DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)
16. december 1992 *

I sag C-208/91,

angående en anmodning, som Tribunal de grande instance de Nantes i medfør af EØF-traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Raymond Beaulande

mod

Directeur des Services fiscaux de Nantes,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 33 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.N. Kakouris, og dommerne M. Diez de Velasco og P.J.G. Kapteyn,

generaladvokat: M. Darmon
justitssekretær: ekspeditionssekretær H.A. Rühl,

* Processprog: fransk.

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— R. Beaulande

— den franske regering ved underdirektør P. Pouzoulet, direction des affaires juridiques, Udenrigsministeriet, og ved secrétaire adjoint principal G. de Bergues, samme ministerium, som befuldmægtigede

— Kommissionen ved juridisk konsulent Johannes Føns Buhl, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at parterne har afgivet mundtlige indlæg i retsmødet den 11. juni 1992, i hvilket Beaulande har været repræsenteret ved advokaterne J. C. Bouchard og X. Casal, Hauts-de Seine,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 17. september 1992,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 7. maj 1991 indgået til Domstolen den 2. august s.å. har Tribunal de grande instance de Nantes (Frankrig) i medfør af EØF-traktatens artikel 177 forelagt Domstolen et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 33 i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benævnt »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålet er rejst under en sag mellem R. Beaulande og direktøren for skatte- og afgiftsmyndighederne, services fiscaux i Loire Atlantique, vedrørende registreringsafgift af en byggegrund.

3 Det fremgår af sagen, at Beaulande den 16. januar 1980 erhvervede et hus i Nantes, betinget af, at han skulle rive det ned og inden for en frist på fire år opføre en beboelsesejendom på grunden.

4 Erhvervelsen var i henhold til artikel 257 i code général francais des impôts (herefter benævnt »CGI«) omfattet af reglerne om merværdiafgift af fast ejendom, og da Beaulande havde erlagt denne afgift, blev han i henhold til artikel 691 i CGI fritaget for betaling af registreringsafgift. Efter denne bestemmelse er erhvervelse af ubebyggede grunde eller grunde, hvorpå der står bygninger, som skal rives ned, fritaget for registreringsafgift, såfremt der betales merværdiafgift, og herved er det en betingelse, at overdragelsesdokumentet indeholder en forpligtelse til at opføre en fast ejendom inden for en frist på fire år regnet fra dokumentets dato, og at erhververen dokumenterer, at arbejdet er udført inden udløbet af denne frist.

5 Artikel 1840 G b i CGI fastslår, at præsteres den i artikel 691 hjemlede dokumentation ikke, skal erhververen på første anfordring erlægge den registreringsafgift, som han havde været fritaget for, og derudover en tillægsafgift på 6%. Dog kan den merværdiafgift, som blev erlagt ved købet, og som endnu ikke er fratrukket, fratrækkes registreringsafgiften.

6 Da bygningen endnu ikke var blevet opført inden udløbet af den foreskrevne frist, afkrævede skattemyndighederne i henhold til artikel 1840 G b i CGI Beaulande de skyldige afgifter.

7 Beaulande påklagede opkrævningen til services fiscaux i Loire Atlantique, men fik afslag, hvorpå han den 14. september 1989 anlagde sag mod denne myndighed ved Tribunal de grande instance de Nantes. Til støtte for sagen, hvori han nedlagde påstand om annullation af opkrævningen, gjorde han bl.a. gældende, at den registreringsafgift, som afkræves ham, har karakter af en omsætningsafgift, således at dens forekomst samtidig med opkrævning af moms i forbindelse med samme omsætning netop udgør en overtrædelse af artikel 33 i sjette direktiv.

8 Tribunal de grande instance de Nantes fandt, at sagens udfald afhænger af fortolkningen af sjette direktiv, hvorfor den har stillet Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Har registreringsafgifter, som opkræves i forbindelse med erhvervelse af byggegrunde, såfremt forpligtelsen til at bygge inden for en periode af fire år, som eventuelt kan forlænges, ikke overholdes, og som står i forhold til bygningens værdi, karakter af omsætningsafgift, og er de derfor i henseende til artikel 33 i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 uforenelige med den moms, som opkræves på erhvervelsestidspunktet?«

9 Hvad nærmere angår sagens faktiske omstændigheder, retsforhandlingernes forløb samt parternes anbringender og argumenter henvises til retsmøderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende i det omfang, det er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

10 Med det præjudicielle spørgsmål ønskes der i det væsentlige oplyst, om artikel 33 i sjette direktiv er til hinder for indførelse eller opretholdelse af en national afgift, som fremtræder som en registreringsafgift, der opkræves ved erhvervelsen af byggegrunde, når den forpligtelse til at opføre en bygning inden for en frist, som er fastsat i de relevante nationale regler, ikke opfyldes.

