

61997C0136

Förslag till avgörande av generaladvokat Fennelly föredraget den 16 juli 1998. - Norbury Developments Ltd mot Commissioners of Customs & Excise. - Begäran om förhandsavgörande: Value Added Tax Tribunal, Manchester - Förenade kungariket. - Mervärdesskatt - Sjätte direktivet - Övergångsbestämmelser - Bibehållande av undantag - Tillhandahållande av mark för bebyggelse. - Mål C-136/97.

Rättsfallssamling 1999 s. I-02491

Generaladvokatens förslag till avgörande

1 Denna begäran om förhandsavgörande gäller de övergångsbestämmelser om befrielse från mervärdesskatt som medlemsstaterna har tillåtit tillämpa i enlighet med det sjätte mervärdesskattedirektivets artikel 28.3 b och bilaga F.(1) Domstolen tillfrågas huruvida en medlemsstat kan fortsätta att tillämpa dylika bestämmelser om skattefrihet när staten har begränsat de relevanta bestämmelser som tidigare gällde genom senare lagstiftning.

I - Bakgrund

A - Gemenskapsrätt

2 De relevanta bestämmelserna i det sjätte direktivet gäller "tillhandahållande av mark för bebyggelse". Det bör till att börja med noteras, att artikel 13 B h stadgar om obligatoriskt undantag från mervärdesskatt för "[t]illhandahållande av annan obebyggd mark än sådan mark för bebyggelse som anges i artikel 4.3 b". Artikel 4.3 b stadgar att "med 'mark för bebyggelse' avses råmark eller iordningställd mark som definierats som sådan mark av medlemsstaterna". Det bör också noteras att enligt artikel 13 B g läst tillsammans med artikel 4.3 a är det också obligatoriskt att tillhandahållande av byggnader som inte är nya och den mark på vilken de står undantas från mervärdesskatt.

3 Artikel 28 i det sjätte direktivet gäller "övergångsbestämmelser". I artikel 28.3 b stadgas att medlemsstaterna under en övergångsperiod får "fortsätta att undanta de verksamheter som anges i bilaga F enligt befintliga villkor i medlemsstaten i fråga". Punkt 16 i bilaga F hänvisar till "[t]illhandahållande av sådana byggnader som avses i artikel 4.3". Följden av detta tillfälliga undantag är således att medlemsstaterna får behålla nationella bestämmelser om undantag från mervärdesskatt utan hinder av de undantag från bestämmelserna om skattefrihet som anges i artikel 13 B g och h. Medlemsstaterna får alltså besluta att inte genomföra det undantag som innebär att "mark för bebyggelse" skall beskattas.

4 De bestämmelser som ger möjlighet att inte tillämpa de ovannämnda bestämmelserna om undantag från mervärdesskatt, såväl obligatoriska som tillfälliga, har också viss betydelse i det förevarande fallet. För det första, artikel 13 C tillåter medlemsstaterna att "medge skattskyldiga en

rätt till valfrihet för beskattning" avseende "[t]jänster som omfattas" av artikel 13 B g eller h. Vad gäller de tillfälliga undantagsbestämmelserna tillåter artikel 28.3 c för det andra medlemsstaterna att "medge skattskyldiga personer valfrihet för beskattning ... på de villkor som anges i bilaga G". Punkt 1 b i bilaga G har följande lydelse: "I fråga om verksamhet som anges i bilaga F: Medlemsstaterna som tillfälligt bibehåller rätten att undanta sådan verksamhet får medge skattskyldiga personer rätten att välja beskattning." Det är således uttryckligen tillåtet att medge valfrihet i fråga om beskattning både vad avser de obligatoriska och de tillfälliga undantagsbestämmelserna.

B - Tvisten i det nationella förfarandet

5 De otvistiga sakomständigheterna, som de beskrivs i beslutet om hänskjutande, är förhållandevis okomplicerade. Den 29 april 1994 fullföljde Norbury Developments Ltd, sökanden i det nationella förfarandet (nedan kallad Norbury), en tidigare överenskommelse om köp av vissa markområden i Chesterton i Förenade kungariket från en säljare, Rivermead Homes Ltd, efter att en kort tid innan ha fått byggnadstillstånd för uppförande av ett bostadsområde på platsen. Samma dag fullföljde Norbury försäljningen av marken till en förvärvare, John Kottler Ltd. Rivermead Homes Ltd valde att inte tillämpa den undantagsbestämmelse från mervärdesskatt som var tillämplig i Förenade kungariket och debiterade mervärdesskatt för försäljningen till Norbury. Norbury förbisåg dock att debitera någon mervärdesskatt för sin vidareförsäljning till John Kottler Ltd och skönstaxerades sedermera med ett mervärdesskattebelopp på 12 443 UKL, beroende på att Commissioners of Customs & Excise, svaranden i det nationella förfarandet (nedan kallad Commissioners), hade tillbakavisat ett krav på ingående mervärdesskatt från Norbury avseende den mervärdesskatt företaget hade betalat på inköpspriset.

