

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (δεύτερο τμήμα)
της 29ης Απριλίου 1999 *

Στην υπόθεση C-136/97,

που έχει ως αντικείμενο αίτηση του VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre (Ηνωμένο Βασίλειο), προς το Δικαστήριο, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, με την οποία ζητείται, στο πλαίσιο της διαφοράς που εκκρεμεί ενώπιον του αιτούντος δικαστηρίου μεταξύ

Norbury Development Ltd

και

Commissioners of Customs & Excise,

η έκδοση προδικαστικής απόφασεως ως προς το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49), σε συνδυασμό με το παράρτημα ΣΤ, σημείο 16, της ίδιας οδηγίας,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

συγκείμενο από τους G. Hirsch (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, G. F. Mancini και R. Schintgen, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: N. Fennelly

γραμματέας: D. Louterman-Hubeau, κύρια υπάλληλος διοικήσεως,

λαμβάνοντας υπόψη τις γραπτές παρατηρήσεις που κατέθεσαν:

- η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενη από τη Lindsey Nicoll, του Treasury Solicitor's Department, επικουρούμενη από τον Kenneth Parker, QC,
- η Επιτροπή των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων, εκπροσωπούμενη από τον Peter Oliver, μέλος της Νομικής Υπηρεσίας,

έχοντας υπόψη την έκθεση ακροατηρίου,

αφού άκουσε τις προφορικές παρατηρήσεις της Norbury Developments Ltd, εκπροσωπούμενης από τον Julian Ghosh, barrister, της Κυβερνήσεως του Ηνωμένου Βασιλείου, εκπροσωπούμενης από τη Stephanie Ridley, του Treasury Solicitor's Department, επικουρούμενη από τον Kenneth Parker, και της Επιτροπής, εκπροσωπούμενης από τον Peter Oliver, κατά τη συνεδρίαση της 11ης Ιουνίου 1998,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 16ης Ιουλίου 1998,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

- 1 Με διάταξη της 2ας Απριλίου 1997, που περιήλθε στο Δικαστήριο στις 14 Απριλίου, το VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, υπέβαλε, δυνάμει του άρθρου 177 της Συνθήκης ΕΚ, προδικαστικό ερώτημα ως προς την ερμηνεία του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), σε συνδυασμό με το παράρτημα ΣΤ, σημείο 16 της οδηγίας.
- 2 Το ερώτημα αυτό ανέκυψε στο πλαίσιο δίκης μεταξύ της εταιρίας Norbury Developments Ltd (στο εξής: Norbury) και των Commissioners of Customs & Excise (στο εξής: Commissioners), που είναι η αρμόδια αρχή για την είσπραξη του φόρου προστιθεμένης αξίας (στο εξής: ΦΠΑ) στο Ηνωμένο Βασίλειο, σχετικά με την απόφαση των Commissioners να μην δεχθούν την έκπτωση του ΦΠΑ που κατέβαλε η Norbury κατά την αγορά γηπέδου.

Η κοινοτική ρύθμιση

- 3 Το άρθρο 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας ορίζει:

«3. Κατά τη διάρκεια της προβλεπομένης στην παράγραφο 4 μεταβατικής περιόδου τα κράτη μέλη δύνανται:

(...)

β) να συνεχίσουν να απαλλάσσουν από τον φόρο τις απαριθμούμενες στο παράρτημα ΣΤ πράξεις υπό τις υφιστάμενες στο κράτος μέλος προϋποθέσεις·

γ) να παρέχουν στους υποκειμένους στον φόρο την ευχέρεια επιλογής της φορολογήσεως των απαλλασσομένων πράξεων υπό τις οριζόμενες στο παράρτημα Ζ προϋποθέσεις·

(...).»

- 4 Το παράρτημα ΣΤ της έκτης οδηγίας, που τιτλοφορείται «Πίνακας των αναφερομένων στο άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', πράξεων», μνημονεύει στο σημείο 16 «τις αναφερόμενες στο άρθρο 4, παράγραφος 3, παραδόσεις κτιρίων».

