skatter eller afgifter, herunder indregistreringsafgifter, der ikke frembyder en merværdiafgifts væsentligste kendetegn.

Heraf følger, at ovennævnte artikel skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for, at der indføres eller opretholdes en national afgift af samme art som den franske indregistreringsafgift, der opkræves i forbindelse med erhvervelse af byggegrunde, såfremt en forpligtelse i henhold til de nationale bestemmelser til at bygge inden for en given frist ikke overholdes. En sådan registreringsafgift udgør nemlig ikke en generel skat, idet den ikke finder anvendelse på produktions- og distributionsprocessen, eftersom den udelukkende opkræves, når den faste ejendom indgår i den endelige forbrugers formue, idet der ikke kan ske fradrag af afgifter af samme art, som er betalt i foregående led, og idet opkrævningen af afgiften ikke sker på grundlag af værditilvæksten, men hviler på godets samlede værdi.

RETSMØDERAPPORT
i sag C-208/91 *

I — Relevante bestemmelser i hovedsagen

A — *Nationale bestemmelser*

1. Efter fransk ret skal der af transaktioner, som indgår i produktion eller levering af fast ejendom, betales merværdiafgift i medfør af artikel 257, stk. 2, i code général des impôts (herefter benævnt »CGI«), som bestemmer:

»1. Afgiftspligtige transaktioner er bl.a.:

salg ... af byggegrunde og hermed ligestillede goder i henhold til artikel 691 ...«

2. Artikel 691 i CGI lyder:

»I. Såfremt der skal betales merværdiafgift, er følgende erhvervelser fritaget for afgift på reklamer vedrørende fast ejendom og registreringsafgift:

1° ubebyggede grunde eller grunde, hvorpå der står bygninger, som skal nedrives

...

II. Denne fritagelse er betinget af:

1° at adkomstdokumentet pålægger erhververen inden for en frist på fire år regnet fra

* Processprog: fransk.

dokumentets dato at opføre en fast ejendom eller en gruppe af ejendomme, afslutte opførelsen af ikke-færdiggjorte bygninger eller bygge nye lokaler ved tilbygning, og at han præciserer antal, natur og bestemmelse af de bygninger, hvis opførelse er projekteret

...«

3. Under henvisning til denne artikel bestemmer CGI i artikel 1840 G b:

»Såfremt den under nr. 2, II, i artikel 691 krævede dokumentation ikke præsteres, skal erhververen efter første påkrav erlægge den afgift, som han har været fritaget for, og, derudover, en tillægsafgift på 6%. Reglerne for gennemførelse af nærværende artikel fastsættes ved anordning.«

4. Endelig bestemmer artikel 291 i bilag II til CGI i andet afsnit:

»Merværdiafgift, som er blevet opkrævet i forbindelse med den transaktion, som konstateredes ved de pågældende dokumenter, fradrages dog i disse afgifter inden for deres pålydende, såfremt de ikke allerede har været genstand for fradrag i forbindelse med en ny transaktion vedrørende den samme ejendom.«

B — *Fællesskabsbestemmelser*

5. 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, herefter benævnt »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.«

II — Faktiske omstændigheder og retsforhandlinger

6. Beaulande, sagsøgeren i hovedsagen, erhvervede i januar 1980 et hus i Nantes, idet han forpligtede sig til at nedrive huset og i dets sted opføre en beboelsesejendom inden for en frist på fire år.

7. Beaulande anmodede derefter om og opnåede successivt tre byggetilladelser vedrørende det nævnte hus, som alle tre blev opgivet frivilligt. Den 11. september 1984 forkastede skatteadministrationen en anmodning om forlængelse af fristen for opførelse af en bygning, og den 12. november 1984 tilstillede den Beaulande en afgiftsopkrævning, som blev bekræftet den 26. februar 1985.

8. Den 4. juni 1986 indledtes inddrivningen af de indregistreringsafgifter, som skyldtes i henhold til artikel 1840 G b, i code général des impôts, i alt 221 700 FF samt en tillægsafgift på 6%, dvs. 73 091 FF.

9. Raymond Beaulande's klage blev afslået den 2. juni 1989, hvilket meddeltes ham den 13. juli s.å.

10. Ved stævning af 14. september 1989 anlagde Beaulande sag mod directeur des services fiscaux de la Loire Atlantique, idet han nedlagde påstand om annullation af opkrævningen af 4. juni 1986; han anførte bl.a., at indregistreringsafgiften har karakter af en omsætningsafgift, således at det udgør en overtrædelse af artikel 33 i sjette direktiv, at den opkræves for samme transaktion som momsen.

