FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT NIAL FENNELLY

fremsat den 16. juli 1998 *

1. Nærværende anmodning om præjudiciel afgørelse vedrører rækkevidden af de midlertidige fritagelser for momspligt, som medlemsstaterne er beføjet til at anvende i medfør af sjette momsdirektivs [1] artikel 28, stk. 3, litra b), og direktivets bilag F. Domstolen anmodes om at tage stilling til, hvorvidt en medlemsstat fortsat kan anvende sådanne afgiftsfritagelser, når den ved senere lovgivning har begrænset rækkevidden af de relevante nationale bestemmelser, der var gældende forud for vedtagelsen af direktivet.

I — Relevante retsregler og faktiske omstændigheder

A — *Fællesskabsbestemmelser*

2. De relevante bestemmelser i sjette direktiv er bestemmelserne vedrørende leveringen af en »byggegrund«. Det skal for det første bemærkes, at artikel 13, punkt B, litra h), foreskriver en *obligatorisk* momsfritagelse for »levering af fast ejendom, bortset fra bygninger, med undtagelse af de i artikel 4, stk. 3, litra b), nævnte byggegrunde«. Artikel 4, stk. 3, litra b), bestemmer, at »ved 'byggegrunde' forstås grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne«. Det skal endvidere bemærkes, at i medfør af artikel 13, punkt B, litra g), sammenholdt med artikel 4, stk. 3, litra a), er levering af bygninger med tilhørende jord, med undtagelse af nye bygninger, ligeledes *obligatorisk* fritaget for moms.

3. Artikel 28 i sjette direktiv vedrører »overgangsbestemmelser«. Ifølge artikel 28, stk. 3, litra b), kan medlemsstaterne *som en overgangsordning* »fortsat fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F, på de i medlemsstaten gældende betingelser«. Punkt 16 i bilag F vedrører »leveringer af bygninger og jord, omhandlet i artikel 4, stk. 3«. Denne fritagelse på overgangsbasis har således den virkning, at medlemsstaterne uanset undtagelserne fra de momsfritagelser, der hjemles ved artikel 13, punkt B, litra g) og h), kan opretholde de nationale momsfritagelser; de kan med andre ord beslutte ikke at gennemføre undtagelsen om, at »byggegrunde« skal beskattes.

* Originalsprog: engelsk.

1 — Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT L 145, s. 1 (herefter »sjette direktiv«).

4. Bestemmelserne om mulighederne for at vælge at give afkald på de to obligatoriske afgiftsfritagelser på overgangsbasis, der er nævnt ovenfor, har endvidere en vis interesse i nærværende sag. Hvad for det første særligt angår »transaktioner omhandlet« i artikel 13, punkt B, litra g) og h), bestemmer artikel 13, punkt C, at medlemsstaterne »kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift«. Hvad for det andet angår afgiftsfritagelserne på overgangsbasis tillader artikel 28, stk. 3, litra c), medlemsstaterne at »give afgiftspligtige personer mulighed for at vælge, at [der] ... på de i bilag G fastlagte betingelser pålægges afgift«. Punkt 1, litra b), i bilag G bestemmer, at »ved de i bilag F omhandlede transaktioner [kan] medlemsstater, der som overgangsordning opretholder afgiftsfritagelse ... give de pågældende personer mulighed for at vælge at erlægge afgift«. Muligheden for at vælge at erlægge afgift i forbindelse med de to obligatoriske fritagelser på overgangsbasis er således udtrykkeligt hjemlet.

B — *Hovedsagen*

5. De faktiske omstændigheder, således som de fremgår af forelæggelseskendelsen, og som ikke er bestridt, er forholdsvis enkle. Den 29. april 1994 gennemførte sagsøgeren i hovedsagen, Norbury Developments Ltd (herefter »Norbury«), en tidligere kontrakt vedrørende køb af visse grunde, der var beliggende i Chesterton i Det Forenede Kongerige, og som blev solgt af Rivermead Homes Ltd, efter at sagsøgeren kort forinden havde opnået en tilladelse til at bebygge arealet med parcelhuse. Samme dag solgte Norbury det pågældende landareal til John Kottler Ltd som køber. Rivermead Homes gav afkald på den momsfritagelse, der gælder i Det Forenede Kongerige, og beregnede moms af salget til Norbury. Imidlertid undlod Norbury at beregne moms af det senere salg til John Kottler, og selskabet modtog derefter en momsopgørelse fra myndighederne vedrørende et beløb på 12 443 GBP, efter at Commissioners of Customs & Excise, der er sagsøgt i hovedsagen (herefter »Commissioners«), havde afvist Norbury's krav om fradrag for indgående moms i den moms, der var betalt af købsprisen.