11 Først bemærkes, at artikel 33 i sjette direktiv bestemmer: »Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser er bestemmelserne i dette direktiv ikke til hinder for, at en medlemsstat opretholder eller indfører afgifter på forsikringskontrakter og på spil og væddemål, punktafgifter, indregistreringsafgifter og i det hele taget alle former for skatter og afgifter, der ikke har karakter af omsætningsafgift.«

12 Der er dernæst grund til at henlede opmærksomheden på, at i henhold til Domstolens faste praksis (jf. senest dom af 7.5.1992, sag C-347/90, Bozzi, Sml. I, s. 2947, præmis 9) er det den ovennævnte artikel 33's formål at forhindre, at der indføres skatter og afgifter, der bringer det fælles merværdiafgiftssystems funktion i fare, fordi de pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser på tilsvarende måde som moms. Skatter og afgifter, der har momsens væsentligste kendetegn, må under alle omstændigheder anses for at ramme omsætningen af varer og tjenesteydelser på tilsvarende måde som moms.

13 Det fremgår heraf, at artikel 33 i sjette direktiv ikke er til hinder for opretholdelse eller indførelse af indregistreringsafgifter eller andre former for skatter eller afgifter, der ikke frembyder en merværdiafgifts væsentligste kendetegn.

14 Med hensyn til disse kendetegn bemærkes, at — som Domstolen allerede har fastslået ved adskillige lejligheder (jf. bl.a. dom af 3.3.1988, sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1343, præmis 15, af 13.7.1989, forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink, Sml. s. 2671, præmis 18, af 19.3.1991, sag C-109/90, Giant, Sml. I, s. 1385, præmis 11 og 12, af 31.3.1992, sag C-200/90, Dansk Denkavit, Sml. I, s. 2217, præmis 11, og førnævnte dom i Bozzi-sagen, præmis 12) — anvendes merværdiafgift generelt på transaktioner vedrørende varer eller tjenesteydelser; den er proportional med prisen på disse goder og disse tjenesteydelser; den opkræves i hvert led af produktions- og omsætningsforløbet; endelig finder den anvendelse på varernes og tjenesteydelsernes merværdi, idet den afgift, der skal betales ved en transaktion, beregnes efter fradrag af den afgift, der blev betalt i det forudgående led.

15 Det kan dernæst fastslås, at en afgift som den, den nationale ret omhandler, ikke har momsens ovennævnte kendetegn.

16 Således udgør registreringsafgifter som dem, der beskrives af den nationale ret, ikke en generel skat, eftersom de kun vedrører fast ejendom, som overdrages mod vederlag, og hvis overdragelse giver anledning til visse formaliteter. Sådanne afgifter har derfor ikke til formål at ramme samtlige økonomiske transaktioner i den pågældende medlemsstat.

17 For det andet er der ikke tale om en produktions- og distributionsproces, eftersom registreringsafgifterne opkræves udelukkende, når den faste ejendom indgår i den endelige forbrugers formue. Hertil kommer, at der ikke kan ske fradrag af afgifter af samme art, som er betalt i foregående led.

18 Endelig sker opkrævningen af sådanne afgifter ikke på grundlag af værditilvæksten, men hviler på godets samlede værdi.

19 Det spørgsmål, som stilles af Tribunal de grande instance de Nantes, kan derfor besvares med, at artikel 33 i sjette direktiv skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at der indføres eller opretholdes en national afgift, som fremtræder som en registreringsafgift, der pålægges erhververen af en byggegrund i tilfælde af, at en forpligtelse til at bygge inden for den i de nationale regler fastsatte frist ikke opfyldes.

Sagens omkostninger

20 De udgifter, der er afholdt af den franske regering og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, der har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i en sag, som verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af Tribunal de grande instance de Nantes ved kendelse af 7. maj 1991, for ret:

Sjette direktivs artikel 33 skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at der indføres eller opretholdes en national afgift i form af en registreringsafgift, som opkræves i forbindelse med erhvervelse af byggegrunde, såfremt en forpligtelse i henhold til de nationale bestemmelser til at bygge inden for en periode af fire år ikke overholdes.

Kakouris Diez de Velasco Kapteyn

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 16. december 1992.

J.-G. Giraud
Justitssekretær

C.N. Kakouris
Formand for Fjerde Afdeling