YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

29 päivänä huhtikuuta 1999 *

Asiassa C-136/97,

jonka VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre (Yhdistynyt kuningaskunta) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadakseen tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Norbury Developments Ltd

vastaan

Commissioners of Customs & Excise

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan tulkinnasta, kun sitä luetaan yhdessä tämän direktiivin liitteessä F olevan 16 kohdan kanssa,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja G. Hirsch (esittelevä tuomari) sekä tuomarit G. F. Mancini ja R. Schintgen,

julkisasiamies: N. Fennelly,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies D. Louterman-Hubeau,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään Treasury Solicitor's Departmentin virkamies Lindsey Nicoll, avustajanaan Kenneth Parker, QC,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään oikeudellisen yksikön virkamies Peter Oliver,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Norbury Developments Ltd:n, edustajanaan barrister Julian Ghosh, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehenään Treasury Solicitor's Departmentin virkamies Stephanie Ridley, avustajanaan Kenneth Parker, ja komission, asiamiehenään Peter Oliver, 11.6.1998 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 16.7.1998 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre on 2.4.1997 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 14.4.1997, esittänyt EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan nojalla ennakkoratkaisukysymyksen jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan tulkinnasta, kun sitä luetaan yhdessä tämän direktiivin liitteessä F olevan 16 kohdan kanssa.

2 Tämä kysymys on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Norbury Developments Ltd (jäljempänä Norbury) ja Commissioners of Customs & Excise (arvonlisäveron (jäljempänä alv) perimiseen toimivaltainen Yhdistyneen kuningaskunnan viranomainen; jäljempänä Commissioners) ja joka koskee viimeksi mainitun tekemää päätöstä, jolla se eväsi Norburyn ostaman maa-alueen kauppahintaan

sisältyvän alv:n vähennyskelpoisuuden.

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavasti:

"3. Jäsenvaltiot voivat 4 kohdassa tarkoitettuna siirtymäkautena:

—

b) jatkaa liitteessä F lueteltujen liiketoimien vapauttamista jäsenvaltiossa voimassa olevin edellytyksin;

c) myöntää verovelvollisille oikeus valita vapautettujen liiketoimien verotus liitteessä G määrätyin edellytyksin;

— ."

4 Kuudennen direktiivin liitteessä F, joka on otsikoitu "Luettelo 28 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitetuista liiketoimista", olevassa 16 kohdassa mainitaan "direktiivin 4 artiklan 3 kohdassa tarkoitetut rakennusten ja maapohjien luovutukset".

5 Kuudennen direktiivin liitteessä G, joka on otsikoitu "Valintaoikeus", säädetään seuraavasti:

"1. Direktiivin 28 artiklan 3 kohdan c alakohdassa tarkoitettu valintaoikeus voidaan myöntää:

— —

b) liitteessä F tarkoitettujen liiketoimien osalta — — ."

6 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa säädetään, että "— — '[r]akennusmaalla' tarkoitetaan jäsenvaltioiden määritelmän mukaista rakentamatonta tai rakennettua maata".

Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdassa, joka on otsikoitu "*Muut vapautukset*", säädetään, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta "h) sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata".

Kansallinen lainsäädäntö

7 Kiinteän omaisuuden myynti oli kuudetta direktiiviä hyväksyttäessä vapautettu alv:sta vuoden 1972 *Finance Act*in (vero- ja talousarviolaki) liitteessä 5 olevan 1 ryhmän perusteella, kuitenkin niin, että tästä vapautuksesta oli säädetty muutamia poikkeuksia. Tästä vapautuksesta ja siitä tehtävistä poikkeuksista säädettiin pääasian kannalta merkityksellisenä ajankohtana vuoden 1983 *Value Added Tax Act*issä (arvonlisäverolaki; jäljempänä vuoden 1983 VATA), sellaisena kuin se oli muutettuna vuoden 1989 *Finance Act*illä, jolla supistettiin vapautuksen soveltamisalaa sää-

tämällä siitä lisää poikkeuksia ja säädettiin mahdollisuudesta valita verotus verottomuuden sijaan tietyissä tapauksissa.