6 I sitt överklagande av detta beslut till VAT and Duties Tribunal, Manchester, (nedan kallad den nationella domstolen), hävdade Norbury att de relevanta bestämmelserna i Förenade Kungarikets lagstiftning om mervärdesskatt var oförenliga med det sjätte direktivet, samt att försäljningen av marken till John Kottler Ltd skulle ha ansetts vara skattepliktig. Enligt Norbury medgav artikel 28.3 b i det sjätte direktivet och punkt 16 i bilaga F till detsamma endast att medlemsstaterna fortsatte att tillämpa precis samma undantagsbestämmelser som gällde då det sjätte direktivet antogs, den 17 maj 1977, utan någon som helst ändring. Eftersom Förenade kungariket emellertid hade ändrat de relevanta nationella reglerna, var den tillfälliga bestämmelsen om skattefrihet inte längre tillämplig.

7 Commissioners anförde att även om marken i fråga utgjorde mark för bebyggelse var den undantagen från beskattning i enlighet med artikel 28.3 b och punkt 16 i bilaga F till det sjätte direktivet; det tillfälliga undantag från beskattning som gällde enligt dessa bestämmelser hade fortsatt att vara i kraft genom det artonde direktivet.(2) Ingen avgörande förändring av de relevanta nationella bestämmelserna hade förekommit, och Commissioners hade rätt att stödja sig på denna undantagsbestämmelse, eftersom myndigheten inte försökte stödja sig på någon ny bestämmelse om befrielse från mervärdesskatt gentemot Norbury.

8 Den nationella domstolen ansåg att marken i fråga, som "såldes särskilt med byggnadstillstånd och som utgjorde en del av ett nytt bostadsområde", inte kunde "ses som någonting annat än mark för bebyggelse" och att någon detaljerad definition av begreppet mark för bebyggelse därför inte var nödvändig. Vid en jämförelse mellan den undantagsbestämmelse som gällde vid den tidpunkt då det sjätte direktivet antogs (det vill säga den bestämmelse som angavs i tabell 5, avdelning 1 i Finance Act från år 1972) med den bestämmelse som gällde vid tiden för det omtvistade tillhandahållandet (det vill säga den bestämmelse som förekommer i tabell 6, avdelning 1, i Value Added Tax Act från år 1983), fann den nationella domstolen att "det inte [är] fråga om en utvidgning av en undantagsbestämmelse utan i stället en begränsning av densamma genom att ett större antal förbehåll har införts". Den nationella domstolen bedömde att ordalydelsen av artikel 28.3 b inte var "otvetydig" samt att den kunde tolkas så att medlemsstaterna tilläts begränsa

skattefrihetens räckvidd men inte utöka densamma, och beslöt därför att hänskjuta följande fråga till domstolen:

"Har Förenade kungariket rätt att med stöd av artikel 28.3 b i sjätte direktivet undanta tillhandahållande av obebyggd mark, för vilken det dock vid tidpunkten för tillhandahållandet beviljats bygglov i enlighet med medlemsstatens lagstiftning, och som av domstolen har ansetts vara mark för bebyggelse, oaktat

a) att beskattningen av tillhandahållande av mark, inklusive tillhandahållande av mark som obestridligen är mark för bebyggelse, har ändrats sedan Förenade kungariket antog det sjätte direktivet den 17 maj 1977, framför allt sedan utfärdandet av Finance Act 1989, där det infördes en möjlighet att frångå undantag från mervärdesskatt i fråga om vissa sådana tillhandahållanden, och

b) att beskattningen av tillhandahållande av mark som obestridligen är mark för bebyggelse har ändrats sedan Förenade kungariket antog sjätte direktivet den 17 maj 1977, framför allt sedan utfärdandet av Finance Act 1989, som innebar att vissa sådana tillhandahållanden som tidigare varit undantagna normalt skulle klassas som väg- och vattenbyggnadsarbeten,

och med beaktande av att tillhandahållandet enligt tabell 5 avdelning 1 punkt 1 i Finance Act 1972 skulle ha varit undantagen om det skett före den 17 maj 1977?"

II - Yttranden

9 Kommissionen och Förenade kungariket har yttrat sig såväl muntligen som skriftligen. Norbury har endast yttrat sig muntligen.