11. Den franske skatteadministration gjorde gældende, at man ikke kan adskille artikel 33 i sjette direktiv fra den globale sammenhæng i dette direktiv. Artikel 4, stk. 3, litra b), fastslår, at medlemsstaterne har mulighed for at anse »levering af byggegrund« som momspligtig. Ifølge den franske skatteadministration følger heraf, at den franske stat kan sætte en frist for forfaldstiden for moms på byggegrunde og gøre den betinget af erhververens pligt til at bygge inden for en frist på fire år, således at transaktionerne vedrørende fast ejendom kan belastes med proportionale indregistreringsafgifter i tilfælde af misligholdelse af forpligtelsen.

12. Tribunal de grande instance de Nantes (Frankrig), ved hvilken denne sag verserer, har ved kendelse af 7. august 1991 besluttet at rette følgende spørgsmål til Domstolen:

»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?«

13. Forelæggelseskendelsen er registreret på Domstolens Justitskontor den 2. august 1991.

14. I henhold til artikel 20 i EØF-statutten for Domstolen er der indgivet skriftlige indlæg af Beaulande, sagsøger i hovedsagen, som selv varetager sin sag, af den franske regering ved P. Pouzoulet og G. de Bergues, som befuldmægtigede, samt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent J. F. Bühl, som befuldmægtiget.

III — Sammendrag af de skriftlige indlæg for Domstolen

1. *Beaulande, sagsøgeren i hovedsagen,* har først beskrevet den franske lovgivning inden for området. Han har dernæst gjort gæl-

dende, at hensigten med denne er: 1) at indrage byggegrunde under moms; 2) at trække dem ud af dette område med tilbagevirkende kraft, hvis der ikke i løbet af fire år opføres en fast ejendom på denne grund. I så tilfælde sættes der spørgsmålstegn ved de oprindeligt anvendte momsregler, og registreringsafgifterne opkræves med tilbagevirkende kraft. Denne lovgivning ophæver således med tilbagevirkende kraft den oprindelige beskatning (moms) og erstatter den med registreringsafgifterne.

Sagsøgeren har derefter behandlet spørgsmålet, om den franske lovgivning er i overensstemmelse med sjette direktiv. Først anfører han, at den strikte anvendelse af dette direktiv kræver en objektiv definition af en byggegrund og ikke en betinget definition [den i artikel 4, stk. 3, litra b), i sjette direktiv nævnte]. Ifølge sagsøgeren kan den betingede definition føre til anfægtelse af de gældende momsregler om afgiftspligtens indtræden (artikel 10, stk. 1 og 2).

Sagsøgeren har dernæst kritisk gennemgået Domstolens praksis vedrørende artikel 33 i sjette direktiv, mere specielt dommene af 13. juli 1989 (forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink, Sml. s. 2671) og af 19. marts 1991 (sag C-109/90, Giant, Sml. I, s. 1385), i hvilke Domstolen finder, at omsætningsafgifter ikke falder ind under forbuddet i artikel 33, idet de ikke er af generel karakter. Men, hævder sagsøgeren, denne måde at opfatte sagen på strider mod første, andet og sjette momsdirektiv. Dette er rigtigt i en sådan grad, fortsætter han, at ikke mindre end 15 omsætningsafgifter er blevet ophævet i de førnævnte direktivers gyldighedsperiode, bl.a. engangsafgifter. I overensstemmelse med det mål, som disse direktiver tilstræber, drejer det sig om at gøre momsen til den eneste afgift på udgifter, og gennemførelsen af denne kræver ophævelse af indirekte særskatter.

Ifølge sagsøgerens opfattelse er det forhold, at man i dag mener, at engangsafgifter, som har karakter af omsætningsafgifter, er forenelige med momsen, ensbetydende med, at hele det harmoniseringsarbejde, som fællesskabslovgiveren har tilsigtet, tilsidesættes, og at de mål, som disse direktiver opstiller, tilsidesættes, samt at forbrugsskatten ikke længere vil være neutral, men det tillades, at der på ny indføres indirekte engangsafgifter.

For det tredje bemærker sagsøgeren, at læsningen af artikel 33 rejser et fundamentalt spørgsmål: Betyder »skatter og afgifter, der har karakter af omsætningsafgift«, slet og ret moms; sagt på en anden måde, er momsen den eneste omsætningsafgift, som artikel 33 har for øje?

