FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT MARCO DARMON

fremsat den 17. september 1992 *

Hr. afdelingsformand,
De herrer dommere,

1. Tribunal de grande instance de Nantes anmoder Domstolen om at afgøre, om registreringsafgifter, som pålignes en byggegrund fordi der — i strid med den hertil påtagne forpligtelse — ikke er blevet bygget inden for fire år efter erhvervelsen, har karakter af en omsætningsafgift i den forstand, hvori dette forstås i artikel 33 i Rådets sjette direktiv [1] (herefter benævnt »sjette direktiv«) og følgelig er uforenelig med de gældende regler om merværdiafgift.

2. Sagens faktum kan kort refereres således. Beaulande, hvis erhverv var entreprenørvirksomhed, og således i sin egenskab af erhvervsdrivende var momspligtig, erhvervede den 16. januar 1980 et hus beliggende i Nantes og påtog sig i forbindelse hermed en forpligtelse til at nedbryde det og på samme sted opføre en bygning til beboelsesformål inden for en frist på fire år.

3. Eftersom der ikke var blevet bygget på grunden inden for den forskrevne frist, tilstillede skatteadministrationen ham, efter at have meddelt ham afslag på en anmodning om forlængelse af fristen, den 26. februar 1985 en afgiftsopkrævning, for hvilken den indledte inddrivning for et beløb af 221 700 FF (som registreringsafgift) og 73 091 FF (tillægsafgift på 6%).

4. Beaulande gjorde indsigelse imod denne ændring af sin beskatning og indgav en klage til skatteadministrationen, som blev afslået den 2. juni 1989.

5. Han indstævnede derefter direktøren for skatteadministrationen, directeur des services fiscaux, i Loire Atlantique for Tribunal de grande instance de Nantes, idet han påberåbte sig tre søgsmålsgrunde. Retten afslog de to første, som udelukkende vedrørte national ret, og stillede med hensyn til den tredje Domstolen et præjudicielt spørgsmål, hvis hovedindhold vedrører karakteren af de indregistreringsafgifter, som skattevæsenet kræver betalt.

6. De relevante nationale regler og de fællesskabsregler, jeg henviser til, er i det fornødne omfang anført i retsmøderapporten.

7. I fransk ret er momssystemet for fast ejendom efterhånden løst fra de traditionelle registreringsafgifter, som oprindelig skulle gælde for alle ejerskifter på fast ejendom [2]. Byudviklingen og fremvæksten af en betydningsfuld økonomisk sektor, byggesektoren,

* Originalsprog: fransk.

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

2 — Begreberne afgifter på ejerskifte og registreringsafgifter anvendes i flæng som betegnelse for afgifter på den juridiske overdragelse af fast ejendom mod vederlag; begrebet afgifter på ejerskifte er dog i højere grad en generisk betegnelse.

har motiveret den nationale lovgiver [3] til at pålægge de erhvervsdrivende, som medvirker i produktionsprocessen imellem erhvervelsen af den ubebyggede grund og det første salg af den færdige faste ejendom, pligt til at betale en neutral afgift, moms.

8. De gamle indregistreringsafgifter er dog ikke forsvundet fuldstændigt, eftersom den gældende ordning fremtræder som alternativ. Selv om artikel 257-7° i code général des impôts (herefter benævnt »CGI«) indbefatter de transaktioner, som indgår i produktionen eller leveringen af fast ejendom under det momspligtige område, har ejendomsmægleren eller bygmesteren nemlig ret til at vælge afgiften på reklame for fast ejendom eller registreringsafgiften til satsen 0,60% (artikel 692 i CGI).

9. Sagsøgeren i den foreliggende sag, der havde valgt at stå under momsreglerne for fast ejendom, havde erlagt denne afgift efter gældende takst og opnåede i henhold til artikel 691 II 1° i CGI [4] fritagelse for betaling af indregistreringsafgifterne med forbehold af forpligtelsen til at bygge inden for en frist af fire år.