III - Bedömning

A - Definitionen av mark för bebyggelse

10 Den nationella domstolen har funnit att marken i fråga utgör mark för bebyggelse och har därför ställt en fråga som endast gäller om Förenade kungariket har rätt att fortsätta att undanta tillhandahållande av sådan mark från mervärdesskatt. I domen i målet Gemeente Emmen⁽³⁾ fastslog domstolen att "artikel 4.3 b i sjätte direktivet [...] innehåller en uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas definitioner av mark för bebyggelse" samt att det följaktligen "ankommer på medlemsstaterna att definiera vilken mark som skall betraktas som mark för bebyggelse såväl vid tillämpningen av artikel 4.3 b som vid tillämpningen av artikel 13 B h ...".⁽⁴⁾ Domstolen noterade också att medlemsstaterna bör "respektera [...] syftet med artikel 13 B h i sjätte direktivet. Denna bestämmelse har till syfte att från skatt undanta tillhandahållande av enbart sådan obebyggd mark som inte är avsedd för uppförande av en byggnad".⁽⁵⁾ Domstolens slutsats blev emellertid enbart att "det ankommer på medlemsstaterna att definiera begreppet 'mark för bebyggelse' i den mening som avses i artikel 13 B h och artikel 4.3 b i förening i sjätte direktivet", samt att "[d]et följaktligen inte [ankommer] på domstolen att ange vilken grad av iordningställande som obebyggd mark måste ha genomgått för att kunna betecknas som mark för bebyggelse ...".⁽⁶⁾

11 Kommissionen har uppmärksammat att det saknas en definition av "mark för bebyggelse" i Förenade Kungarikets mervärdesskattelagstiftning. Kommissionen noterar, att även om domen i målet Gemeente Emmen gav medlemsstaterna frihet att definiera "mark för bebyggelse", så kan en underlåtelse att ge någon definition som är tillämplig erga omnes strida mot principen om rättsäkerhet.(7) Kommissionen menar likväl att detta inte är fallet i det förevarande målet, till att börja med eftersom någon fråga angående frånvaron av definition av sådan mark inte hänskjutits och, vidare, eftersom den enda konsekvensen av en brist på en dylik definition skulle vara att all mark som annars skulle falla under definitionen automatiskt skulle undantas från beskattning jämlikt artikel 13 B h, om inte medlemsstaten begagnade sig av rätten att införa skatteplikt.

12 I det förevarande målet är det tillräckligt att konstatera att ingen fråga avseende detta spörsmål har hänskjutits till domstolen. Det får anses ostridigt att den mark som är under prövning i det nationella förfarandet utgör "mark för bebyggelse" enligt alla tänkbara definitioner. De eventuella olösta problem som domstolens uttalanden i domen i det ovannämnda målet Gemeente Emmen ger upphov till är inte av betydelse i det förevarande målet. Jag delar hursomhelst Förenade Kungarikets uppfattning att det skulle vara poänglöst att ha en definition av "mark för bebyggelse" om markens tillhandahållande omfattas av ett undantag som inte har ändrats i materiellt hänseende sedan början av 1973.

B - Tillämpningen av det tillfälliga undantaget från beskattning

13 Jag skall nu behandla frågan om det tillfälliga undantaget från beskattning. Frågan är huruvida Förenade kungariket har förlorat rätten att stödja sig på artikel 28.3 b i det sjätte direktivet genom att ändra undantagsbestämmelsens lydelse i fråga om "[t]illhandahållande av sådana byggnader och sådan mark som avses i artikel 4.3" på ett sådant sätt att medlemsstaten inte fortsatt att tillämpa bestämmelsen "enligt befintliga villkor", såsom artikel 28.3 b föreskriver.

14 Vid sammanträdet tog Norbury upp två frågeställningar. Den första frågeställningen gäller införandet i Förenade kungariket av en möjlighet att inte tillämpa undantaget från beskattning i fråga om mark för bebyggelse genom Finance Act 1989. Det är inte nödvändigt att överväga huruvida en sådan förändring utgör en förändring av villkoren för hur undantaget fortsätter att tillämpas. Artikel 28.3 c i det sjätte direktivet, såsom kommissionen med rätta påpekade vid sammanträdet, tillåter medlemsstaterna att "medge skattskyldiga personer valfrihet av undantagna transaktioner på de villkor som anges i bilaga G". Enligt bilaga G gäller att "[m]edlemsstaterna som tillfälligt bibehåller rätten att undanta sådan verksamhet får medge skattskyldiga personer rätten att välja beskattning" i fråga om verksamhet som anges i bilaga F (min kursivering). Rätten att "medge" - ordet används tre gånger i den aktuella bestämmelsen - står i motsats till rätten att "föresätta" enligt artikel 28.3 b. Bestämmelsen gjorde det möjligt för Förenade kungariket att införa en sådan valmöjlighet år 1989. Olyckligtvis underlät Norbury att utnyttja denna möjlighet.