6. Norbury anlagde sag til anfægtelse af denne afgørelse ved VAT and Duties Tribunal, Manchester (herefter »Tribunal«), og gjorde gældende, at de relevante bestemmelser i Det Forenede Kongeriges momslovgivning var uforenelige med sjette direktiv, og at salget af landarealet til John Kottler burde være anset for afgiftspligtigt. Norbury anførte, at medlemsstaterne ifølge sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), og punkt 16 i direktivets bilag F alene havde ret til fortsat at anvende nøjagtigt de samme afgiftsfritagelser som dem, der gjaldt på datoen for vedtagelsen af sjette direktiv — den 17. maj 1977 — uden nogen form for ændring. Da Det Forenede Kongerige imidlertid har ændret de relevante nationale bestemmelser, var den i en overgangsperiode gældende fritagelse ikke længere anvendelig.

7. Commissioners anførte, at selv om de omtvistede arealer var byggegrunde, var de afgiftsfritaget efter sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), og punkt 16 i direktivets bilag F; den som en overgangsordning hjemlede fritagelse i medfør af disse bestemmelser var

blevet opretholdt ved det attende direktiv [2]. Der var ikke sket nogen grundlæggende ændring af de relevante nationale bestemmelser; Commissioners kunne henholde sig til denne fritagelse, eftersom myndigheden ikke søgte at gøre en ny momsfritagelse gældende over for Norbury.

8. Tribunal bemærkede, at det omtvistede landareal, som »udtrykkeligt [blev] solgt med byggetilladelse og indgik i et område til ny bebyggelse«, ikke kunne »betragtes som andet end byggegrunde«, og at det følgelig ikke var nødvendigt at fastlægge en detaljeret definition af byggegrunde. Tribunal sammenlignede den afgiftsfritagelse, der var gældende på tidspunktet for vedtagelsen af sjette direktiv (dvs. den fritagelse, der fremgår af tillæg 5, gruppe 1, til Finance Act 1972), med den, der gjaldt for datoen for den omtvistede levering (dvs. fritagelsen i medfør af tillæg 6, gruppe 1, til Value Added Tax Act 1983), og fastslog herefter: »Der er i nærværende sag ikke tale om udvidelse af en fritagelse, men om begrænsning af en fritagelse som følge af indførelse af flere undtagelser«. Idet Tribunal fandt, at fortolkningen af ordlyden af artikel 28, stk. 3, litra b), ikke var »utvivlsom«, og at den kunne fortolkes således, at den tillod medlemsstaterne at begrænse rækkevidden af fritagelsen, men ikke at udvide den, besluttede den at forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

»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 på hvilken der på leveringstidspunktet lovligt kan opføres bygninger i henhold til en tilladelse, der er meddelt i medfør af lovgivningen i den nævnte medlemsstat, idet bemærkes, at ejendommen af Tribunal anses for en byggegrund?

Består 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 sjette direktiv den 17. maj 1977, og navnlig siden vedtagelsen af Finance Act 1989, som indførte adgang til at give afkald på momsfritagelse 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 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,

2 — Rådets attende direktiv af 18.7.1989 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — ophævelse af visse undtagelser i henhold til artikel 28, stk. 3, i sjette direktiv 77/388, EFT L 226, s. 21. En række fritagelser på overgangsbasis, der oprindeligt var tilladt efter bilag F, blev ophævet ved artikel 1, stk. 2, i attende direktiv.

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?«

II — Indlæg

9. Kommissionen og Det Forenede Kongerige har afgivet skriftlige og mundtlige indlæg; Norbury har alene afgivet et mundtligt indlæg.

III — Analyse

A — *Definitionen af byggegrund*

10. Tribunal har fastslået, at det omtvistede landareal er en byggegrund, og har forelagt et spørgsmål, som udelukkende vedrører Det Forenede Kongeriges ret til fortsat at momsfritage leveringen af fast ejendom af denne art. I Gemeente Emmen-dommen [3] udtalte Domstolen, at »sjette direktivs artikel 4, stk. 3, litra b), udtrykkeligt [henviste] til medlemsstaternes definitioner af byggegrunde«, og at det følgelig »tilkommer medlemsstaterne at definere, hvilke grunde der skal betragtes som byggegrunde, såvel med henblik på anvendelsen af denne bestemmelse som af artikel 13, punkt B, litra h) ...« [4]. Domstolen bemærkede endvidere, at medlemsstaterne skal »iagttage formålet 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« [5]. Imidlertid konkluderede Domstolen blot, »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«, og at »... det [følgelig] ikke tilkommer Domstolen at præcisere, i hvilket omfang en ubebygget grund skal være byggemodnet for at kunne betragtes som en byggegrund ...« [6].

