

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)
den 28 mars 1996 *

I mål C-468/93,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Gerechthshof te Leeuwarden (Nederländerna), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Gemeente Emmen

och

Belastingdienst Grote Ondernemingen,

angående tolkningen av artikel 13 B h och artikel 4.3 b i förening i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT nr L 145, s. 1),

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden D.A.O. Edward samt domarna J.-P. Puissochet (referent), J.C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann och M. Wathelet,

* Rättegångsspråk: nederländska.

generaladvokat: N. Fennelly,
justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Emmens kommun, genom skatterådgivarna R. Brouwer och W. A. Rouwenhorst,
- Nederländernas regering, genom juridiske rådgivaren A. Bos, utrikesministeriet, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom B. J. Drijber, rättstjänsten, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 9 november 1995 av: Emmens kommun, företrädd av R. Brouwer och W. A. Rouwenhorst, Nederländernas regering, företrädd av biträdande juridiske rådgivaren J. S. van den Oosterkamp, utrikesministeriet, och avdelningschefen G. D. van Norden, finansministeriet, och Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av B. J. Drijber,

och efter att den 14 december 1995 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

- 1 Gerechtshof te Leeuwarden har genom beslut av den 14 december 1993, vilket inkommit till domstolen den 16 december samma år, med stöd av artikel 177 i EG-fördraget begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande beträffande två frågor som rör tolkningen av artikel 13 B h och artikel 4.3 b i förening 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 nr L 145, s. 1, nedan kallat sjätte direktivet).
- 2 Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Emmens kommun och Belastingdienst Grote Onderneming, Groningen (skattekontoret för stora företag i Groningen, nedan kallat Belastingdienst), där Emmens kommun bestritt att tillhållande av obebyggd mark är omsättningsskattepliktigt enligt den nederländska lagen genom vilken artikel 13 B h i sjätte direktivet genomförts.
- 3 Artikel 13 B h har följande lydelse:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

h) Tillhandahållande av annan obebyggd mark än sådan mark för bebyggelse som anges i artikel 4.3 b.”

4 Av artikel 4.3 b i sjätte direktivet framgår vidare att:

”Medlemsstaterna kan även anse såsom skattskyldig var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som avser sådana verksamheter som avses i punkt 2 och särskilt någon av följande:

...

b) Tillhandahållande av mark för bebyggelse.

Med ’mark för bebyggelse’ avses råmark eller iordningställd mark som definierats som sådan mark av medlemsstaterna.”

5 Av handlingarna framgår att den nederländska lagstiftaren inte har lämnat någon uttrycklig definition av begreppet ”mark för bebyggelse” i den mening som avses i sjätte direktivet.

6 Artikel 13 B h i sjätte direktivet har införlivats i nederländsk rätt genom artikel 11.1 a 1 i 1968 års Wet op de omzetbelasting (Lag om omsättningskatt, nedan kallad WOB). Lagrummet har följande lydelse:

”1. Från skatteplikt undantas på sätt som skall fastställas i förvaltningsföreskrift:

a) omsättning av fast egendom, med undantag för:

1. omsättning av färdigställd fast egendom som sker före, eller senast två år efter det att egendomen tagits i bruk för första gången.”

- 7 I avsaknad av en lagstadgad definition av begreppet mark för bebyggelse fastslog Hoge Raad att skatteplikt för omsättning av obebyggd mark som var avsedd för bebyggelse endast förelåg om det rörde sig om iordningställd mark. Enligt relevant rättspraxis från Hoge Raad anses obebyggd mark vara iordningställd om marken förberetts för bebyggelse eller om anläggningar anbragts som är uteslutande avsedda för den tomten.

- 8 Denna tolkning synes vara mer restriktiv än den som tidigare tillämpats av den nederländska skatteförvaltningen. Enligt den tidigare tolkningen betraktades obebyggd mark som iordningställd mark om dess närmaste omgivning har blivit föremål för väg- och vattenarbeten som var avsedda för den obebyggda tomten.

- 9 I juni månad år 1992 avyttrade Emmens kommun åtta obebyggda tomter som var avsedda för bostadsbebyggelse. Före avyttringen försågs området med vägar och avlopp. Tomterna anslöts till ledningar för vatten, gas, elektrisk ström, telekommunikationer och kabeltelevision.