Efter sagsøgerens opfattelse sigter artikel 33 nødvendigvis til andre afgifter end moms, eftersom den omtaler omsætningsafgifter i flertal. Domstolens fortolkning i dag synes rigtignok at vise, at den nævnte fortolkning kun sigter til momsen eller enhver anden afgift, som har samme karakter som momsen.

Sagsøgeren finder, at denne fortolkning berøver artikel 33 ethvert indhold. Imidlertid forekommer formålet med denne artikel ham klar: Den frie bevægelighed, såvel som de karakteristiske træk ved et indre marked forudsætter, at momsen er den eneste generelle

forbrugsafgift på varer og tjenesteydelser. Han gør derfor gældende, at enhver anden afgift på omsætning, som lægges til, belaster prisen og skaber økonomiske forvridninger, som artikel 33 har villet ophæve.

Hvis man erkender, at en omsætningsafgift er en afgift, som rammer en transaktion, og at den er ligefrem proportional med prisen i den nævnte transaktion, har de indregistreringsafgifter, som i den foreliggende sag pålægges sagsøgeren med tilbagevirkende kraft, efter hans opfattelse karakter af en sådan afgift.

Sagsøgeren finder endelig, at det forhold, at der med tilbagevirkende kraft opkræves en proportional afgift af en byggegrund, er ensbetydende med at pålægge en kumulativ afgift, som har en omsætningsafgifts karakter, og at den forvansker den neutralitet, som kræves i henhold til sjette direktiv.

Sagsøgeren oplyser i denne henseende, at han har solgt grunden igen under momsordningen, og at han faktisk har indbetalt momsen. Salgsprisen er således indirekte blevet belastet med de annullerede afgifter. Hvis erhververen ikke havde bygget, ville han, når turen kom til ham, være blevet udsat for en afgiftsopkrævning af tilsvarende karakter med fradrag af den moms, som han oprindelig havde indbetalt. Sagsøgeren konstaterer, at man på hvert trin således genfinder den kumulative afgift, som de successive direktiver imidlertid har skullet afskaffe for at nå målet om neutralitet.

2. *Den franske regering* har anført, at det klart fremgår af selve ordlyden af artikel 33 i sjette direktiv, at direktivet ikke a priori udelukker, at nationale afgifter kumuleres med momsen. Regeringen gør gældende, at Domstolen udtrykkeligt har anerkendt, at fællesskabsretten på sit nuværende udviklingstrin ikke er til hinder for sådanne afgifter, heller ikke hvor der kan opstå en kumulation med merværdiafgiften for én og samme transaktion (dom af 8.7.1986, sag 73/85, Kerrutt, Sml. s. 2219).

Med hensyn til dette punkt bemærker den franske regering i øvrigt, at de regler, som i Frankrig gælder for byggegrunde, ikke har en konsekvent kumulation af indregistreringsafgifter med momsen til formål, eftersom ejerskifte vedrørende disse værdier i princippet er fritaget for registreringsafgifter. Det er kun erhververens eventuelle undladelse af at bygge, som undtagelsesvis kan føre til en sådan kumulation; en kumulation, som oven i købet neutraliseres derved, at den betalte og endnu ikke fratrukne moms bringes i mellemregning.

Da kumulationsprincippet ifølge den franske regering ikke kan anfægtes, er det afgørende, om den pågældende nationale afgift på grund af sine egenskaber kan anses for en omsætningsafgift i sjette direktivs artikel 33's forstand.

Den franske regering bemærker, at for at afgøre, om en national afgift er en omsætningsafgift i direktivets artikel 33's forstand, lægger Domstolen særlig vægt på at undersøge, hvorvidt den pågældende afgift er egnet

til at forstyrre det fælles momssystems funktion ved at belaste det pågældende gode på tilsvarende måde som momsen.

I denne henseende gør regeringen gældende, at de omtvistede registreringsafgifter ikke udgør en generel afgift af samme art som momsen. De er nemlig karakteriseret ved, at de kun indtræder, når der foreligger retsstiftende omstændigheder, som defineres præcist og udtømmende i loven. Den franske regering tilføjer, at oppebørslen af registreringsafgifterne kan underkastes betingelser, eller, omvendt, at deres forfald kan begrænses af visse omstændigheder. Registreringsafgifterne har derfor ikke, hævder den franske regering, til hensigt eller formål at ramme alle økonomiske transaktioner.