15 Vid en genomläsning av artikel 13 i det sjätte direktivet framkommer vidare att det inte finns några hinder för att tillåta en sådan valmöjlighet samtidigt som ett undantag bibehålls. Även om tillhandahållande av byggnader och annan mark än mark för bebyggelse fortfarande i princip undantas från mervärdesskatt enligt artikel 13 B g och h, innebär artikel 13 C alltså att medlemsstaterna fortfarande kan ge de skattskyldiga en valmöjlighet i fråga om beskattning av transaktioner som innefattar sådant tillhandahållande. Följaktligen är jag övertygad om att det faktum, att en rätt att välja att bli beskattad införts i fråga om tillhandahållande av "mark för bebyggelse" som undantas från beskattning i en medlemsstat i enlighet med en sådan tillfällig undantagsbestämmelse som avses i artikel 28.3 b i kombination med punkt 16 i bilaga F i det sjätte direktivet, inte påverkar undantagsbestämmelsens giltighet.

16 Norburys andra argument är inte lika lätt att avfärda. Det baseras på det otvistiga faktum, som anges i den nationella domstolens fråga, att "beskattningen av tillhandahållande av mark som obestriddligen är mark för bebyggelse har ändrats sedan Förenade kungariket antog sjätte

direktivet den 17 maj 1977 ...". Norbury hävdar att rättsläget i medlemsstaterna måste vara detsamma som rådde vid antagandet av det sjätte direktivet. Norbury gör vidare gällande att varje genomgripande förändring av det allmänna mervärdesskattesystemet rörande tillhandahållande av mark för bebyggelse medför att medlemsstaterna förlorar rätten att tillämpa det tillfälliga undantaget. Enligt Norbury har Förenade Kungarikets lagstiftning helt och hållet förändrat de villkor som gäller för undantaget i landet. Till stöd för båda dessa påståenden har Norbury anfört domen i målet kommissionen mot Tyskland.(8)

17 Förenade Kungarikets ombud hävdade vid sammanträdet att en distinktion borde göras mellan "bebyggd mark" och "mark för bebyggelse". Vad gäller tillhandahållande av mark för bebyggelse, vilket vitsordades såsom varande den sorts land varom fråga var i detta mål, gjorde ombudet gällande att den i Förenade kungariket gällande undantagsbestämmelsen är identisk med den bestämmelse som tillämpades före antagandet av det sjätte direktivet. Följaktligen hävdade han att den i målet hänskjutna frågan kunde besvaras på så sätt att ingen sådan materiell förändring som åsyftas med kontinuitetskravet i artikel 28.3 b hade ägt rum.

18 Förenade kungariket framhåller därtill, med stöd av kommissionen, att förändringarna i landets lagstiftning (förutom införandet av en möjlighet att inte tillämpa undantagsbestämmelsen, vilket av skäl som angetts ovan inte är aktuellt i detta sammanhang) endast har tillkommit för att begränsa undantagsbestämmelsens räckvidd. Enligt deras uppfattning omfattar en vidsträckt undantagsbestämmelse även en mera begränsad sådan, såsom kommissionens företrädare framhöll vid sammanträdet. Till stöd för detta påstående anfördes domstolens dom i målet Kerrutt.(9) Vidare skulle en tolkning av artikel 28.3 b i kombination med bilaga F, som inte tillät medlemsstaterna att begränsa räckvidden av tillåtna tillfälliga undantagsbestämmelser utan att därigenom förlora rätten att bibehålla dessa i deras helhet, motverka syftet med övergångsbestämmelserna, vars existensberättigande måste vara att uppmuntra medlemsstaterna att avlägsna nationella undantag från det gemensamma mervärdesskattesystemet.