10. Da han ikke havde overholdt denne forpligtelse og således ikke kunne fremlægge bevis for udførelsen af de pågældende arbejder (artikel 691 II 2° i CGI), blev Beaulande afkrævet de ovenfor nævnte beløb i henhold til artikel 1840 G b i CGI. Dog kunne den moms, som var betalt ved købet, og som endnu ikke var fratrukket, i henhold artikel 291 i tillæg II til CGI modregnes i de opkrævede registreringsafgifter.

11. Det ses, at den nationale ordning ikke kumulerer momsen og registreringsafgifterne. I tilfælde af, at entreprenøren inden for den indrømmede frist opfylder sin forpligtelse til at bygge, er han kun undergivet momsordningen for fast ejendom og fritaget for indregistreringsafgifterne. I det modsatte tilfælde afkræver man ham indregistreringsafgifterne forhøjet med en tillægsafgift på 6%, idet den moms, som han måtte have betalt uden at kunne trække den fra, kan modregnes i dette beløb. Transaktionen placeres på en måde under ejerskiftebeskatningen med tilbagevirkende kraft. De to afgifter er således ikke kumulative, men alternative.

12. Artikel 33 i det direktiv, som dommeren ved den henvisende ret sigter til, lyder således:

»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.«

3 — Bl.a. ved lov nr. 405 af 10.4.1954 og nr. 254 af 15.3.1963.

4 — Processprog: fransk....
II. Denne fritagelse er betinget af:
1° At adkomstdokumentet pålægger erhververen inden for en frist på fire år regnet fra 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.
1° b At der fremlægges attestation vedrørende byplanen, ifølge hvilken arealet kan bebygges.
2° At erhververen — bortset fra tilfælde, hvor bestemmelsen i IV finder anvendelse — ved udløbet af fristen på fire år dokumenterer udførelsen af de under punkt 1 nævnte arbejder og de opførte eller færdiggjorte lokalers bestemmelse ...«

13. Domstolen er ca. ti gange [5] blevet anmodet om at undersøge de nationale afgifters forenelighed med sjette direktiv, mere nøjagtigt med artikel 33.

14. De afgørelser, som Domstolen har truffet, »afmærker« på en måde debatten. Sagsøgeren i hovedsagen er ganske klar over det, idet han hævder, at Domstolens praksis bærer vidnesbyrd om, at den har »læst denne tekst (artikel 33) på en helt overraskende måde, som forekommer kritisabel i flere henseender« [6].

15. Det er hensigtsmæssigt at erindre om den generelle sammenhæng i det fælles merværdiafgiftssystem, før man studerer de afgørende karakteristika ved fællesskabsbegrebet omsætningsafgift; et begreb i forhold til hvilket afgiftens lovmæssighed skal vurderes.

16. Det er nemlig denne oprindelige ratio legis, som udgør det fundamentale grundlag for min fortolkning.

17. Det er nødvendigt at vende tilbage til Rådets direktiv af 11. april 1967 [7] (herefter benævnt »første direktiv«) for at forstå den generelle og funktionsbestemte formel, som har ført frem til et harmoniseret afgiftssystem, hvis mål det er nå frem til konkurrencemæssig neutralitet.

18. De hensyn, som fremgår af denne tekst, og som gør sig gældende på lang sigt, er at »der gennemføres en harmonisering af lovgivningerne om omsætningsafgift for i det omfang, hvori det er muligt, at fjerne de faktorer, der kan fordreje konkurrencevilkårene« [8].

19. De funktionsbestemte virkemidler, som vælges til at opfylde denne målsætning, består i indførelsen af et fælles system for beskatning af værditilvæksten, som nødvendigvis skal ske igennem »ophævelsen af kumulative flerledsafgiftssystemer« [9].

20. Eftersom medlemsstaternes systemer er yderst forskellige, og for at undgå, at man som følge deraf anfægter de nationale lovgivninger i følsomme sektorer inden for økonomi og budget, har afskaffelsen af disse kumulative flerledsafgifter kun kunnet forventes gennemført lidt efter lidt: Sjette direktiv er således kun et stadium på vejen mod den tilstræbte tilnærmelse.