- 10 Emmens kommun erlade omsättningsskatt med sammanlagt 67 542 HFL. Kommunen överklagade dock beskattningsbeslutet omedelbart därefter. Kommunen gjorde härvid gällande att de arbeten som utförts inte medfört någon ändring av tomternas karaktär på så sätt att dessa skulle ha blivit "färdigställd fast egendom" i den mening som avses i artikel 11.1 a 1 i WOB.

- 11 Belastningstjänsten har motsatt sig den tolkning som förespråkats av Emmens kommun och har i stället hävdats att de aktuella tomterna är att betrakta som färdigställd fast egendom i den mening som avses i WOB. Enligt den nederländska skatteförvaltningen har nämligen varje tomt försetts med anläggningar som är uteslutande avsedda för den tomten eller som har varit föremål för arbeten.

- 12 Twisten har anhängiggjorts vid Gerechtshof te Leeuwarden. Den nationella domstolen är tveksam till om det är möjligt att godta en restriktiv tolkning av begreppet "färdigställd fast egendom" vad gäller mark för bebyggelse. Den nationella domstolen har påpekat att enligt EG-domstolens rättspraxis skall undantag från sjätte direktivets bestämmelser om befrielse från skatteplikt inte tolkas restriktivt.
- 13 Med anledning av att den anser att tvisten inte enbart rör en tillämpning av nederländsk lag utan även gäller tolkningen av artikel 13 B h i sjätte direktivet i förening med artikel 4.3 b i samma direktiv, såvitt gäller begreppet "iordningställd mark", har den nationella domstolen begärt förhandsavgörande beträffande följande frågor:

"I a) Skall med 'iordningställd mark' i den mening som avses i artikel 4.3 b i direktivet enbart förstås sådana tomter där själva marken beretts och/eller där anläggningar anbragts som bara tjänar den tomten eller

b) skall det förhållandet att undantag från bestämmelserna om befrielse från skatteplikt skall tolkas extensivt anses innebära att det är fråga om 'iordningställd mark' redan när denna mark avsatts för visst ändamål i en detaljplan, såsom den som åsyftas i punkt 2.3, och infrastruktur-anläggningar av följande slag redan anbragts på tomten före avlämnande och före det att fastigheten tagits i bruk för första gången:

— rännstenar och ett nät av avloppsledningar och vägar (som används för bygg- och anläggningsarbetena),

— ledningar, såsom de beskrivs i punkt 2.3?

II Om svaret på fråga I a är jakande, innebär detta i så fall att båda de förutsättningar som anges i denna fråga skall föreligga samtidigt?

Skall i detaljplan upptagen mark, för vilken anläggningarna som nämnts ovan under 1 b anbragts, anses övergå till att bli iordningställd mark till följd av ett eller flera av nedan under a—f nämnda arbeten?

- a) Dragning av ovannämnda ledningar inom tomtgränsen.
- b) Anläggningen av en vattenpost intill tomtgränsen och dragning av en grenledning från det gemensamma avloppet till tomtgränsen eller till och med in på själva tomten eller en anslutning av tomten till grenledningen.
- c) Anläggningen av en anslutning ovan jord till det gemensamma avloppet, vilken anslutning är avsedd att tjäna tomten.
- d) Höjning av marken med hjälp av jord som förts dit för detta ändamål.
- e) Anläggning av dräneringsrör i enlighet med detaljplanen, men utanför tomtgränsen.
- f) Igenfyllande av ett dike på tomten med hjälp av jord som förts dit för det ändamålet.”

14 Den nationella domstolens frågor syftar i allt väsentligt till att få klarhet i om obebyggd mark måste iordningställas på visst sätt för att kunna betecknas som ”mark för bebyggelse” i den mening som avses i sjätte direktivet.

15 Emmens kommun anser att begreppet färdigställd fast egendom, såsom det används i den nederländska lagstiftningen, måste tolkas på samma sätt som

begreppet iordningställd mark i artikel 4.3 b i sjätte direktivet. Kommunen anser härvid att det senare begreppet endast omfattar mark som är avsedd att användas som projekteringsmark för uppförande av en byggnad och som i den egenskapen har blivit föremål för betydande förberedande arbeten.