19 Även om jag fortfarande hyser den uppfattning jag gav uttryck för i mitt förslag till avgörande i målet Gemeente Emmen, att räckvidden av de tillfälliga undantagsbestämmelserna som omfattas av artikel 28.3 b "mot bakgrund av det övergripande syftet med sjätte direktivet, som består i att skapa en enhetlig grund för ett gemensamt, integrerat mervärdesskattesystem, [måste] tolkas restriktivt", kan jag inte godta Norburys påstående att medlemsstaterna är skyldiga att bibehålla samma rättsläge som förelåg vid antagandet av det sjätte direktivet.(10) Artikel 28.3 b är inte någon "frysande" bestämmelse såsom Norburys ombud antytt. Enligt min mening kan denna bestämmelses upphovsmän inte anses ha bundit medlemsstaterna vid den lagstiftning som de tillämpade 1977. Tvärtom bör medlemsstaterna åtminstone vara fria att ändra de regler som gäller för ett undantag som omfattas av den artikeln, under förutsättning att den aktuella undantagsbestämmelsens räckvidd förblir oförändrad. Sålunda måste det vara möjligt för en medlemsstat att kodifiera eller klarlägga sina mervärdesskattebestämmelser i ny lagstiftning. Enligt mitt synsätt kan det inte vara fråga om åsidosättande av principen om rättssäkerhet i ett sådant fall.

20 I det förevarande fallet har Förenade kungariket emellertid föreslagit att den ställda frågan skall besvaras enbart på den grunden att ingen materiell ändring av det nationella undantaget avseende "mark för bebyggelse" har företagits. Det har antytts att, eftersom undantaget endast borttagits i fråga om tillhandahållande av vad Förenade Kungarikets ombud beskrivit som "bebyggd mark", det ursprungliga undantaget för "mark för bebyggelse" borde anses som oförändrat. Förmodligen åsyftar Förenade kungariket det faktum att punkt 16 i bilaga F till det sjätte direktivet faktiskt inte bara hänvisar till tillhandahållande av "mark för bebyggelse" utan också till tillhandahållande av nya eller tidigare obebodda byggnader. Norbury har emellertid bestridit betydelsen av distinktionen mellan "bebyggd mark" och "mark för bebyggelse" i det här aktuella fallet; företaget har hänvisat till det faktum att enligt de efter år 1977 gällande nationella reglerna är väg- och vattenbyggnadsarbeten, vilket kan innefatta barmark med avlopp, nu

mervärdesskattepliktiga. Eftersom sådan mark med hänsyn till domstolens dom i målet Gemeente Emmen kan definieras som "mark för bebyggelse" av medlemsstaterna, skulle det enligt min mening inte vara lämpligt att tillbakavisa Norburys påstående att Förenade kungariket inte längre kan stödja sig på punkt 16 i bilaga F med hänvisning till att ingen eventuell begränsning av det före år 1977 gällande undantaget har förekommit vad avser tillhandahållande av mark för bebyggelse.

21 Jag delar Förenade Kungarikets och kommissionens uppfattning att den princip som domstolen fastslog i domen i målet Kerrutt kommer till användning i det förevarande fallet.(11) I målet Kerrut hade domstolen att bedöma en modell för samägt byggande kallad Bauherrenmodell, enligt vilken en serie transaktioner - huvudsakligen köp av mark samt uppförande av bostadshus - utmynnade i att de deltagande "delägarna" var och en förseddes med ett nytt bostadshus som uppfördes för deras räkning av en och samma entreprenör. Syftet med modellen var att minska kostnaderna samt skapa utgifter som kunde dras av från inkomstskatten. Tvistefrågan gällde emellertid mervärdesskatt. Såsom generaladvokaten Darmon påpekade, medan tillhandahållande av mark för bebyggelse alltid hade varit skattefritt i Tyskland hade tillhandahållande av varor och tjänster som användes vid tillverkningen av vad som senare skulle utgöra tillhandahållande av en ny byggnad aldrig undantagits från skatt.(12) Domstolen ansåg, att tillhandahållande av sådana varor och tjänster samt tillhandahållande av en ny byggnad och den mark byggnaden stod på, utgjorde skilda transaktioner i rättsligt hänseende. Domstolens uttalande, att uttrycket "fortsätta att undanta" som används i artikel 28.3 b "utgör hinder mot att nya undantag införs eller att räckvidden av redan existerande undantag utökas efter tidpunkten för direktivets ikraftträdande", måste förstås mot denna bakgrund.(13) Sålunda kunde inte det faktum att tillhandahållande av varor och tjänster som användes vid tillverkningen "påverka räckvidden av undantaget från omsättningsskatt", (14) även om den tillfälliga undantagsbestämmelsen enligt artikel 28.3 b i kombination med punkt 16 i bilaga F hade kunnat tillämpas på den del av transaktionen som avsåg mark. Det finns ingenting i detta mål som tyder på att undantaget över huvud taget inte skulle kunna tillämpas om den ursprungliga tillfälliga undantagsbestämmelsens räckvidd begränsades. Detta är emellertid inte tillräckligt för att vederlägga Norburys inställning i det föreliggande målet, nämligen att med stöd av i synnerhet domen i målet kommissionen mot Tyskland medför begränsningen efter år 1977 av räckvidden av undantaget för tillhandahållande av mark för bebyggelse att detta tillfälliga undantag inte kan fortsätta att tillämpas i Förenade Kungariket.(15)

22 För att lösa detta problem föreslår jag att förändringarna i Förenade Kungarikets lagstiftning betraktas mot bakgrund av domstolens dom i målet kommissionen mot Tyskland.