Pääasian oikeudenkäynnin taustalla olevat tosiseikat

8 Norbury osti Rivermead Homes Ltd:ltä Chestertonissa sijaitsevan maa-alueen, jota varten se oli saanut rakennusluvan ja jonka se sitten myi eteenpäin John Kottler Ltd:lle. Nämä kaksi liiketointa suoritettiin 29.4.1994.

9 Kyseisen maa-alueen myynti oli vuoden 1983 VATA:n perusteella vapautettu alv:sta. Rivermead Homes Ltd päätti kuitenkin edellä mainitun lain säännösten mukaisesti luopua tästä vapautuksesta ja laskuttaa kyseisen maa-alueen myyntiin liittyvän alv:n, kun taas alv:a ei laskutettu Norburyn ja John Kottler Ltd:n välisen kaupan yhteydessä. Commissioners arvioi 12.9.1994 Norburyn maksettavaksi tulevan alv:n 12 443 Englannin punnan suuruiseksi, mikä vastasi maa-alueen ostohintaan sisältyneen laskutetun veron määrää. Vuoden 1983 VATA:n liitteessä 6 A olevien 2 ja 3 kohdan perusteella on kiistatonta, ettei Norbury voinut taannehtivasti käyttää valintamahdollisuutta ja luopua John Kottler Ltd:n kanssa tehdyn liiketoimen vapautuksesta.

10 Norbury väittää kuitenkin, että koska kuudennen direktiivin säännöksillä on välitön oikeusvaikutus, kyseinen myynti on tämän direktiivin 2 artiklan 1 kohdan perusteella verollinen liiketoimi ja että se tästä syystä voi vähentää ostohintaan sisältyneen veron.

11 Commissioners väittää sitä vastoin, että kansallisen lainsäädännön asian kannalta merkitykselliset säännökset ovat direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan mukaisia, kun tätä viimeksi mainittua säännöstä luetaan yhdessä direktiivin liitteessä F olevan 16 kohdan kanssa, ja että tästä syystä kansallisia säännöksiä voitiin soveltaa kyseisen liiketoimen tekemisajankohtana.

12 VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, jonka käsiteltäväksi asia saatettiin, katsoi, ettei alv:sta myönnettävien vapautusten soveltamisalaa ollut Yhdistyneessä kuningaskunnassa laajennettu vuodesta 1977, vaan sitä oli sitä vastoin supistettu lisäämällä vapautuksista tehtävien poikkeusten määrää. Kyse on siis siitä, estetäänkö tällä supistamisella kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan soveltaminen. Tästä syystä kansallinen tuomioistuin päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Kun on kyse maasta, jolle ei ole vielä rakennettu, mutta jolle rakentaminen oli kuitenkin luovutushetkellä lainmukaisesti sallittua, koska sitä varten oli myönnetty lupa jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti, ja jota arvonlisäverotuomioistuin on pitänyt rakennusmaana, onko Yhdistyneellä kuningaskunnalla oikeus vapauttaa luovutus verosta kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla? Voidaanko näin tehdä sen estämättä, että

a) maan luovutuksen — myös sellaisen maan, joka on kiistattomasti rakennusmaata — verotus on muuttunut sen jälkeen, kun Yhdistynyt kuningaskunta hyväksyi kuudennen direktiivin 17.5.1977, ja erityisesti sen jälkeen, kun annettiin vuoden 1989 *Finance Act*, jossa säädettiin mahdollisuudesta luopua arvonlisäveroa koskevasta vapautuksesta tiettyjen tällaisten luovutusten osalta, ja

b) sellaisen maan, joka on kiistattomasti rakennusmaata, luovutuksen verotus on muuttunut sen jälkeen, kun Yhdistynyt kuningaskunta hyväksyi kuudennen direktiivin 17.5.1977, ja erityisesti sen jälkeen, kun annettiin vuoden 1989 *Finance Act*, jonka mukaan tiettyjä tällaisia aikaisemmin verovapaita luovutuksia oli verotettava maa- ja vesirakennustöiden yleisen verokannan mukaan,

ja kun otetaan huomioon, että jos luovutus olisi tapahtunut ennen 17.5.1977, se olisi ollut verosta vapaa vuoden 1972 *Finance Act*in liitteessä 5 olevan 1 ryhmän 1 kohdan perusteella?"