- 5 Κατά το παράρτημα Z, που φέρει τον τίτλο «Δικαίωμα επιλογής», της έκτης οδηγίας:

«1. Το αναφερόμενο στο άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο γ', δικαίωμα επιλογής δύναται να χορηγείται:

(...)

β) αν πρόκειται περί πράξεων αναφερομένων στο παράρτημα ΣΤ (...).

- 6 Το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας προβλέπει ότι «(...) ως γήπεδο προς οικοδόμηση νοείται η ακάλυπτη ή διαρρυθμισμένη έκταση γης όπως ορίζεται από τα κράτη μέλη».

Το άρθρο 13, μέρος Β, της έκτης οδηγίας, που τιτλοφορείται «Λοιπές απαλλαγές», ορίζει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν «η) τις παραδόσεις μη οικοδομημένων γηπέδων πλην των προβλεπομένων στο άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο β', γηπέδων προς οικοδόμηση».

Η εθνική νομοθεσία

- 7 Κατά τον χρόνο εκδόσεως της έκτης οδηγίας, το παράρτημα 5, πρώτη κατηγορία, του Finance Act 1972 προέβλεπε απαλλαγή από τον ΦΠΑ των πωλήσεων ακινήτων, πλην όμως με ορισμένες εξαιρέσεις. Κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της κύριας υπόθεσης, την απαλλαγή αυτή και τις σχετικές εξαιρέσεις προέβλεπε ο νόμος Value Added Tax 1983 (νόμος περί ΦΠΑ, στο εξής: ΝΦΠΑ 1983), όπως τροποποιήθηκε με τον Finance Act 1989 που μείωσε τις

περιπτώσεις απαλλαγής εισάγοντας μεγάλο αριθμό εξαιρέσεων καθώς και την ευχέρεια επιλογής της φορολογήσεως σε ορισμένες περιπτώσεις.

Πραγματικά περιστατικά της κύριας διαφοράς

- 8 Η Norbury αγόρασε από τη Rivermead Homes Ltd ένα γήπεδο στο Chesterton, για το οποίο έλαβε άδεια οικοδομήσεως και το οποίο πώλησε στη συνέχεια στην εταιρία John Kottler Ltd. Οι δύο αυτές συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν στις 29 Απριλίου 1994.
- 9 Η πώληση του γηπέδου αυτού αποτελούσε παράδοση απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ δυνάμει του ΝΦΠΑ 1983. Ωστόσο, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, η Rivermead Homes Ltd αποφάσισε να παραιτηθεί από την απαλλαγή και να χρεώσει τον ΦΠΑ επί της πώλησεως του εν λόγω γηπέδου ενώ δεν χρεώθηκε ΦΠΑ για την πώληση μεταξύ Norbury και John Kottler Ltd. Στις 12 Σεπτεμβρίου 1994 οι Commissioners υπολόγισαν σε 12 443 λίρες στερλίνες τον ΦΠΑ που όφειλε η Norbury, για τον φόρο που είχε ήδη χρεωθεί επί της τιμής αγοράς του γηπέδου. Βάσει του παραρτήματος 6 A, παράγραφοι 2 και 3, του ΝΦΠΑ 1983 και όπως γίνεται δεκτό, η Norbury δεν μπορούσε να ασκήσει αναδρομικά το δικαίωμα επιλογής και να παραιτηθεί από την απαλλαγή της πώλησεως στην John Kottler Ltd.
- 10 Η Norbury ισχυρίζεται όμως ότι λόγω του αμέσου αποτελέσματος που έχει η έκτη οδηγία η εν λόγω πώληση αποτελούσε φορολογητέα πράξη, βάσει του άρθρου 2, παράγραφος 1, της εν λόγω οδηγίας, και για τον λόγο αυτό η ίδια μπορούσε να εκπέσει τον καταβληθέντα φόρο.
- 11 Αντιθέτως, οι Commissioners υποστηρίζουν ότι οι σχετικές διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας συνάδουν προς το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', σε συνδυασμό με το παράρτημα ΣΤ, σημείο 16, της οδηγίας και είχαν εφαρμογή κατά τον χρόνο πραγματοποιήσεως της εν λόγω συναλλαγής.