23 Den aktuella lagstiftningen har sammanfattats i beslutet om hänskjutande. Lagstiftningen är inte alltför komplicerad och parterna motsätter sig inte att en jämförelse görs mellan de uppräkningsgrupper av undantag från undantagsbestämmelserna som återfinns i tabellerna till Finance Act från 1972 (nedan kallad 1972 års lag) och till Value Added Tax Act från 1983 (nedan kallad 1983 års lag). 1972 års lag undantog ett antal ageranden från beskattning vilka kunde utgöra tillhandahållande av mark. Undantagen från dessa undantagsbestämmelser återfinns i tabell 5 som endast gäller i huvudsak semester- eller fritidsaktiviteter såsom tillhandahållande av hotellrum samt jakt- eller fiskerättigheter. Motsvarande bestämmelser i 1983 års lag är identiska till sin struktur även om innehållsmässiga förändringar föreligger. De existerande undantagen räknas upp mera i detalj, men det förefaller mig inte ha förekommit någon avsevärd förändring. Det har inte påståtts att förändringarna innebär att undantagen från beskattning utvidgas. Mera exakt inkluderar undantagen numera vad jag skulle vilja kalla "upplåtelse av oinskränkt besittningsrätt" (det vill säga full äganderätt) i fråga om färdigbyggda eller ofullbordade byggnader som inte är avsedda för boende, samt slutförda eller ofullbordade väg- och vattenbyggnadsarbeten och tillhandahållande i enlighet med ett hyreskontrakt, arrendeavtal eller tillstånd avseende ett bostadsområde.

24 Härefter måste jag bedöma huruvida Norburys hänvisning till domen i målet kommissionen mot Tyskland, vilket var av mera komplicerad art än det förevarande, är motiverad. Detta mål berörde inte bara två andra punkter i bilaga F (punkterna 17 och 27), utan dessa skulle också analyseras mot bakgrund av Tysklands införlivande av det särskilda undantagssystem för resebyråtjänster som införts genom artikel 26 i det sjätte direktivet.

25 Den huvudsakliga innebörden av detta särskilda system är att resebyråerna inte behöver erlagga skatt på bruttopriset på sina tjänster utan endast på sin "vinstmarginal", som definieras som "skillnaden mellan det totala belopp som skall betalas av den resande", exklusive mervärdesskatt, och "resebyråns faktiska kostnad för varor och tjänster som tillhandahålls av andra skattskyldiga personer och som är till direkt nytta för den resande" (artikel 26.2). Dessa tjänster (som jag väljer att kalla "ingående tjänster") består typiskt sett av hotell- och transporttjänster. Resebyrån får inte dra av den mervärdesskatt som den måste betala till dem som tillhandahåller dessa ingående tjänster (artikel 26.4).

26 Den centrala frågan i målet var emellertid det som ansågs utgöra en felaktig tillämpning av artikel 26.3 från Tysklands sida. Den bestämmelsen föreskriver till att börja med undantag från mervärdesskatt för en resebyråtjänst om dess ingående tjänster utförs av skattskyldiga personer utanför gemenskapen samt även att "[o]m dessa transaktioner genomförs både inom och utanför gemenskapen, får endast den del av resebyråns tjänst som avser transaktioner utanför gemenskapen undantas från skatt". De tyska reglerna i den lag från år 1980 som genomförde denna bestämmelse gick längre än så och tillämpade undantaget för så vitt resebyråtjänsterna tillhandahölls utanför Förbundsrepubliken Tyskland. Sålunda kunde undantaget enligt kommissionen tillämpas också i fråga om transporttjänster som tillhandahölls inom gemenskapen.

27 Tyskland svarade med att hänvisa till det undantag för luft- och sjötransporter som landet hade infört i enlighet med punkt 17 i bilaga F. Sjötransporter hade faktiskt aldrig omfattats av det tyska mervärdesskattesystemet, medan lufttransporter hade åtnjutit skattefrihet genom ett undantagsbeslut fattat på ministernivå. Det förefaller ha godtagits, åtminstone från generaladvokatens sida, att de ändringar som Tyskland genomfört i sin lag från år 1980 inte medförde någon materiell ändring i fråga om beskattningen av dessa transporttjänster. Å andra sidan, vid tiden för antagandet av det sjätte direktivet fanns det inte något gällande undantag för resebyråtjänster i Tyskland - dessa tjänster beskattades på vanligt sätt.