21. Som et sådant stadium er artikel 33 en undtagelse fra det system, som er blevet indført, og som skal sikre en ensartet dækning af de forskellige trin inden for produktion og omsætning af tjenesteydelser og varer. Denne undtagelse, som fællesskabslovgiveren har sat grænserne for, muliggør dobbelt beskatning af et gode på betingelse af, at den afgift, som opkræves, og som lægger sig til momsen,

5 — Dom af 27.11.1985, sag 295/84, Rousseau Wilmot, Sml. s. 3759, af 8.7.1986, sag 73/85, Kerrutt, Sml. s. 2219, af 4.2.1988, sag 391/85, Kommissionen mod Belgien, Sml. s. 579, af 3.3.1988, sag 252/86, Bergandi, Sml. s. 1343, af 15.3.1989, forenede sager 317/86, 48/87, 49/87, 285/87, 363/87-367/87, 65/88, 78/88, 79/88 og 80/88, Philippe Lambert, Sml. s. 787, af 13.7.1989, forenede sager 93/88 og 94/88, Wisselink, Sml. s. 2671, af 19.3.1991, sag C-109/90, Giant, Sml. I, s. 1385, af 31.3.1992, sag C-200/90, Dansk Denkavit, Sml. I, s. 2217, og af 7.5.1992, sag C-347/90, Bozzi, Sml. I, s. 2947.

6 — Beaulande's indlæg, s. 11.

7 — Rådets første direktiv 67/227/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967, s. 12).

8 — Tredje betragtning til første direktiv.

9 — Fjerde betragtning.

ikke har karakter af en omsætningsafgift. Kort sagt, den må ikke være et »dobbelttryk« af momsen.

22. Selv om denne artikel klart opstiller princippet om forbud mod, at moms kumuleres med en afgift, som har karakter af omsætningsafgift, er opregningen af afgifter, som kan kombineres med moms, ikke udtømmende. Man skal blot mærke sig, at registreringsafgiften findes i denne opregning, og at det — uden hensyntagen til ethvert formelt kriterium, hvad man end måtte kalde det — er hensigtsmæssigt at vurdere, om enhver afgift med hensyn til sine væsentlige egenskaber kan sidestilles med en omsætningsafgift, eller om den ikke kan.

23. Til slut bemærkes, at når man placerer artikel 33 i det samlede juridiske system, er det vigtigt at gøre opmærksom på, at Domstolen i alle dens domme, og navnlig i de første, har følt sig foranlediget til at henføre denne artikel til momsreglernes almindelige del.

24. I Wilmot-sagen [10] har Domstolen opstillet som et princip, at denne bestemmelse ikke må føre til dobbelt moms, idet den fandt, at:

»Artikel 33 i sjette direktiv, hvorefter medlemsstaterne frit kan opretholde eller indføre visse indirekte afgifter ... har til formål at forhindre, at det fælles merværdiafgiftssystems funktion bringes i fare på grund af afgifter i en medlemsstat, som pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser, og som rammer den erhvervsmæssige omsætning på tilsvarende måde som moms ...« [11].

25. Ligeledes anfører Bergandi-dommen [12] klart, at de mål, som forfølges, er omsætningsskatternes forsvinden, og at artikel 33 følgelig ikke anfægter det vedtagne system ved at lade dem fortsætte med at bestå [13].

26. Endelig sammenfatter Wisselink-dommen [14] på en fremragende måde en ratio legis, hvis formål det er at gøre det umuligt at slå det samordnede momssystem i stykker gennem en omgåelse af artikel 33:

»Medlemsstaterne fik således forbud mod helt eller delvis at opretholde samt helt eller delvis at genindføre omsætningsafgifter indrettet som kumulative flerledsafgifter. Begrundelsen var, at hvis medlemsstaterne ud over momsen kunne indføre andre former for omsætningsafgift, ville de formål, som danner grundlaget for det fælles system for omsætningsafgift, ikke kunne gennemføres« [15].

