaertimod begraenset det. De er saaledes ikke gennemfoert i strid med ordlyden af artikel 28, stk. 3, litra b), for selv om denne udelukker, at der indfoeres nye afgiftsfritagelser, eller at rækkevidden af de gaeldende fritagelser udvides efter datoen for ikrafttraedelsen af det sjette direktiv, er den ikke til hinder for, at de begraenses, eftersom det er formaalet med sjette direktivs artikel 28, stk. 4, at de afskaffes.

20 Det ville herved vaere i strid med det naevnte formaal at fortolke artikel 28, stk. 3, litra b), i sjette direktiv indskraenkende, saaledes at en medlemsstat kan opretholde en gaeldende afgiftsfritagelse, men derimod ikke ophaeve den, end ikke delvis, uden samtidig at afskaffe alle de andre fritagelser. En saadan fortolkning ville endvidere, saaledes som generaladvokaten har anfoert i punkt 31 i forslaget til afgoerelse, have uheldige virkninger for den ensartede anvendelse af sjette direktiv. En medlemsstat kunne nemlig se sig tvunget til at opretholde samtlige de afgiftsfritagelser, der var gaeldende paa datoen for vedtagelsen af sjette direktiv, selv om den baade finder det muligt, hensigtsmaessigt og oenskeligt gradvis at gennemfoere den ordning, der er fastlagt i direktivet paa det paagaeldende omraade.

21 Det forelagte spoergsmaal skal herefter besvares med, at en medlemsstat i forbindelse med levering af en byggegrund er berettiget til at afgiftsfritage denne levering i henhold til sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med direktivets bilag F, punkt 16, selv om staten efter vedtagelsen af det naevnte direktiv dels har indfoert mulighed for at give afkald paa fritagelsen for moms for saadanne leveringer, dels har begraenset det materielle anvendelsesomraade for afgiftsfritagelsen for disse leveringer, saaledes at visse leveringer, som foer var fritaget, nu er paalagt moms.

Afgørelse om sagsomkostninger

Sagens omkostninger

22 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongeriges regering og af Kommissionen, 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 afgoerelse om sagens omkostninger.

Afgørelse

Paa grundlag af disse praemisser

kender

DOMSTOLEN

(Anden Afdeling)

vedroerende det spoergsmaal, der er forelagt af VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, ved kendelse af 2. april 1997, for ret:

En medlemsstat er i forbindelse med leveringen af en byggegrund berettiget til at afgiftsfritage denne levering i henhold til artikel 28, 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, sammenholdt med direktivets bilag F, punkt 16, selv om staten efter vedtagelsen af det nævnte direktiv dels har indført mulighed for at give afkald paa fritagelsen for merværdiafgift for saadanne leveringer, dels har begrænset det materielle anvendelsesomraade for afgiftsfritagelsen for disse leveringer, saaledes at visse leveringer, som foer var fritaget, nu er paalagt merværdiafgift.