DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)
den 29 april 1999 *

I mål C-136/97,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre (Förenade kungariket), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Norbury Developments Ltd

och

Commissioners of Customs & Excise,

angående tolkningen 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 (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), jämförd med punkt 16 i bilaga F till detta direktiv,

meddelar

* Rättegångsspråk: engelska.

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden G. Hirsch (referent) samt domarna G. F. Mancini och R. Schintgen,

generaladvokat: N. Fennelly,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören D. Louterman-Hubeau,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Förenade kungarikets regering, genom Lindsey Nicoll, Treasury Solicitor's Department, i egenskap av ombud, biträdd av Kenneth Parker, QC,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom Peter Oliver, rättstjänsten, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 11 juni 1998 av: Norbury Developments Ltd, företrätt av Julian Ghosh, barrister, Förenade kungarikets regering, företrädd av Stephanie Ridley, Treasury Solicitor's Department, i egenskap av ombud, biträdd av Kenneth Parker, och kommissionen, företrädd av Peter Oliver,

och efter att den 16 juli 1998 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, har genom beslut av den 2 april 1997, som inkom till domstolen den 14 april samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget ställt en fråga om tolkningen 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 (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet), jämförd med punkt 16 i bilaga F till detta direktiv.

2 Denna fråga har uppkommit i en tvist mellan Norbury Developments Ltd (nedan kallat Norbury) och Commissioners of Customs & Excise (nedan kallad Commissioners), som är behörig myndighet i fråga om uppbörd av mervärdesskatt i Förenade kungariket, angående ett beslut genom vilket den senare inte tillät Norbury att dra av den ingående mervärdesskatt som det hade betalat vid förvärvet av ett markområde.

Gemenskapslagstiftningen

3 I artikel 28.3 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

"3. Under den övergångsperiod som avses i punkt 4 får medlemsstaterna

...

b) fortsätta att undanta de verksamheter som anges i bilaga F enligt befintliga villkor i medlemsstaten i fråga,

c) medge skattskyldiga personer valfrihet för beskattning av undantagna transaktioner på de villkor som anges i bilaga G,

..."

4 I bilaga F till sjätte direktivet, som har rubriken "Verksamhet som avses i artikel 28.3 b", hänvisas, i punkt 16, till "Tillhandahållande av sådana byggnader och sådan mark som avses i artikel 4.3".

5 I bilaga G, som har rubriken "Valmöjlighet", föreskrivs följande:

"1. Den valmöjlighet som avses i artikel 28.1 c får beviljas under följande omständigheter:

...

b) I fråga om verksamhet som anges i bilaga F:"

6 I artikel 4.3 b i sjätte direktivet föreskrivs: "Med 'mark för bebyggelse' avses råmark eller iordningställd mark som definierats som sådan mark av medlemsstaterna."

I artikel 13 B i sjätte direktivet, som har rubriken "Övriga undantag från skatteplikt", föreskrivs att medlemsstaterna skall undanta "h) Tillhandahållande av annan obebyggd mark än sådan mark för bebyggelse som anges i artikel 4.3 b".

Den nationella lagstiftningen

7 Vid den tidpunkt då sjätte direktivet antogs undantogs, genom grupp 1 i tabell 5 i Finance Act från år 1972, försäljning av byggnader från mervärdesskatt, även om detta undantag från skatteplikt var förenat med vissa förbehåll. Vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen föreskrevs nämnda undantag och motsvarande förbehåll i Value Added Tax Act från år 1983 (lag om mervärdesskatt, nedan kallad VATA 1983), i dess lydelse enligt Finance Act från år 1989, som innebar att utrymmet för undantag begränsades genom att undantag från skatteplikt

förenades med ett större antal förbehåll och genom att det infördes en möjlighet att i vissa fall medge valfrihet för beskattning.

Bakgrunden till tvisten vid den nationella domstolen

8 Norbury förvärvade ett markområde i Chesterton, för vilket det hade fått bygglov, av Rivermead Homes Ltd. Därefter sålde Norbury markområdet vidare till John Kottler Ltd. Dessa två transaktioner genomfördes den 29 april 1994.