27. Ved besvarelsen af det spørgsmål, retten i den foreliggende sag har stillet, er det Domstolens opgave at give den de fortolkningsbidrag, som gør det muligt for den at konstatere, om den omtvistede afgift fremby-der de træk, som er karakteristiske for en omsætningsafgift. Domstolen har således i Bergandi-dommen påpeget følgende:

»... selv om det ikke under en sag som den foreliggende [16] tilkommer Domstolen at tage

10 — Se henvisningerne ovenfor i note 5.
11 — Dommens præmis 16.
12 — Se henvisningerne ovenfor i note 5.
13 — Se præmis 9 og 10.
14 — Se henvisningerne ovenfor i note 5.
15 — Dommens præmis 8.
16 — Der var tale om en præjudiciel forespørgsel.

stilling til, hvorledes en national afgift skal karakteriseres i forhold til fællesskabsretten (dom af 21.10.1970, sag 20/70, Lesage, Sml. s. 177), er Domstolen imidlertid kompetent til at fortolke begrebet afgift, der har karakter af omsætningsafgift, for at sætte den nationale ret i stand til at anvende det korrekt på den omtvistede afgift ...« [17].

28. Når dette er fastslået, og når man skal foretage denne fortolkning, skal man erindre, at begrebet omsætningsafgift er et fællesskabsbegreb, som indgår i den sammenhæng, der er beskrevet umiddelbart ovenfor. De ovenfor citerede domme henviser alle til dette begrebs fællesskabsretlige karakter. Således understreges det i Wisselink-dommen, at:

»Begrebet 'omsætningsafgift' [har] en særlig rækkevidde i sjette direktivs artikel 33. Domstolen udtalte, at ... rækkevidden af artikel 33 må fastlægges i lyset af formålet med bestemmelsen inden for rammerne af den ordning om omsætningsafgifter, der er harmoniseret i form af et fælles merværdiafgiftssystem« [18].

29. Den betegnelse, man giver den nationale afgift, som lægges til momsen, er for øvrigt af ringe betydning; det er undersøgelsen af dens karakteristiske formål, som gør det muligt at bestemme, om den har eller ikke har karakter af en omsætningsafgift [19].

30. Disse karakteristiske træk opregnes i det følgende.

31. Omsætningsafgiften henter sine væsentlige bestanddele fra definitionen af begrebet moms. Defineret i artikel 2 i første direktiv fremtræder momsen som en almindelig afgift på forbruget af goder eller tjenesteydelser nøjagtigt proportionalt med prisen på disse. I Domstolens praksis angående artikel 33 henviser den konsekvent til princippet i det fælles momssystem.

32. Således angiver Domstolen i Bergandi-dommen klart det formål, som forfølges i spørgsmål vedrørende omsætningsafgift, og giver en koncis definition af momsen, idet den statuerer, at:

»Ved afgørelsen af, om en afgift har karakter af omsætningsafgift, må det, som udtalt af Domstolen i dom af 27. november 1985 (sag 295/84, Rousseau Wilmot, Sml. s. 3759), navnlig fastslås, om afgiften bringer det fælles merværdiafgiftssystems funktion i fare, fordi afgiften pålægges omsætningen af varer og tjenesteydelser og rammer den erhvervsmæssige omsætning *på tilsvarende måde som moms.*

... Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på den grundsætning, at der på goder og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtigt proportional med godernes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og handelsled, der ligger før beskatningsleddet« [20].

17 — Præmis 13.

18 — Præmis 16.

19 — Se Wisselink-dommen, præmis 10.

20 — Præmis 14 og 15, min fremhævelse.

33. Derfor har de afgifter, der frembyder de samme karakteristiske træk som momsen og forfølger samme mål, karakter af omsætningsafgift, selv om de ikke helt svarer til den.

34. I sit skriftlige indlæg understreger Kommissionen med føje, at det ikke er nødvendigt, at den i sagen omhandlede afgift på alle punkter svarer til momsen, idet det — for at gentage artikel 33's ord — er væsentligt at konstatere, om den har »karakter« af en omsætningsafgift [21].

35. Idet denne sammenhæng, fastslået fra Domstolens første afgørelser, må tages for givet, har Domstolen bl.a. i dens tre seneste domme vedrørende artikel 33 uddybet definitionen af (begrebet) omsætningsafgift ved at udskille tre væsentlige kriterier.