Ennakkoratkaisukysymys

13 Aluksi on syytä todeta, että kansallinen tuomioistuin pitää Norburyn myymää maaaluetta kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuna rakennusmaana. Koska jäsenvaltiot voivat tämän saman säännöksen perusteella määrittää rakennusmaan käsitteen, kansallisen tuomioistuimen tältä osin esittämä käsitys sitoo yhteisöjen tuomioistuinta, eikä sen tarvitse antaa merkitystä sille, ettei tällaista määritelmää ole Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännössä.

14 Ensiksi Norbury väittää, että kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdassa annetuilla siirtymäsäännöksillä pyritään pysyttämään direktiivin liitteessä F mainitut vapautukset sellaisina, kuin ne olivat direktiivin antamisajankohtana 17.5.1977. Jo 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan sanamuodostakin ilmenee, että Yhdistyneellä kuningaskunnalla oli oikeus jatkaa rakennusmaan luovutusten vapauttamista ainoastaan, jos 17.5.1977 olemassa olleet edellytykset olivat edelleen voimassa.

15 Norbury katsoo, että koska Yhdistynyt kuningaskunta on säätänyt järjestelmän, jonka mukaan vapautuksista on mahdollista luopua rakennusmaan luovutusten osalta, se on muuttanut niitä edellytyksiä, joiden perusteella se olisi voinut pitää alkuperäiset vapautukset voimassa.

16 Tältä osin riittää, kun todetaan, että kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan c alakohdassa, kun sitä luetaan yhdessä saman direktiivin liitteen G kanssa, sallitaan nimenomaisesti se, että jäsenvaltiot myöntävät verovelvollisille oikeuden valita liitteen F mukaisesti vapautettujen liiketoimien osalta verotus verottomuuden sijaan, kuten Yhdistynyt kuningaskunta on tehnyt.

17 Sitten Norbury väittää, että vapautusta, josta kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan siirtymäsäännöksessä säädetään, ei voitaisi enää soveltaa, koska rakennusmaan luovuttamista koskevaa verotusjärjestelmää on muutettu perusteellisesti vuoden 1989 *Finance Act*illa, jonka mukaan eräät näistä luovutuksista eivät enää ole verosta vapautettuja. Se viittaa tältä osin asiassa C-74/91, komissio vastaan Saksa, 27.10.1992 annettuun tuomioon (Kok. 1992, s. I-5437).

18 On totta, että yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitun asiassa komissio vastaan Saksa annetun tuomion 17 kohdassa katsonut, että menettelyä, jossa jäsenvaltio pitää voimassa sellaisia osittaisia vapautuksia, joista ei nimenomaisesti säädetä kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan siirtymäsäännöksissä, ei voida hyväksyä, koska se on myös oikeusvarmuuden periaatteen vastaista. On kuitenkin otettava huomioon, että kyseisessä tuomiossa oli kysymys siitä, että jäsenvaltio oli pannut virheellisesti täytäntöön kuudennen direktiivin 26 artiklassa säädetyn matkatoimistoja koskevan monimutkaisen erityisjärjestelmän, ja siitä, voitiinko liitteessä F olevissa 17 ja 27 kohdassa olevia siirtymäsäännöksiä soveltaa. Edellä mainitussa asiassa komissio vastaan Saksa annettu tuomio on siis annettu sellaisessa tosiasiallisessa ja oikeudellisessa tilanteessa, joka eroaa täysin nyt esillä olevasta asiasta, eikä Norbury näin ollen voi pätevästi vedota siihen perustellakseen väitteitään ja vaatimuksiaan.