9 Försäljningen av nämnda mark utgjorde ett tillhandahållande som undantogs från mervärdesskatt enligt VATA 1983. Rivermead Homes Ltd valde emellertid att inte undanta transaktionen från mervärdesskatt, i enlighet med bestämmelserna i VATA 1983, och att debitera mervärdesskatt för försäljningen av nämnda mark, medan det däremot inte debiterades någon mervärdesskatt vid försäljningen mellan Norbury och John Kottler Ltd. Commissioners bedömde den 12 september 1994 att den mervärdesskatt som Norbury skulle betala uppgick till 12 443 UKL, vilket motsvarade den ingående skatten på markens inköpspris. Av punkterna 2 och 3 i tabell 6 A i VATA 1983 framgår att Norbury inte retroaktivt kunde välja att försäljningen till John Kottler inte skulle omfattas av undantaget från skatteplikt.

10 Norbury har emellertid hävdat att nämnda försäljning utgjorde en skattepliktig transaktion i enlighet med artikel 2.1 i sjätte direktivet, eftersom bestämmelserna i detsamma har direkt effekt, och att det därför kunde dra av den ingående skatten.

11 Commissioners har däremot gjort gällande att de aktuella bestämmelserna i de nationella föreskrifterna är förenliga med artikel 28.3 b, jämförd med punkt 16 i bilaga F, i detta direktiv, och att de således alltjämt var tillämpliga vid tidpunkten för nämnda transaktion.

12 VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, vid vilken domstol målet har anhängiggjorts, har funnit att utrymmet för undantag från mervärdesskatt i Förenade kungariket efter år 1977 inte har utvidgats utan tvärtom begränsats till följd av att ett större antal förbehåll har införts. Frågan är således om denna begränsning hindrar tillämpningen av artikel 28.3 b i sjätte direktivet. Nämnda domstol har därför beslutat att förklara målet vilande och att ställa följande tolkningsfråga 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 efter det att Förenade kungariket antog sjätte direktivet den 17 maj 1977, framför allt efter utfärdandet av Finance Act från år 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 efter det att Förenade kungariket antog sjätte direktivet den 17 maj 1977, framför allt efter utfärdandet av Finance Act från år 1989, som innebar att vissa sådana tillhandahållanden som tidigare varit undantagna skulle beskattas enligt normal skattesats som väg- och vattenbyggnadsarbeten,

och med beaktande av att tillhandahållandet enligt punkt 1 under grupp 1 i tabell 5 i Finance Act från år 1972 skulle ha varit undantaget från skatt om det skett före den 17 maj 1977?"

Tolkningsfrågan

13 Det skall inledningsvis påpekas att den nationella domstolen har klassificerat det av Norbury sålda markområdet som mark för bebyggelse i den mening som avses i artikel 4.3 i sjätte direktivet. Eftersom det enligt denna bestämmelse ankommer på medlemsstaterna att definiera begreppet mark för bebyggelse, är domstolen bunden av den nationella domstolens bedömning i detta avseende, varvid det saknar betydelse att det i brittisk rätt inte finns någon sådan definition.

14 Norbury har för det första hävdat att syftet med övergångsbestämmelserna i artikel 28.3 sjätte direktivet är att "frysa" undantagen i bilaga F till direktivet den dag då direktivet antogs, nämligen den 17 maj 1977. Enligt själva lydelsen av artikel 28.3 b fick Förenade kungariket endast fortsätta att undanta tillhandahållande av mark för bebyggelse om de villkor som förelåg den 17 maj 1977 gällde.

15 Norbury anser emellertid att Förenade kungariket, genom att införa en möjlighet att avstå från undantaget för tillhandahållande av mark för bebyggelse, ändrade de villkor genom vilka det hade kunnat bibehålla de ursprungliga undantagen.

16 Det är i detta avseende tillräckligt att påpeka att medlemsstaterna — såsom Förenade kungariket har gjort — enligt artikel 28.3 c i sjätte direktivet, jämförd med bilaga G till direktivet, uttryckligen får medge skattskyldiga personer rätten att välja beskattning i fråga om undantagna transaktioner enligt bilaga F.

17 Norbury har vidare hävdat att det under en övergångsperiod medgivna undantaget i artikel 28.3 b i sjätte direktivet inte längre kan tillämpas på grund av att beskattningen av tillhandahållanden av mark för bebyggelse har genomgått väsentliga ändringar till följd av antagandet av Finance Act från år 1989, enligt vilken vissa av dessa tillhandahållanden inte längre undantas från skatteplikt. Norbury har i detta avseende bland annat åberopat domstolens dom av den 27 oktober 1992 i mål C-74/91, kommissionen mot Tyskland (REG 1992, s. I-5437).