36. I Domstolens dom i Giant-sagen [22] erindrer den først om de principper, som jeg allerede nævnte fra Domstolens forudgående afgørelser, nemlig den mulige sameksistens af afgiftssystemer med momsen på betingelse af, at disse systemer ikke skader momsens funktion. Dernæst opregner Domstolen de karakteristiske træk ved en omsætningsafgift, idet den erklærer, at:

»Det bemærkes, at en afgift af den type, som er beskrevet af den nationale ret i den foreliggende sag, ikke har karakter af en omsætningsafgift efter sjette direktivs artikel 33. For det første udgør den nemlig ikke en generel afgift ... For det andet opkræves afgiften ikke i hvert produktions- og handelsled, da den kun opkræves én gang om året af de afgiftspligtige virksomheders samlede indtægter ... For det tredje beregnes den ikke på grundlag af den i de enkelte led tilførte merværdi ...« [23].

37. I to senere domme, Dansk Denkavit-sagen af 31. marts 1992 og Bozzi-sagen af 7. maj 1992 [24], bygger Domstolen også på disse tre kriterier for at konstatere, om den omstridte afgift er eller ikke er en omsætningsafgift. Domstolen anfører:

»Momsen anvendes generelt på transaktioner vedrørende varer eller tjenesteydelser; den er proportional med prisen for disse varer og tjenesteydelser; den opkræves i hvert led af produktions- og omsætningsforløbet; endelig finder den anvendelse på varernes og tjenesteydelsernes merværdi ...« [25].

38. I den foreliggende sag bør den nationale retsinstans derfor genoptage denne tankegang og undersøge, om registreringsafgifterne opfylder de fastlagte kriterier.

39. Registrerinsafgifterne opfylder kun kriterierne, såfremt det fastslås, at:

— Afgiften er generel, dvs. at den finder anvendelse på alle transaktioner, som vedrører overdragelse af goder eller tjenesteydelser.

21 — Kommissionens bemærkninger, punkt 7.

22 — Se henvisningerne ovenfor i note 5.

23 — Præmis 13 og 14.

24 — Se henvisningerne ovenfor i note 5.

25 — Dom i Dansk Denkavit-sagen, præmis 11; se også Bozzi-dommen, præmis 12.

— Den opkræves på hvert trin i distributions- eller produktionsprocessen.

— Den lægges udelukkende på værditilvæksten.

40. Med hensyn til det første punkt — *afgiftens generelle karakter* — fremgår det, at afgifterne på omsætningen kun vedrører forandringen af ejendomsværdiernes juridiske tilhørsforhold og ikke alle erhvervsmæssige transaktioner. Indregistreringsafgifterne rammer udelukkende fast ejendom, som overdrages i gensidigt bebyrdende retshandler, hvor overdragelsen giver anledning til visse civilretlige formaliteter. Når man vender tilbage til den definition, som gives af J.-C. Scholsem [26], er afgifter på ejerskifte »analytiske realskatter af isolerede transaktioner uden hensyn til, hvilke personer der udfører dem«. I denne henseende har den franske regering understreget, at registreringsafgifterne ikke er en generel afgift.

41. Med hensyn til det andet punkt — *opkrævning af afgiften på alle stadier af produktionen og distributionen* — er der grund til at fremhæve, at afgifterne på ejerskifte udelukkende opkræves, når den faste ejendom indgår i den endelige forbrugers formuesfære, idet de transaktioner, som vedrører produktion og distribution, henhører under momsordningen for fast ejendom. Det er således åbenbart, at godet belægges med afgift i det øjeblik, da det går ud af den almindelige erhvervsmæssige omsætning for at indgå i en privat formuesfære. Den franske regering bemærker i denne henseende, at denne beskatning er beslægtet med en skat på kapital, som rammer hele godets værdi uden mulighed for senere fradrag.

42. For det tredje ser det ud som om opkrævningen af afgifter på ejerskifte ikke tager hensyn til *værditilvæksten*, men baseres på *godets totale værdi*.