19 Yhdistyneellä kuningaskunnalla on nimittäin kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla, kun sitä luetaan yhdessä saman direktiivin liitteessä F olevan 16 kohdan kanssa, oikeus jatkaa kiinteistöjen luovutusten vapauttamista, lukuun ottamatta niitä muutamia poikkeuksia, joista säädetään vuoden 1972 *Finance Act*in liitteessä 5 olevassa 1 ryhmässä, johon on lisätty muutamia muita poikkeuksia vuoden 1983 VATA:n, sellaisena kuin se on muutettuna vuoden 1989 *Finance Act*illa, liitteessä 6 olevalla 1 ryhmällä. Kuten kansallinen tuomioistuin on todennut, näillä muutoksilla ei ole laajennettu, vaan sitä vastoin supistettu vapautusten soveltamisalaa. Näitä muutoksia ei siis ole tehty niin, että lainsäätäjä olisi jättänyt ottamatta huomioon 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan sanamuodon, sillä vaikka tällä säännöksellä ei sallitakaan uusien vapautusten käyttöön ottamista tai olemassa olevien vapautusten soveltа-

misalan laajentamista kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen, säännöksellä ei estetä tällaisten vapautusten supistamista, koska vapautusten poistaminen on kuudennen direktiivin 28 artiklan 4 kohdassa säädetyn tavoitteen mukaista.

20 Tämän tavoitteen vastaista olisi näin ollen sellainen kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohtaa koskeva suppea tulkinta, jonka mukaan jäsenvaltio voisi pitää voimassa olemassa olevan vapautuksen, mutta ei voisi kumota sitä edes osittain, jollei se kumoa samalla myös kaikkia muita vapautuksia. Kuten julkisasiamies toteaa ratkaisuehdotuksensa 31 kohdassa, tällainen tulkinta haittaisi lisäksi kuudennen direktiivin yhdenmukaista soveltamista. Jäsenvaltio voisi näet katsoa, että sen on pakko jatkaa kuudennen direktiivin antamispäivänä voimassa olleiden kaikkien vapautusten voimassa pitämistä, vaikka se samalla pitäisi mahdollisena, asianmukaisena ja toivottavana ottaa vaiheittain käyttöön siinä säädetyn järjestelmän tietyllä alalla.

21 Esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen on siis vastattava siten, että jäsenvaltiolla on kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla, kun sitä luetaan yhdessä liitteessä F olevan 16 kohdan kanssa, oikeus vapauttaa rakennusmaan luovutus verosta huolimatta siitä, että tämä jäsenvaltio on kyseisen direktiivin antamisen jälkeen antanut säännöksiä, joiden mukaan tällaisten luovutusten perusteella suoritettavaa alv:a koskevasta vapautuksesta voidaan luopua, ja supistanut näihin luovutuksiin sovellettavien vapautusten aineellista soveltamisalaa siten, että tietyt aikaisemmin vapautettuja olleet luovutukset kuuluvat nykyisin alv:n alaisuuteen.

Oikeudenkäyntikulut

22 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Yhdistyneen kuningaskunnan hallitukselle ja komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto)

on ratkaissut VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centren 2.4.1997 tekemällään päätöksellä esittämän kysymyksen seuraavasti:

Jäsenvaltiolla on jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla, kun sitä luetaan yhdessä liitteessä F olevan 16 kohdan kanssa, oikeus vapauttaa rakennusmaan luovutus verosta huolimatta siitä, että tämä jäsenvaltio on kyseisen direktiivin antamisen jälkeen antanut säännöksiä, joiden mukaan tällaisten luovutusten perusteella suoritettavaa arvonlisäveroa koskevasta vapautuksesta voidaan luopua, ja supistanut näihin luovutuksiin sovellettavien vapautusten aineellista soveltamisalaa siten, että tietyt aikaisemmin vapautettuja olleet luovutukset kuuluvat nykyisin arvonlisäveron alaisuuteen.

Hirsch Mancini Schintgen

Julistettiin Luxemburgissa 29 päivänä huhtikuuta 1999.

R. Grass G. Hirsch

kirjaaja toisen jaoston puheenjohtaja