- 12 Το VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, ενώπιον του οποίου ήχθη η υπόθεση, έκρινε ότι, από το 1977, το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής από τον ΦΠΑ στο Ηνωμένο Βασίλειο δεν διευρύνθηκε αλλ' αντιθέτως περιορίστηκε με την εισαγωγή περισσότερων εξαιρέσεων. Επομένως το ζήτημα που ανακύπτει είναι αν ο περιορισμός αυτός συνιστά εμπόδιο στην εφαρμογή του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας. Για τον λόγο αυτό το εθνικό δικαστήριο ανέστειλε τη διαδικασία και υπέβαλε στο Δικαστήριο το ακόλουθο προδικαστικό ερώτημα:

«Δικαιούται το Ηνωμένο Βασίλειο να απαλλάξει, κατά το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, την παράδοση μη οικοδομημένου γηπέδου, επί του οποίου είχε επιτραπεί η ανέγερση κτιρίων κατά τον χρόνο παραδόσεως, με τη χορήγηση οικοδομικής άδειας σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους μέλους και το οποίο το δικαστήριο θεώρησε ως γήπεδο προς οικοδόμηση, μολοντί:

- α) η φορολογία των παραδόσεων γηπέδων, περιλαμβανομένης και της παραδόσεως γηπέδων που είναι αναμφισβήτητα γήπεδα προς οικοδόμηση, τροποποιήθηκε αφότου το Ηνωμένο Βασίλειο μετέφερε την έκτη οδηγία στο εσωτερικό δίκαιο, στις 17 Μαΐου 1977, και συγκεκριμένα με την έκδοση του Finance Act 1989, ο οποίος εισήγαγε την ευχέρεια επιλογής της παραιτήσεως από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ για ορισμένες τέτοιου είδους παραδόσεις, και
- β) η φορολογία των παραδόσεων γηπέδων, που είναι αναμφισβήτητα γήπεδα προς οικοδόμηση, τροποποιήθηκε αφότου το Ηνωμένο Βασίλειο μετέφερε την έκτη οδηγία στο εσωτερικό δίκαιο, στις 17 Μαΐου 1977, και συγκεκριμένα με την έκδοση του Finance Act 1989, δυνάμει του οποίου ορισμένες τέτοιου είδους παραδόσεις, που απαλλάσσονταν προηγουμένως, φορολογούνται πλέον ως έργα πολιτικού μηχανικού, και δεδομένου ότι

η παράδοση θα απαλλασσόταν αν είχε πραγματοποιηθεί πριν από τις 17 Μαΐου 1977 ως εμπύπτουσα στο σημείο 1, κατηγορία 1, του παραρτήματος 5 του Finance Act 1972.»

Επί του προδικαστικού ερωτήματος

- 13 Πρέπει να σημειωθεί προκαταρκτικώς ότι το εθνικό δικαστήριο χαρακτήρισε το γήπεδο που πώλησε η Norbury ως γήπεδο προς οικοδόμηση κατά την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας. Εφόσον κατά τη διάταξη αυτή τα κράτη μέλη είναι αρμόδια να προσδιορίζουν την έννοια του γηπέδου προς οικοδόμηση, το Δικαστήριο δεσμεύεται από την εκτίμηση του αιτούντος δικαστηρίου ως προς αυτό το ζήτημα χωρίς να λαμβάνει υπόψη το γεγονός ότι η νομοθεσία του Ηνωμένου Βασιλείου δεν δίνει τον σχετικό ορισμό.
- 14 Η Norbury υποστηρίζει, πρώτον, ότι ο σκοπός των μεταβατικών διατάξεων του άρθρου 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας είναι να «παγώσουν» στην ημερομηνία εκδόσεως της οδηγίας, δηλαδή στις 17 Μαΐου 1977, τις απαλλαγές που απαριθμεί το παράρτημα ΣΤ της οδηγίας. Κατά το γράμμα του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', το Ηνωμένο Βασίλειο δεν μπορεί να συνεχίζει να απαλλάσσει τις παραδόσεις γηπέδων προς οικοδόμηση παρά μόνο αν έχουν διατηρηθεί οι συνθήκες που υπήρχαν στις 17 Μαΐου 1977.
- 15 Η Norbury υποστηρίζει ότι το Ηνωμένο Βασίλειο, θεσπίζοντας τη δυνατότητα παραιτήσεως από την απαλλαγή για τις παραδόσεις γηπέδων προς οικοδόμηση, μετέβαλε τις προϋποθέσεις που θα του επέτρεπαν να διατηρήσει τις αρχικές απαλλαγές.
- 16 Συναφώς αρκεί να σημειωθεί ότι το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, σε συνδυασμό με το παράρτημα Ζ της οδηγίας, παρέχει ρητά τη δυνατότητα στα κράτη μέλη — της οποίας έκανε χρήση το Ηνωμένο Βασίλειο — να δώσουν στους υποκειμένους στον φόρο το δικαίωμα επιλογής της φορολόγησεως των πράξεων που απαλλάσσονται κατά το παράρτημα ΣΤ.