11. Kommissionen har gjort opmærksom på, at der i Det Forenede Kongeriges momslovgivning savnes enhver definition af »byggegrund«. Kommissionen har anført, at selv om Gemeente Emmen-dommen helt har overladt det til medlemsstaterne at definere begrebet byggegrund, kan det efter omstændighederne være i strid med retssikkerhedsprincippet, at der ikke findes en definition med virkning erga omnes [7]. Kommissionen finder dog, at dette ikke er tilfældet i nærværende sag, for det første fordi der ikke er stillet noget spørgsmål vedrørende det forhold, at der ikke findes nogen definition af fast ejendom af denne art i Det Forenede

3 — Dom af 28.3.1996, sag C-468/93, Sml. I, s. 1721.

4 — Præmis 20.

5 — Præmis 25.

6 — Præmis 26 og domskonklusionen.

7 — Kommissionen henviser i denne forbindelse til dom af 22.2.1984, sag 70/83, Kloppenburg, Sml. s. 1075.

Kongerige, og for det andet fordi den eneste konsekvens af, at en sådan definition ikke findes, er, at ethvert grundstykke, som ellers ville være omfattet af denne definition, automatisk vil være afgiftsfritaget i medfør af artikel 13, punkt B, litra h), med forbehold for retten til at vælge at erlægge afgift.

12. For så vidt angår den foreliggende sag er det tilstrækkeligt at bemærke, at der ikke er forelagt Domstolen noget spørgsmål vedrørende dette punkt. Det er uomtvistet, at det i hovedsagen omhandlede landareal er en byggegrund efter enhver mulig definition. For så vidt som der efter de ovenfor citerede præmisser fra Gemeente Emmen-dommen måtte henstå visse ubesvarede spørgsmål, bemærkes, at de ikke opstår i denne sag. Under alle omstændigheder er jeg enig med Det Forenede Kongerige i, at det er uden interesse at definere begrebet byggegrund, eftersom leveringen heraf er omfattet af en fritagelse, som ikke er blevet ændret indholdsmæssigt siden begyndelsen af 1973.

B — *Anvendelsen af afgiftsfritagelsen på overgangsbasis*

13. Jeg kommer herefter til spørgsmålet om overgangsfritagelsen. Spørgsmålet er, om Det Forenede Kongerige har fortabt retten til at påberåbe sig sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), idet det har ændret bestemmelsen vedrørende fritagelsen for »levering af bygninger og jord, omhandlet i artikel 4, stk. 3« på en sådan måde, at det ikke fortsat har givet denne fritagelse på — således som det kræves — de i 1977 »gældende betingelser«.

14. Under retsmødet gjorde Norbury to punkter gældende. Det første vedrører den omstændighed, at Det Forenede Kongerige ved Finance Act 1989 har indført mulighed for at give afkald på afgiftsfritagelsen for byggegrunde. Det er ikke nødvendigt at undersøge, om en sådan ændring udgør en ændring af de betingelser, der fortsat gælder for fritagelsen, således som det hævdes af Norbury. Som det med rette blev anført af Kommissionen under retsmødet, kan medlemsstaterne ifølge sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra 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«. Det bestemmes i bilag G vedrørende de i bilag F omhandlede transaktioner, at »medlemsstater, der som overgangsordning opretholder afgiftsfritagelse, *kan give* de pågældende personer mulighed for at vælge at erlægge afgift« (min fremhævelse). Retten til at »give« — verbet »grant« anvendes tre gange i den relevante bestemmelse — står i modsætning til retten til at »fortsætte«, som er det udtryk, der anvendes i artikel 28, stk. 3, litra b). Denne ret gjorde det muligt at indføre den valgmulighed, som Det Forenede Kongerige gav i 1989. Til sin egen skade udnyttede Norbury ikke denne valgmulighed.