18 Det är riktigt att domstolen i punkt 17 i domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland fann att det inte kunde godtas att en medlemsstat bibehöll partiella undantag som inte uttryckligen föreskrevs i övergångsbestämmelserna i artikel 28.3 i sjätte direktivet och att ett sådant bibehållande dessutom stred mot rättssäkerhetsprincipen. Det skall emellertid beaktas att nämnda dom avkunnades i ett fall där en medlemsstat felaktigt hade införlivat artikel 26 i sjätte direktivet i fråga om det särskilda och komplicerade systemet för resebyråer, i synnerhet tillämpligheten av övergångsbestämmelserna i punkterna 17 och 27 i bilaga F. Domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland avkunnades således under helt andra faktiska och rättsliga omständigheter än de omständigheter som föreligger i målet vid den nationella domstolen. Norbury kan följaktligen inte med framgång åberopa denna dom till stöd för sin argumentation.

19 I målet vid den nationella domstolen får Förenade kungariket nämligen, enligt artikel 28.3 b i sjätte direktivet, jämförd med punkt 16 i bilaga F till detta direktiv, fortsätta att undanta tillhandahållande av fast egendom från skatteplikt, bortsett från det fåtal förbehåll för att bibehålla undantaget som förekommer i en förteckning i grupp 1 i tabell 5 i Finance Act från år 1972, i vilken ytterligare ett visst antal förbehåll har införts genom grupp 1 i tabell 6 i VATA 1983, i dess lydelse enligt Finance Act från år 1989. Såsom den nationella domstolen har funnit har dessa ändringar inte inneburit att utrymmet för undantag har utvidgats, utan tvärtom att detta utrymme har begränsats. Ändringarna infördes således inte i strid med lydelsen av artikel 28.3 b som, även om den utgör hinder för att införa nya undantag

eller utsträcka räckvidden av befintliga undantag efter den dag då sjätte direktivet trädde i kraft, inte utgör hinder för att begränsa undantagen, eftersom artikel 28.4 i sjätte direktivet syftar till att de skall upphävas.

20 En i detta avseende restriktiv tolkning av artikel 28.3 b i sjätte direktivet, enligt vilken en medlemsstat har rätt att bibehålla ett befintligt undantag men däremot inte får upphäva det, inte ens delvis, utan att samtidigt upphäva alla andra undantag, skulle strida mot nämnda syfte. En sådan tolkning skulle dessutom, såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 31 i sitt förslag till avgörande, motverka en enhetlig tillämpning av direktivet. En medlemsstat skulle nämligen kunna vara tvungen att bibehålla de undantag som fanns då sjätte direktivet antogs i sin helhet, även om den skulle bedöma att det är såväl möjligt, lämpligt som önskvärt att successivt genomföra det system som genom direktivet inrättas på det berörda området.

21 Den fråga som har ställts skall därför besvaras så, att en medlemsstat har rätt att undanta tillhandahållande av mark för bebyggelse från skatteplikt med stöd av artikel 28.3 b i sjätte direktivet, jämförd med punkt 16 i bilaga F till detta direktiv, oaktat att denna medlemsstat dels efter det att detta direktiv antogs har infört en möjlighet att avstå från undantaget från mervärdesskatt i fråga om sådant tillhandahållande, dels har begränsat den materiella räckvidden av det undantag som är tillämpligt på sådant tillhandahållande på så sätt att vissa tillhandahållanden som tidigare har undantagits från skatteplikt numera är mervärdesskattepliktiga.

Rättegångskostnader

22 De kostnader som har förorsakats den brittiska regeringen och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 2 april 1997 har ställts av VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre — följande dom:

En medlemsstat har rätt att undanta tillhandahållande av mark för bebyggelse från skatteplikt 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, oaktat att denna medlemsstat dels efter det att detta direktiv antogs har infört en möjlighet att avstå från undantaget från mervärdesskatt i fråga om sådant tillhandahållande, dels har begränsat den materiella räckvidden av det undantag som är tillämpligt på sådant tillhandahållande på så sätt att vissa tillhandahållanden som tidigare har undantagits från skatteplikt numera är mervärdesskattepliktiga.

Hirsch Mancini Schintgen

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 29 april 1999.

R. Grass

Justitiesekreterare

G. Hirsch

Ordförande på andra avdelningen