- 17 Στη συνέχεια, η Norbury υποστηρίζει ότι η απαλλαγή την οποία προβλέπει μεταβατικώς το άρθρο 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας δεν μπορεί να εφαρμοστεί λόγω του ότι το σύστημα φορολογήσεως των παραδόσεων γηπέδων προς οικοδόμηση τροποποιήθηκε ριζικά με τον νόμο Finance Act 1989, βάσει του οποίου ορισμένες από αυτές τις παραδόσεις δεν απαλλάσσονται πλέον. Η Norbury επικαλείται συναφώς την απόφαση της 27ης Οκτωβρίου 1992, C-74/91, Επιτροπή κατά Γερμανίας (Συλλογή 1992, σ. I-5437).
- 18 Πράγματι, το Δικαστήριο έκρινε στη σκέψη 17 της προπαρατεθείσας απόφασης Επιτροπή κατά Γερμανίας ότι η διατήρηση από ένα κράτος μέλος περιπτώσεων μερικής απαλλαγής που δεν προβλέπονται ρητά από τις μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 28, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας δεν γίνεται δεκτή καθόσον εξάλλου αντιβαίνει στην αρχή της ασφάλειας δικαίου. Πρέπει πάντως να ληφθεί υπόψη το γεγονός ότι η εν λόγω απόφαση εκδόθηκε σε υπόθεση αφορώσα μη ορθή μεταφορά από κράτος μέλος στο οικείο εσωτερικό δίκαιο του άρθρου 26 της έκτης οδηγίας, το οποίο αναφέρεται στο ειδικό και περίπλοκο καθεστώς των πρακτορείων ταξιδίων και ειδικότερα στο ζήτημα της εφαρμογής των μεταβατικών διατάξεων των σημείων 17 και 27 του παραρτήματος ΣΤ. Η προπαρατεθείσα απόφαση Επιτροπή κατά Γερμανίας εκδόθηκε δηλαδή επί πραγματικών και νομικών περιστατικών τελείως διαφορετικών από αυτά της κύριας υπόθεσης και επομένως η Norbury δεν μπορεί να την επικαλεστεί επωφελώς προς στήριξη των επιχειρημάτων της.
- 19 Πράγματι, στην υπόθεση της κύριας δίκης, το Ηνωμένο Βασίλειο έχει την εξουσία, δυνάμει του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', σε συνδυασμό με το παράρτημα ΣΤ, σημείο 16, της έκτης οδηγίας, να συνεχίσει να απαλλάσσει τις παραδόσεις ακινήτων, εκτός ορισμένων εξαιρέσεων που προβλέπει ο πίνακας του παραρτήματος 5, κατηγορία 1, του Finance Act 1972 στις οποίες το παράρτημα 6, πρώτη κατηγορία, του ΝΦΠΑ 1983, όπως τροποποιήθηκε με τον Finance Act 1989 πρόσθεσε ορισμένες άλλες. Όπως έκρινε το εθνικό δικαστήριο, με τις τροποποιήσεις αυτές δεν διευρύνθηκε το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής αλλά αντιθέτως περιορίστηκε. Επομένως οι εξαιρέσεις αυτές δεν θεσπίστηκαν κατά παράβαση του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', το οποίο αντιτίθεται μεν στη θέσπιση νέων απαλλαγών ή στην επέκταση των ισχυουσών μετά την ημε-