15. Det fremgår endvidere af en nærmere læsning af artikel 13 i sjette direktiv, at der ikke er noget forkert ved at tillade, at en sådan valgmulighed består, samtidig med at fritagelsen opretholdes. For selv om leveringer af bygninger og fast ejendom, med undtagelse af byggegrunde, principielt er momsfritaget ifølge artikel 13, punkt B, litra g) og h), kan medlemsstaterne alligevel i henhold til artikel 13, punkt C, indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift af transaktioner vedrørende sådanne leveringer. Jeg anser det følgelig for sikkert, at den ret, der er givet til at vælge at

erlægge afgift ved levering af en byggegrund, hvor en sådan levering er afgiftsfritaget i en medlemsstat i henhold til en fritagelse på overgangsbasis med hjemmel i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med punkt 16 i direktivets bilag F, ikke berører denne fritagelse.

16. Norbury's andet argument er ikke lige så let at afvise. Grundlaget for dette argument er den ubestridte omstændighed, at — således som det anføres i det af Tribunal stillede spørgsmål — »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 sjette direktiv den 17. maj 1977 ...«. Norbury gør gældende, at medlemsstaterne for fortsat at kunne anvende en afgiftsfritagelse efter overgangsordningen skal opretholde en retstilstand, der er identisk med den, der gjaldt på tidspunktet for vedtagelsen af sjette direktiv. Selskabet gør endvidere gældende, at enhver grundlæggende ændring af de almindelige bestemmelser om moms i forbindelse med levering af byggegrunde udelukker, at medlemsstaterne fortsat kan anvende overgangsfritagelsen. Ifølge Norbury har lovgivningen i Det Forenede Kongerige grundlæggende ændret betingelserne for afgiftsfritagelsen i dette land. Til støtte for begge disse anbringender har selskabet henvist til dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland [8].

17. Det Forenede Kongeriges repræsentant gjorde under retsmødet gældende, at der skal sondres mellem »bebyggede ejendomme« og »byggegrunde«. Med hensyn til byggegrunde — som repræsentanten var enig i er den type ejendom, som omhandles i nærværende sag — anførte Det Forenede Kongeriges repræsentant, at den afgiftsfritagelse, der gælder i dag i Det Forenede Kongerige, er identisk med den, der fandt anvendelse før vedtagelsen af sjette direktiv. Han konkluderede herefter, at det i nærværende sag forelagte spørgsmål kunne besvares således, at der for så vidt angår kravet om kontinuitet i artikel 28, stk. 3, litra b), ikke er indtrådt nogen væsentlig ændring.

18. Det Forenede Kongerige har med støtte fra Kommissionen endvidere anført, at de foretagne ændringer af den britiske lovgivning (bortset fra indførelsen af muligheden for at vælge at give afkald på afgiftsfritagelsen, som af de grunde, jeg har anført ovenfor, ikke spiller nogen rolle i denne forbindelse) har det ene formål at begrænse rækkevidden af afgiftsfritagelsen. Som anført af Kommissionens repræsentant under retsmødet er disse parter af den opfattelse, at afgiftsfritagelsen for en større kategori omfatter afgiftsfritagelsen for en mindre kategori. Til støtte for dette anbringende har man henvist til Domstolens dom i Kerruttsagen [9]. En fortolkning af artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med bilag F, hvorefter medlemsstaterne ikke skulle kunne begrænse rækkevidden af afgiftsfritagelser, der er tilladt som en overgangsordning, uden at miste retten til i det hele taget at opretholde dem, ville heller ikke være forenelig med formålet med overgangsordningerne, der er begrundet med, at medlemsstaterne skal tilskyndes til at ophæve de nationale undtagelser i forhold til det fælles momssystem.

8 — Dom af 27.10.1992, sag C-74/91, Sml. I, s. 5437.

9 — Dom af 8.7.1986, sag 73/85, Sml. s. 2219.

19. Selv om jeg stadig er af den opfattelse, som jeg gav udtryk for i mit forslag til afgørelse i forbindelse med Gemeente Emmendommen, nemlig at rækkevidden af overgangsfritagelserne i henhold til artikel 28, stk. 3, litra b), »skal fortolkes snævert i lyset af sjette direktivs overordnede målsætning om at skabe et ensartet beregningsgrundlag for et fælles, integreret momssystem«, kan jeg ikke tilslutte mig Norbury's opfattelse, hvorefter medlemsstaterne er forpligtet til at opretholde den samme retstilstand som den, de anvendte på tidspunktet for vedtagelsen af sjette direktiv [10]. Artikel 28, stk. 3, litra b), er ikke en bestemmelse, der »fastfryser« situationen, således som Norbury's repræsentant hævdede. De, der affattede denne bestemmelse, havde efter min mening ikke til hensigt at binde medlemsstaterne til den lovgivning, som de anvendte i 1977. Tværtimod skulle medlemsstaterne i det mindste have adgang til at ændre lovbestemmelserne vedrørende en afgiftsfritagelse i henhold til denne bestemmelse, når blot rækkevidden af den pågældende fritagelse forbliver uændret. Det må således være muligt for en medlemsstat at kodificere eller klargøre sine gældende momsbestemmelser ved hjælp af ny lovgivning. I disse situationer kan der efter min mening ikke være noget spørgsmål om tilsidesættelse af retssikkerhedsprincippet.