43. Til støtte for disse bemærkninger taler efter min opfattelse, at en skat som den, sagen drejer sig om, ikke kan kvalificeres som en omsætningsafgift, og det så meget mere som Domstolen i sin dom i sagen Kerrutt [27] udtalte sig i denne retning med hensyn til en tysk afgift (»Grunderwerbsteuer«, en lov vedrørende afgifter på ejerskifte på fast ejendom), hvis karakteristiske træk lå meget tæt op ad dem, der er tale om i den foreliggende sag. Domstolen udtalte:

»Da den nugældende fællesskabsret ikke indeholder særlige regler, der udelukker eller begrænser medlemsstaternes kompetence til at indføre andre afgifter end omsætningsafgifter på transaktioner og således tillader konkurrerende afgiftsordninger, må det fastslås, at sådanne afgifter også kan opkræves, selv om der herved, som i det foreliggende tilfælde, bliver tale om en kumulation af en afgift og merværdiafgiften på én og samme transaktion« [28].

44. Men her opstår problemet med kumulation af afgifter end ikke, idet den betalte og ikke godtgjorte moms — som påvist — kan trækkes fra de skyldige registreringsafgifter,

26 — J.-C. Scholsem, *La TVA européenne face au phénomène immobilier*, Liège, 1976, s. 371.

27 — Se henvisningerne ovenfor i note 5.

28 — Præmis 22.

såfremt der ikke opføres nogen bygning på grunden inden for en frist på fire år.

45. Afgiftens proportionalitet, som den forelæggende ret henviser til, kan ikke bedømmes som et relevant argument, når man sammenholder de karakteristiske træk ved omsætningsafgifter med skatter på ejerskifte. Selv om der ikke hersker tvivl om, at registreringsafgifterne er proportionale med godets værdi, dvs. til den angivne pris, har Domstolen ikke desto mindre gentagne gange udtalt, at dette kriterium er utilstrækkeligt [29].

46. Når man til slut skal svare på det sidste argument fra sagsøgeren i hovedsagen; et argument, som i øvrigt er uden større betydning for det stillede spørgsmål, der ikke vedrører hele det nationale momssystems forenelighed med fællesskabsretten, men registreringsafgifternes med artikel 33 i sjette direktiv, er der grund til at understrege, at begrebet byggegrund defineres udtrykkeligt i national ret [nævnte direktivs artikel 4, stk. 3, litra b)], og at medlemsstaten derfor kan fastholde kriteriet byggehensigt som bestemmende for godets skattemæssige klassifikation. Hvis entreprenøren efter udløbet af fristen på fire år ikke har udøvet sin erhvervsvirksomhed som »producent, handlende eller tjenesteyder« (artikel 4, stk. 2, i sjette direktiv), kan man med føje mene, at det gode, som er erhvervet under reglerne om moms for fast ejendom og som led i den pågældendes erhverv, ikke udnyttes til dette formål, og at det, siden det ikke indgår i nogen erhvervsmæssig aktivitet og ikke mere henhører under disse regler, men derimod under de for privatpersoner gældende regler, som — bortset fra tilfælde, hvor medlemsstaterne har benyttet den dispensationsmulighed, som sjette direktivs artikel 4, stk. 3, giver dem — baseres på afgifter på ejerskifte.

47. Endelig følger det af de foregående udredninger, at under hensyn til ratio legis i sjette direktiv kan en registreringsafgift ikke betragtes som en omsætningsafgift i artikel 33's forstand, når den rammer erhvervelsen af en byggegrund i tilfælde af undladelse af bebyggelse af det pågældende areal inden for en frist på fire år regnet fra erhvervelsen, og når dette er en tilsidesættelse af den forpligtelse, som erhververen har påtaget sig.

48. Som konklusion foreslår jeg, at Domstolen træffer følgende afgørelse:

»Artikel 33 i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdisystem: ensartet beregningsgrundlag, bør fortolkes således, at den ikke er til hinder for opkrævning af registreringsafgifter på erhvervelsen af byggegrunde, som ikke er bebygget inden for en i en national ordning hjemlet frist på fire år regnet fra erhvervelsen, selv om disse afgifter beregnes proportionalt med ejendommens værdi.«

29 — Se den ovenfor citerede dom i Wisselink-sagen, præmis 20.