Regeringen finder ligeledes, at registreringsafgifterne ikke, i modsætning til momsen, udgør afgifter på forbrug. Med hensyn til dette spørgsmål argumenterer den, at det ganske vist er logisk at henføre erhvervelsen af et gode under momsen, når denne transaktion indgår i en økonomisk proces, som selv er underkastet afgiften, men at denne begrundelse netop falder bort, når overdragelsen ikke mere kan betragtes som et led i en kæde af transaktioner, som falder ind under afgiftens anvendelsesområde.

Registreringsafgiften rammer netop kun overdragelsen af grunden, når grunden ikke mere kan anses for at indgå i produktion eller levering af fast ejendom, dvs. som en byggegrund i den betydning, som den indenlandske skatteret giver dette begreb.

Ifølge den franske regering er følgende karakteristisk for registreringsafgiften: Den er en skat på kapital, som vedrører de indvundne værdier, i modsætning til skatten på udgifter, som pålignes de forbrugte værdier; den belaster godet på hele dets kapitalværdi uden hensyn til de forudgående eller efterfølgende ejerskifter; den kan aldrig fradrages afgifter af samme karakter, som forfalder ved senere ejerskifter; den bæres definitivt af den afgiftspligtige og refunderes således ikke, når godet indgår i et økonomisk kredsløb, som er underkastet moms.

Den franske regering har endvidere hævdet, at registreringsafgifterne ikke udgør afgifter, som er nøjagtigt proportionale med priserne. Registreringsafgiften pålignes i realiteten godets kapitalværdi (artikel 666 i CGI). Dette begreb, som er væsentligt mere omfattende end det, der defineres af artikel 11 i sjette direktiv, som alene henviser til prisen, defineret som den opnåede modværdi, er betegnende for den forskel med hensyn til deres karakteristiske træk, som kan bestå mellem indregistreringsafgift og omsætningsafgift.

Den franske regering gør endelig gældende, at indregistreringsafgifterne opkræves parallelt med momsen og ikke som erstatning for denne, og at de ikke forstyrrer det fælles momssystems funktion.

Den franske regering finder derfor, at de i sagen omhandlede registreringsafgifter ikke udgør omsætningsafgifter i den forstand,

hvori de forstås i artikel 33 i sjette direktiv. Dette følger i øvrigt af Domstolens ovennævnte dom af 8. juli 1986 i Kerrutt-sagen.

Som konklusion foreslår den franske regering Domstolen at svare, at artikel 33 i sjette direktiv skal fortolkes således, at den ikke er til hinder for opretholdelsen eller indførelsen af nationale afgifter af samme type som registreringsafgifter, der erlægges ved overdragelse af byggegrunde.

3. *Kommissionen* har først henvist til, at Domstolen flere gange har udtalt sig om fortolkningen af artikel 33 i sjette direktiv. Ifølge Kommissionen er forbuddet over for medlemsstaterne i artikel 33 i sjette direktiv mod på eget initiativ at opretholde eller indføre skatter eller afgifter, som har karakter af omsætningsafgifter, blevet fortolket af Domstolen som en præcisering af det generelle princip, der udtales i traktatens artikel 5, hvorefter det påhviler medlemsstaterne at sikre opfyldelsen af de forpligtelser, som følger af traktaten eller af beslutninger truffet af Fællesskabets institutioner.

Kommissionen mener, at Domstolen i sin fortolkning af artikel 33 ikke anvender udtrykket »omsætningsafgifter« i sin videste betydning, nemlig at et afgiftspålæg beregnet på grundlag af prisen på et gode eller en tjenesteydelse udgør en omsætningsafgift. Domstolen synes tværtimod at have begrænset udstrækningen af forbuddet i artikel 33 i sjette direktiv til afgiftspålæg, som rammer goder eller tjenesteydelser på en måde, som »har karakter« af en afgift på merværdien, og af denne grund forstyrrer Fællesskabets omsætningsafgiftssystem (dom af 27.11.1985, sag 295/84, Rousseau Wilmot, Sml. s. 3759, præmis 9).

Kommissionen bemærker i denne henseende, at selv om ikke alle afgiftstyper, som lægges på omsætningen, berøres af det i artikel 33 udtrykte forbud, viser udtrykket »har karakter af« klart, at det ikke nødvendigvis kræves, at en afgift skal være identisk med fællesskabsafgiften for at udgøre en omsætningsafgift i artikel 33's forstand. Ifølge Kommissionen er det væsentlige at konstatere, om afgiften frembyder de træk, som er karakteristiske for det fælles skattesystem (ovennævnte dom Rousseau Wilmot, præmis 15).