28 Domstolens dom var i huvudsak koncentrerad kring bestämmelsen i artikel 26.2 att "[a]lla transaktioner som genomförs av en resebyrå i samband med en resa skall behandlas som en enda tjänst som resebyrån tillhandahåller de resande". Efter att ha uppmärksammat denna bestämmelse hänvisade domstolen till "det enda undantag som uttryckligen gjorts beträffande transaktioner som utförts utanför gemenskapen och för vilka hela eller en del av resebyråns tillhandahållande av tjänster är undantagna från skatt". Domstolen uppmärksammade därefter det undantag som stadgas i punkt 27 i bilaga F rörande "[r]esebyråtjänster som avses i artikel 26" och fastslog att detta undantag endast kan gälla "den enda tjänst som resebyrån tillhandahåller och som normalt sett är skattepliktig och inte någon av de transaktioner som ingick i denna enda tjänst och som tidigare beskattades enligt ett annat system". Den sista meningen är förmodligen en erinran om det förutvarande tyska systemet enligt vilket transporttjänster undantogs till skillnad från just resebyråtjänster.⁽¹⁶⁾ Det är emellertid klart att behandlingen av resebyrå- och transporttjänster som en enda tjänst i punkt 17 i bilaga F inte har någon motsvarighet i fråga om sådana leveranser som anges i punkt 16. Följaktligen har kärnpunkten i domstolens resonemang ingen betydelse för det förevarande målet.

29 Norbury stödjer sig emellertid på domen i målet kommissionen mot Tyskland för att söka etablera principen att varje grundläggande förändring av villkoren för ett tillfälligt undantag från mervärdesskatt medför att undantaget förlorar sin verkan. Norbury hänvisar särskilt till punkterna 18-22 i generaladvokaten Gulmanns förslag till avgörande i detta mål, och försöker koppla ihop

vad som där sågs med punkterna 16 och 17 i domen. Generaladvokaten konstaterade, att även om de tyska undantagsreglerna för transporttjänster inte hade ändrats genom 1980 års lag, innebar behovet att tillförsäkra att ett tillfälligt undantag inte användes för att få till stånd nya undantag att "det måste vara möjligt att avgöra [detta] utan svårighet". Eftersom rättsgrunden för undantaget hade ändrats var de bestämmelser som gällde före respektive efter år 1980 inte identiska i rättsligt hänseende. Deras rättsgrund och struktur hade ändrats. Även om detta resonemang inte återgavs i domen, tillbakavisades det inte heller. Den sista meningen i punkt 16 i domen hänvisade, som jag påpekade i den föregående punkten, till transaktioner "som tidigare beskattades enligt ett annat system".

30 Jag anser likväl inte att de förändringar av de nationella lagbestämmelserna som är uppe till prövning i det förevarande målet kan anses jämförbara med de förändringar som domstolen behandlade i det målet. I enlighet med vad jag redan anfört (se ovan punkt 23) är undantagets rättsliga struktur identisk i 1972 och 1983 års lagar. Om en förändring över huvud taget kan anses ha skett genom 1983 års lag, består denna av införandet av ett antal betydelsefulla tillägg till uppräknningen av undantag, varigenom undantaget för tillhandahållande av mark begränsas till sin räckvidd. Det förefaller mig inte föreligga någon svårighet att identifiera de ändringar som gjorts. Vidare framgår det inte att ändringarna innefattar någon förtäckt utvidgning av undantaget i strid med Kerrutt-principen.

31 Norbury hävdar dock att, som företaget uttrycker saken, "fragmentariska" förändringar av detta slag inte kan tillåtas. Med andra ord har en medlemsstat rätt att bibehålla ett existerande undantag, men får däremot inte delvis upphäva undantaget. Jag anser att generaladvokaten Gulmanns förslag till avgörande i målet kommissionen mot Tyskland går i motsatt riktning. Han ansåg det inte föreligga något absolut krav på att undantag antingen tillämpas helt och fullt i ursprunglig form eller inte alls. Han gav uttryck för likartade lämplighetsargument som Förenade kungariket och kommissionen anfört i det förevarande fallet genom att anse att "en restriktiv tolkning av den tillfälliga undantagsbestämmelsen kan motverka en enhetlig tillämpning av direktivet ..."; en medlemsstat skulle kunna vara tvungen att "bibehålla den existerande rättsliga regleringen i dess helhet, även om det anses möjligt, lämpligt och önskvärt att i stället genomföra det system som direktivet etablerar på området". (17) Enligt min mening är detta resonemang analogiskt tillämpligt på det förevarande målet, där undantagets räckvidd har begränsats med tiden. När domstolen i punkt 17 i domen uteslöt "bibehållande av partiella undantag" avsågs härmed de speciella villkor som anges i artikel 26 och i punkt 27 i bilaga F i det sjätte direktivet. (18)