20. I nærværende sag har Det Forenede Kongerige imidlertid foreslået at besvare det præjudicielle spørgsmål udelukkende på det grundlag, at der ikke er sket nogen væsentlig ændring af den nationale afgiftsfritagelse for byggegrunde. Det anføres således, at eftersom fritagelsen kun er blevet ophævet for leveringer af, hvad Det Forenede Kongeriges repræsentant betegnede som bebyggede ejendomme, må den oprindelige fritagelse vedrørende byggegrunde betragtes som uændret. Sandsynligvis har Det Forenede Kongerige den omstændighed i tankerne, at punkt 16 i bilag F til sjette direktiv ikke alene faktisk omfatter leveringer af byggegrunde, men også leveringer af nye eller hidtil ubeboede bygninger. Norbury har imidlertid bestridt, at det i nærværende sag er relevant at foretage den således foreslåede sondring mellem bebyggede ejendomme og byggegrunde; selskabet har henvist til, at efter de nationale bestemmelser, der har været gældende siden 1977, er bygge- og anlægsarbejder, som kan vedrøre ubebyggede ejendomme med kloakering, nu undergivet momspligt. Da sådanne ejendomme i henhold til Gemeente Emmen-dommen af medlemsstaterne kan defineres som byggegrunde, er det efter min mening ikke rigtigt at forkaste Norbury's anbringende om, at Det Forenede Kongerige ikke længere kan støtte ret på punkt 16 i bilag F, med den begrundelse, at der ikke i denne medlemsstat er foretaget nogen som helst begrænsninger af den før 1977 gældende afgiftsfritagelse vedrørende levering af byggegrunde.

21. Jeg er enig med Det Forenede Kongerige og Kommissionen i, at den grundsætning, som Domstolen fastslog i Kerrutt-dommen, finder anvendelse i nærværende sag [11]. I den nævnte dom undersøgte Domstolen en ordning vedrørende byggeri i sameje, der var kendt under navnet Bauherrenmodell, og i medfør af hvilken en række sammenhængende transaktioner — i det væsentlige erhvervelse af grunden og opførelsen af boliger — resulterede i, at hver af de deltagende samejere modtog en ny bolig, idet

10 — Punkt 27 i forslaget til afgørelse.

11 — Jf. fodnote 9 ovenfor.

transaktionerne blev gennemført i deres navn af en og samme mandatar. Formålet med denne ordning var at begrænse omkostningerne og at udløse udgifter, der kunne fradrages i indkomstskatten. Retssagen drejede sig dog om momsen. Som det blev anført af generaladvokat Darmon, havde leveringen af byggegrunde altid været afgiftsfritaget i Tyskland, hvorimod levering af goder og tjenesteydelser, der anvendes i den byggeproces, der senere bliver til leveringen af en ny bygning, aldrig havde været fritaget [12]. Domstolen fandt, at leveringen af sådanne goder og tjenesteydelser og leveringen af en ny bygning med tilhørende jord var retligt særskilte transaktioner. Det er på denne baggrund, man skal fortolke Domstolens udtalelse om, at ordene »fortsat [kan] fritage«, der anvendes i artikel 28, stk. 3, litra b), er til hinder for »indførelsen af nye afgiftsfritagelser eller udvidelse af gældende fritagelsers omfang efter direktivets ikrafttrædelse« [13]. Selv om den del af transaktionen, der vedrørte grunden, kunne være blevet fritaget efter overgangsbestemmelsen i artikel 28, stk. 3, litra b), sammenholdt med punkt 16 i bilag F, kunne opkrævningen af moms ved leverancerne af goder og tjenesteydelser, der i et tidligere led blev anvendt i byggeprocessen, ikke »få indflydelse på omfanget af merværdiafgiftsfritagelsen« [14]. Den nævnte sag indeholder ingen støtte for den antagelse, at hvis rækkevidden af den oprindelige overgangsbestemmelse om afgiftsfritagelse for byggegrunde var blevet begrænset, ville adgangen til denne fritagelse være gået fuldstændig tabt. Dette er imidlertid ikke tilstrækkeligt til at afvise Norbury's anbringende i nærværende sag om, at det navnlig følger af dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland [15], at begrænsningen efter 1977 af rækkevidden af afgiftsfritagelsen vedrørende leveringer af byggegrunde har den virkning, at fritagelsen på overgangsbasis for sådanne leveringer ikke kan opretholdes i Det Forenede Kongerige.