Kommissionen, som støtter sig på denne retspraksis, mener, at begrebet »omsætningsafgifter« i den betydning, hvori det anvendes i sjette direktiv, skal defineres i lyset af de karakteristiske træk ved det fælles skattesystem, således som de udtrykkes i artikel 2 i det første momsdirektiv, som opregner de fælles principper i fællesskabsmomsen, nemlig: Det bør dreje sig om en generel afgift, og afgiften bør være nøjagtigt proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger imellem producenten/leverandøren af tjenesteydelsen og forbrugeren.

Kommissionen behandler derefter de bestemmelser i sjette direktiv, som vedrører leveringen af en bygning eller af en bygge-

grund. Hvad dette angår konstaterer den, at et af de karakteristiske træk ved faste ejendomsværdier er, at de i en del medlemsstater pålægges afgifter, især ved ejerskifte, og henviser til motiverne i sjette momsdirektiv, som understreger, at »beskatningen af leveringen af nye bygninger og byggegrunde bør imidlertid ikke medføre en forøgelse af den skattebyrde, som påhviler disse arbejder. Det er derfor af sociale grunde nødvendigt, at medlemsstaterne undlader at påligne visse af disse arbejder indregistreringsafgifter« (motiverne til artikel 5).

Kommissionen har anført, at denne tankegang ligger til grund for den franske lovgivning. Under bestemte betingelser sker der fritagelse for registreringsafgifter, som normalt forfalder ved salget af en bygning bestemt til nedrivning. Denne transaktion indgår så i momsens anvendelsesområde.

En sådan sammenføjning af afgifterne, fortsætter Kommissionen, er økonomisk meget fordelagtig, eftersom momsen — i modsætning til registreringsafgiften — kan fradrages. For det første er der ikke nogen ikke-fradragsberettiget afgift, som bliver stående på ejendommens budget, og for det andet kan den skattepligtige straks fradrage afgiften vedrørende et projekt (opførelsen af en bygning), som det tager en relativt lang periode at gennemføre.

Kommissionen forklarer, at for at undgå skatteunddragelser derved, at en person erklærer, at han har til hensigt at bygge, blot for at opnå fritagelse for den skat, som påhviler fast ejendom, bestemmer den franske lovgivning, at erhververen skal bygge inden for en frist på fire år, og at der opkræves en straffeafgift på 6% ved misligholdelse. Efter Kommissionens opfattelse er kumulationen af afgifterne i dette tilfælde ikke uforenelig med sjette direktiv, eftersom den i motiverne selv blot taler om at undgå kumulation af afgifterne uden at give pålæg om det.

Kommissionen undersøger endelig, om den franske indregistreringsafgift har den virkning, at den forstyrrer momssystemet ved at belaste omsætningen af varer og tjenesteydelser på en tilsvarende måde som momsen.

Kommissionen har redegjort for det fælles momssystem, således som det er blevet fortolket af Domstolen i fast praksis (jf. senest ovennævnte dom af 19.3.1991 i Giant-sagen), og har bemærket, at registreringsafgifter, som pålignes erhvervelse af byggegrunde i tilfælde af tilsidesættelse af forpligtelsen til at bygge inden for en frist på fire år, ikke udgør en omsætningsafgift, selv om de beregnes på grundlag af grundens værdi. Ifølge Kommissionen drejer det sig ikke om en generel afgift på forbruget, og den vedrører ikke udelukkende den værditilvækst, som opnås på hvert produktionstrin.

Kommissionen bemærker desuden, at artikel 33 udtrykkeligt præciserer, at bestemmelserne i direktivet ikke er til hinder for, at der opretholdes eller indføres »registreringsafgifter«.

Kommissionen gør endelig gældende, at Domstolen allerede har udtalt sig bekræftende angående spørgsmålet, om artikel 33 i sjette direktiv kan forenes med en afgift af lignende karakter som den afgift på ejerskifte, som er inddraget i den foreliggende sag (ovennævnte dom af 8.7.1986 i Kerruttsagen, præmis 22).

»De registreringsafgifter, som pålignes erhvervelsen af byggegrunde i tilfælde af tilsidesættelse af forpligtelsen til at bygge inden for en frist på fire år, og som er proportional med ejendommens værdi, har ikke karakter af omsætningsafgift og er som følge heraf ikke i henhold til artikel 33 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 uforenelige med den merværdiafgift, som opkræves ved erhvervelsen.«

Kommissionen foreslår derfor at afgive følgende svar på det præjudicielle spørgsmål:

M. Diez de Velasco
Refererende dommer