ρομηνία ενάρξεως ισχύος της έκτης οδηγίας, πλην όμως δεν εμποδίζει τη μείωσή τους εφόσον η κατάργησή τους αποτελεί τον στόχο του άρθρου 28, παράγραφος 4, της έκτης οδηγίας.

- 20 Η συστατική ερμηνεία του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας, κατά την οποία ένα κράτος μέλος, δύναται μεν να διατηρήσει μια υπάρχουσα απαλλαγή πλην όμως δεν μπορεί να την καταργήσει ούτε καν εν μέρει χωρίς να καταργήσει συγχρόνως όλες τις άλλες απαλλαγές, αντιβαίνει στον στόχο αυτό. Επιπλέον μια τέτοια ερμηνεία θα είχε, όπως επισήμανε ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 31 των προτάσεών του, καταστρεπτικά αποτελέσματα για την ομοιόμορφη εφαρμογή της έκτης οδηγίας. Πράγματι, ένα κράτος μέλος θα μπορούσε να αναγκαστεί να διατηρήσει όλες τις απαλλαγές που ίσχυαν κατά τον χρόνο εκδόσεως της οδηγίας έστω και αν θεωρούσε δυνατό, σκόπιμο και ευκατό να εφαρμόσει προοδευτικά το σύστημα που προβλέπει η οδηγία στον συγκεκριμένο τομέα.
- 21 Επομένως στο προδικαστικό ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι στην περίπτωση παραδόσεως γηπέδου προς οικοδόμηση, το κράτος μέλος έχει την εξουσία να την απαλλάξει δυνάμει του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', σε συνδυασμό με το παράρτημα ΣΤ, σημείο 16, της έκτης οδηγίας, παρά το ότι το κράτος αυτό, αφενός, θέσπισε μετά την έκδοση της εν λόγω οδηγίας τη δυνατότητα παραιτήσεως από την απαλλαγή από τον ΦΠΑ για τις παραδόσεις αυτές και, αφετέρου, περιορίσε την έκταση εφαρμογής της απαλλαγής που ισχύει γι' αυτές έτσι ώστε ορισμένες παραδόσεις που απαλλάσσονταν προηγουμένως υποκεινται πλέον στον ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

- 22 Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν η Κυβέρνηση του Ηνωμένου Βασιλείου και η Επιτροπή, που κατέθεσαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, δεν αποδίδονται. Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σ' αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων.

Για τους λόγους αυτούς,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (δεύτερο τμήμα),

κρίνοντας επί του ερωτήματος που του υπέβαλε με διάταξη της 2ας Απριλίου 1997 το VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, αποφαίνεται:

Στην περίπτωση παραδόσεως γηπέδου προς οικοδόμηση, το κράτος μέλος έχει την εξουσία να την απαλλάξει δυνάμει του άρθρου 28, παράγραφος 3, στοιχείο β', σε συνδυασμό με το παράρτημα ΣΤ, σημείο 16, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών — κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, παρά το ότι το κράτος αυτό, αφενός, θέσπισε μετά την έκδοση της εν λόγω οδηγίας τη δυνατότητα παραιτήσεως από την απαλλαγή από τον φόρο προστιθεμένης αξίας για τις παραδόσεις αυτές και, αφετέρου, περιόρισε την έκταση εφαρμογής της απαλλαγής που ισχύει γι' αυτές έτσι ώστε ορισμένες παραδόσεις που απαλλάσσονταν προηγουμένως υπόκεινται πλέον στον φόρο προστιθεμένης αξίας.

Hirsch

Mancini

Schintgen

Δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση στο Λουξεμβούργο στις 29 Απριλίου 1999.

Ο Γραμματέας

Ο Πρόεδρος του

R. Grass

G. Hirsch