22. For at besvare dette spørgsmål skal jeg undersøge de ændringer, der er foretaget af lovgivningen i Det Forenede Kongerige, i lyset af Domstolens dom i sagen Kommissionen mod Tyskland.

23. Den relevante lovgivning er sammenfattet i forelæggelseskendelsen. Den er ikke urimelig kompliceret, og parterne bestrider ikke, at der skal foretages en sammenligning mellem listerne over undtagelserne fra fritagelserne, som fremgår henholdsvis af bilagene til Finance Act 1972 (herefter »1972-loven«) og til Value Added Tax Act 1983 (herefter »1983-loven«). 1972-loven fritog en række transaktioner, der kunne udgøre en levering af grunde. Undtagelserne fra denne liste, der fandtes i tillæg 5, vedrørte udelukkende områder med større eller mindre tilknytning til ferie- eller fritidsaktiviteter, såsom indlogering i hoteller eller tildeling af rettigheder til jagt eller fiskeri. De tilsvarende bestemmelser i 1983-loven er opbygget på samme måde, om end indholdet er blevet ændret. De gældende undtagelser opregnes mere detaljeret, men efter min mening er der ingen væsentlig ændring. Der er intet, der viser, at disse ændringer indebærer en udvidelse af fritagelsen. Nærmere bestemt omfatter undtagelserne nu, hvad jeg med en omskrivning vil betegne som i det væsentlige »overdragelse af ejendomsret« (den almindelige fulde ejendomsret) til opførte eller ikke fuldt opførte bygninger,

12 — Punkt 4 i forslaget til afgørelse.
13 — Præmis 17.
14 — A.st.
15 — Jf. fodnote 8 ovenfor.

som ikke er beregnet til boligformål, samt færdiggjorte eller endnu ikke færdiggjorte bygge- og anlægsarbejder og leveringer i henhold til en leje- eller forpagtningskontrakt eller i forbindelse med en brugsret inden for en udstykning.

24. Det må herefter undersøges, om Norbury med føje påberåber sig dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland, som er en betydeligt mere kompliceret sag end den foreliggende. Sagen vedrørte ikke alene to forskellige punkter i bilag F (punkt 17 og 27), men disse skulle undersøges i forbindelse med Forbundsrepublikken Tysklands gennemførelse af de særlige undtagelsesbestemmelser i ordningen for rejsebureauer, som er fastsat i sjette direktivs artikel 26.

25. Det afgørende træk ved denne særordning, at rejsebureauer ikke beskattes af bruttoprisen for deres tjenesteydelser, men kun af deres »fortjenstmargen«, der defineres som »forskellen mellem det samlede beløb uden merværdiafgift, der skal betales af den rejsende, og rejsebureauets faktiske omkostninger til de af andre afgiftspligtige personer præsterede leveringer og tjenesteydelser, for så vidt disse transaktioner direkte kommer den rejsende til gode« (artikel 25, stk. 2). Disse tjenesteydelser (som jeg vil kalde »indgående tjenesteydelser«) består typisk i ydelse af logi og transport. Rejsebureauet kan ikke fradrage den moms, som den skal betale til leverandørerne af disse indgående tjenesteydelser (artikel 26, stk. 4).

26. Det centrale spørgsmål i den nævnte sag var imidlertid den angiveligt ikke forskriftsmæssige gennemførelse af artikel 26, stk. 3, som Forbundsrepublikken Tyskland havde foretaget. Det foreskrives heri for det første, at rejsebureauers tjenesteydelser er fritaget for moms, såfremt de indgående tjenesteydelser præsteres af afgiftspligtige personer uden for Fællesskabet, og for det andet, at »hvis disse transaktioner gennemføres såvel inden for som uden for Fællesskabet, skal kun den del af rejsebureauets tjenesteydelse, som vedrører de uden for Fællesskabet gennemførte transaktioner, anses for afgiftsfri«. De tyske bestemmelser, der fandtes i en lov fra 1980 om gennemførelse af den nævnte bestemmelse, gik videre og anvendte afgiftsfritagelsen, når rejsebureauets tjenesteydelser blev leveret uden for Tyskland. Dermed kunne denne fritagelse ifølge Kommissionen også finde anvendelse på transporttjenesteydelser, der blev leveret inden for Fællesskabet.