32 Sammanfattningsvis kan jag inte se någonting vare sig i kombinationen av artikel 28 och punkt 16 i bilaga F eller i dispositionen av eller syftet med det sjätte direktivet som hindrar en medlemsstat från att ändra lydelsen av ett existerande undantag med enda följd att dess materiella räckvidd begränsas. Medlemsstaterna bör inte avskräckas från att stegvis upphäva de undantag från mervärdesskatt som medgetts under en övergångsperiod. I vilket fall som helst ankommer det enligt min mening på de nationella domstolarna att ta ställning till de eventuella tvetydigheter som kan tänkas förekomma bland de nationella regler som antagits efter år 1977 vad avser de tillfälliga undantagen, med beaktande av principen att varje begränsning av ett redan existerande undantags räckvidd måste tolkas extensivt; dylika regler har faktiskt ungefärligen motsvarande verkan som ett undantag från ett av de obligatoriska undantag som anges i det sjätte direktivets avdelning X.

IV - Förslag till avgörande

33 Följaktligen föreslår jag att domstolen besvarar den av VAT and Duties Tribunal, Manchester, hänskjutna frågan på följande sätt:

En medlemsstat har rätt att med stöd av artikel 28.3 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter -

Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, jämförd med punkt 16 i bilaga F till detta direktiv, undanta tillhandahållande av mark som har ansetts vara mark för bebyggelse, oaktat den omständigheten att denna stat har, för det första, efter att det sjätte direktivet antogs infört en möjlighet att frångå undantaget från mervärdesskatt i fråga om sådana tillhandahållanden, och, för det andra, inskränkt den materiella räckvidden av det undantag som den tillämpar för sådana tillhandahållanden på så sätt att vissa tillhandahållanden som tidigare varit undantagna skulle beläggas med mervärdesskatt.

(1) - Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, nedan kallat det sjätte direktivet).

(2) - Rådets artonde direktiv 89/465/EEG av den 18 juli 1989 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning avseende omsättningsskatter - Upphävande av vissa undantag som föreskrivs i artikel 28.3 i rådets sjätte direktiv, 77/388/EEG (EGT L 226, s 21; svensk specialutgåva område 9, volym 2, s. 14). Olika undantag som var tänkta som övergångsåtgärder, och som var tillåtna enligt bilaga F, upphävdes genom artikel 1.2 i artonde direktivet.

(3) - Dom av den 28 mars 1996 i mål C-468/93 (REG 1996, s. I-1721, nedan kallat målet Gemeente Emmen).

(4) - Ibidem, punkt 20.

(5) - Ibidem, punkt 25.

(6) - Ibidem, punkt 26 och domslutet.

(7) - Kommissionen citerar i detta sammanhang dom av den 22 februari 1984 i mål 70/83, Kloppenburg (REG 1984, s. 1075; svensk specialutgåva, volym 7, s. 533).

(8) - Dom av den 27 oktober 1992 i mål C-74/91 (REG 1992, s. I-5437).

(9) - Dom av den 8 juli 1986 i mål 73/85 (REG 1986, s. 2219, nedan kallat målet Kerrutt).

(10) - Punkt 27.

(11) - A.st., fotnot 9 ovan.

(12) - Punkt 4 i förslaget till avgörande.

(13) - Punkt 17.

(14) - Ibidem.

(15) - A.st., fotnot 8 ovan.

(16) - I den första meningen i punkt 17 konstaterar domstolen därefter att, eftersom Tyskland inte hade nekat till att det allmänna regelsystemet inte hade bibehållits för resebyråer, och då ett särskilt regelsystem också hade antagits i enlighet med artikel 26 i det sjätte direktivet, så kunde landet inte "stödja sig på möjligheten att fortsätta att undanta vissa aktiviteter vilka inte är avsedda att undantas enligt denna artikel".

(17) - Punkt 21 i förslaget till avgörande.

(18) - Detta framgår av den andra meningen i punkt 17, där domstolen uttalar att "det skulle stå i strid med principen om rättssäkerhet att tillåta ett bibehållande av partiella undantag som inte uttryckligen angetts i de tillfälliga bestämmelserna i det sjätte direktivet som gäller för resebyråer

..." (*min kursivering*).