27. Forbundsrepublikken Tyskland henviste som svar herpå til den gældende fritagelse for tjenesteydelser vedrørende fly- og søtransport i medfør af punkt 17 i bilag F. Således havde søtransporten aldrig været omfattet af de tyske momsbestemmelser, mens flytransport havde været omfattet af en ministeriel fritagelsesbekendtgørelse. Det blev tilsyneladende antaget, i det mindste af generaladvokaten, at de lovændringer, som Forbundsrepublikken foretog ved loven fra 1980, ikke medførte en væsentlig ændring af den afgiftsmæssige behandling af disse transportydelser. På den anden side gjaldt der i Forbundsrepublikken Tyskland på tidspunktet for vedta-

gelsen af sjette direktiv ingen afgiftsfritagelse for rejsebureauers tjenesteydelser: disse blev beskattet efter de almindelige bestemmelser.

28. Domstolens dom koncentrerede sig om bestemmelsen i artikel 26, stk. 2, om, at »de transaktioner, der udføres af rejsebureauet med henblik på gennemførelsen af en rejse, anses for en enkelt tjenesteydelse præsteret af rejsebureauet over for den rejsende«. I dommens præmis 16 henviste Domstolen til denne bestemmelse og bemærkede herefter, at den »eneste udtrykkelige undtagelse herfra vedrører transaktioner, der gennemføres uden for Fællesskabet, i det omfang rejsebureauets tjenesteydelse eller en del heraf vedrører sådanne transaktioner, er den fritaget for afgift.« Den omtalte derefter fritagelsen, der hjemles i punkt 27 i bilag F vedrørende »tjenesteydelser præsteret af de i artikel 26 omhandlede rejsebureauer« og fastslog, at denne undtagelse kun kan sigte til »rejsebureauets samlede ydelse, som normalt er afgiftspligtig, og ikke til de enkelte transaktioner, der indgår i denne samlede ydelse, og som tidligere var underlagt en anden afgiftsordning«. Denne sidste sætning er sandsynligvis en henvisning til den tidligere gældende tyske ordning, der fritog transporttjenesteydelser, men ikke — hvilket er væsentligt — rejsebureauernes ydelser [16]. Det er imidlertid klart, at metoden vedrørende en enkelt tjenesteydelse, der anvendes for rejsebureauer og for transporttjenesteydelser i henhold til punkt 17 i bilag F, ikke er gentaget for de tjenesteydelser, der omhandles i punkt 16. Det centrale punkt i Domstolens argumentation i den nævnte dom har følgelig ikke betydning for nærværende sag.

29. Norbury har imidlertid henvist til dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland i det øjemed at bevise, at der gælder et princip om, at enhver grundlæggende ændring af betingelserne for en momsfritagelse på overgangsbasis gør denne virkningsløs. Norbury henviser navnlig til punkt 18-21 i generaladvokat Gulmanns forslag til afgørelse i forbindelse med denne dom og forsøger at sætte dem i forbindelse med dommens præmis 16 og 17. Generaladvokaten konkluderede, at selv om den tyske lovgivning om afgiftsfritagelse af transporttjenesteydelser ikke var blevet væsentligt ændret ved loven fra 1980, måtte hensynet til at sikre, at en overgangsbestemmelse ikke anvendes til at skabe nye fritagelser, medføre, at dette »uden vanskeligheder [må] kunne fastslås«. Under hensyn til de ændringer, der var sket vedrørende hjemmelen for afgiftsfritagelsen, var bestemmelserne før og efter 1980 ikke retligt identiske. Såvel deres hjemmel som deres struktur var blevet ændret. Selv om denne argumentation ikke blev gentaget i dommen, blev den ikke forkastet. Det sidste punktum i dommens præmis 16, som jeg har citeret i det foregående punkt, henviser til transaktioner, som »tidligere var underlagt en anden afgiftsordning«.

30. Alligevel mener jeg ikke, at de i nærværende sag omtvistede ændringer af de nationale lovbestemmelser kan sammenlignes med dem, Domstolen undersøgte i den nævnte dom. Som jeg allerede har nævnt (jf. punkt 23 ovenfor), er den retlige struktur af afgiftsfritagelsen, således som den fremgår af

16 — Domstolen konkluderer derefter i præmis 17, første punktum, at da Forbundsrepublikken ubestridt ikke har opretholdt en generel momsordning for rejsebureauer, og da den endvidere faktisk havde indført en særordning i overensstemmelse med artikel 26 i sjette direktiv, kunne den ikke »gøre gældende, at den fortsat kan fritage visse transaktioner, hvis fritagelse ikke har hjemmel i denne artikel«.

lovene fra 1972 og 1983, uændret. For så vidt som der blev foretaget en ændring ved loven af 1983, består den i, at der blev indsat et antal vigtige tilføjelser til listen over undtagelser, således at rækkevidden af afgiftsfritagelsen for levering af landarealer blev begrænset. Jeg kan ikke se, at der skulle være nogen vanskelighed ved at konstatere de gennemførte ændringer. Der foreligger heller intet om, at disse ændringer i strid med det princip, der blev fastslået ved Kerrutt-dommen, medfører en skjult udvidelse af afgiftsfritagelsen.

31. Norbury har imidlertid gjort gældende, at sådanne ændringer, som selskabet betegner som »stykvise«, ikke er lovlige. Selv om en medlemsstat med andre ord er berettiget til at opretholde en gældende afgiftsfritagelse, må den ikke ophæve den delvis. Jeg tror, at generaladvokat Gulmanns forslag til afgørelse i forbindelse med dommen i sagen Kommissionen mod Tyskland går i den modsatte retning. Han var ikke enig i den opfattelse, at der skulle gælde et ubetinget krav om, at fritagelserne, således som fastlagt i deres oprindelige udformning, enten skal anvendes fuldt ud eller slet ikke. Under henvisning til de reale grunde, som Det Forenede Kongerige og Kommissionen havde fremført som et argument i sagen, fandt han, at »en restriktiv fortolkning af overgangsbestemmelsen kan have uheldige virkninger for den ensartede anvendelse af direktivet ...«; en medlemsstat kan se sig tvunget til »at opretholde den bestående retstilstand, også selv om man både finder det muligt, hensigtsmæssigt og ønskeligt i øvrigt at gennemføre den direktivfastlagte ordning på området« [17]. Efter min mening gælder denne argumentation tilsvarende i nærværende sag, hvor rækkevidden af afgiftsfritagelsen er blevet begrænset, som tiden er gået. Domstolens udtalelse i dommens præmis 17 om, at »opretholdelse af delvise afgiftsfritagelser« ikke kan tillades, vedrørte de særlige bestemmelser i sjette direktivs artikel 26 og i punkt 27 i direktivets bilag F [18].

32. Sammenfattende mener jeg, at hverken artikel 28, sammenholdt med punkt 16 i bilag F, eller sjette direktivs opbygning og formål indeholder noget, der er til hinder for, at en medlemsstat ændrer vilkårene for en gældende afgiftsfritagelse med den ene følge, at dens materielle rækkevidde begrænses. Man bør ikke afholde medlemsstaterne fra gradvist at afskaffe momsfritagelser, der er tilladt som en overgangsordning. Enhver tvivl, der måtte opstå som følge af den nationale lovgivning, der er vedtaget efter 1977, og som vedrører overgangsbestemmelserne om afgiftsfritagelser, bør under alle omstændigheder efter min mening afklares af de nationale domstole i overensstemmelse med princippet om, at enhver begrænsning af rækkevidden af en tidligere gældende afgiftsfritagelse skal fortolkes vidt; sådanne bestemmelser kan, når alt kommer til alt, faktisk sammenlignes med en undtagelse fra en af de obligatoriske afgiftsfritagelser, der foreskrives i sjette direktivs afsnit X.

17 — Punkt 21 i forslaget til afgørelse.

18 — Dette fremgår af præmis 17, andet punktum, hvori Domstolen udtaler: »at tillade opretholdelse af delvise afgiftsfritagelser, der ikke har udtrykkelig hjemmel i *sjette direktivs overgangsbestemmelser for rejsebureauer*, ville i øvrigt ... være i strid med princippet om ... retssikkerheden« (min fremhævelse).

IV — Forslag til afgørelse

33. Jeg foreslår følgelig Domstolen at besvare det af VAT and Duties Tribunal, Manchester, forelagte spørgsmål som følger:

En medlemsstat er i forbindelse med leveringen af et landareal, der er fastslået at være en byggegrund, berettiget til at afgiftsfritage leveringen i henhold til artikel 28, stk. 3, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdisystem: ensartet beregningsgrundlag, sammenholdt med direktivets bilag F, selv om staten for det første efter vedtagelsen af sjette direktiv har indført mulighed for at give afkald på momsfritagelsen for sådanne leveringer og for det andet har begrænset det materielle anvendelsesområde for den fritagelse, som den anvender på sådanne leveringer, således at visse leveringer, som før var fritaget, nu er pålagt moms.