- 16 Den nederländska regeringen har framhållit att det ankommer på de enskilda medlemsstaterna att definiera begreppet mark för bebyggelse. Begreppet färdigställd fast egendom, såsom det förekommer i den nederländska lagstiftningen, antar därmed en självständig innebörd och kan inte tolkas på samma sätt som begreppet "iordningställd mark" i sjätte direktivet.
- 17 Det har från kommissionens sida hävdats att skatteplikten för tillhandahållande av mark för bebyggelse utgör ett undantag från den befrielse från skatteplikt som gäller för tillhandahållande av obebyggd mark. Tillhandahållande av mark för bebyggelse omfattas således av sjätte direktivets huvudregel, som innebär att skatt skall uttas på alla skattepliktiga transaktioner om dessa inte uttryckligen undantagits. Mot denna bakgrund kan medlemsstaterna inte tillämpa en restriktiv tolkning av begreppet mark för bebyggelse, även om det i sjätte direktivet överlämnas åt medlemsstaterna att definiera detta begrepp. Enligt kommissionens mening innebär begreppets systematik sålunda att det inte enbart är redan iordningställd mark som medlemsstaterna skall betrakta som mark för bebyggelse. Begreppet skall i stället även anses omfatta all mark som kan bebyggas, låt vara att det ankommer på medlemsstaterna att fastställa kriterierna för att avgöra om viss mark har sistnämnda karaktär.
- 18 Det svar som föreslagits av kommissionen, och i viss mån Emmens kommun, innebär i sak att begreppet mark för bebyggelse föreslås få en gemenskapsrättslig definition. Det skulle därefter endast återstå för medlemsstaterna att utfärda tillämpningsföreskrifter.
- 19 Det finns för det första skäl att notera att även om det framgår av den inledande formuleringen i artikel 13 B i sjätte direktivet att medlemsstaterna skall fastställa de villkor för undantag från skatteplikt som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller

missbruk, kan det inte härav anses följa att dessa villkor kan innebära en definition av innehållet i de föreskrivna undantagen (se dom av den 19 januari 1982, Becker 8/81, Rec. s. 53, punkt 32, och av den 13 juli 1989, Henriksen, 173/88, Rec. s. 2763, punkt 20).

- 20 I förevarande fall framgår att artikel 4.3 b i sjätte direktivet, som den nederländska regeringen med rätta påpekat, innehåller en uttrycklig hänvisning till medlemsstaternas definitioner av mark för bebyggelse. Härav följer att det ankommer på medlemsstaterna att definiera vilken mark som skall betraktas som mark för bebyggelse såväl vid tillämpningen av artikel 4.3 b som vid tillämpningen av artikel 13 B h, i vilken det hänvisas till förstnämnda bestämmelse.
- 21 Denna tolkning vinner även stöd av det faktum att både kommissionens ursprungliga och dess ändrade utkast till sjätte direktivet innehöll en gemensam definition av mark för bebyggelse. Rådet antog emellertid ingetdera förslag och överlämnade till slut åt medlemsstaterna att fastställa definitioner.
- 22 Det skall för övrigt erinras om att domstolen redan har fastslagit att det inte ankommer på denna institution att ge en enhetlig gemenskapsrättslig definition åt de termer som använts i en förordning, om gemenskapslagstiftaren i denna förordning implicit har hänvisat till nationellt bruk (se i detta hänseende dom av den 18 januari 1984, Ekro, 327/82, Rec. s. 107, punkt 14).
- 23 Kommissionen har emellertid framfört tanken att det förhållandet att råmark nämns i artikel 4.3 b tillsammans med iordningställd mark innebär att gemenskapslagstiftaren avsåg att lägga fast vissa gränser för medlemsstaternas definitioner av mark för bebyggelse på så sätt att sistnämnda begrepp obligatoriskt skulle omfatta även sådan mark som inte iordningstälts på något sätt.

- 24 Enligt artikel 4.3 b i sjätte direktivet skall "med 'mark för bebyggelse' avses råmark eller iordningställd mark som definierats som sådan mark av medlemsstaterna". Det framgår av bruket av konjunktionen "eller" att denna bestämmelse är neutral i vad avser eventuellt färdigställande av marken. Uttrycket avser således mark, den må vara iordningställd eller ej, som medlemsstaterna definierat som byggnadsmark. Denna tolkning följer i synnerhet av den nederländska versionen av sjätte direktivet, som använder formuleringen "als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen", liksom av den danska, den italienska respektive den portugisiska versionen, i vilka orden "råmark eller iordningställd mark" anges inom kommatecken. Övriga språkversioner lämnar inget stöd för en häremot stridande tolkning.
- 25 Det bör slutligen framhållas att det framgår av en fast rättspraxis att undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp (se dom av den 11 augusti 1995, Bulthuis-Griffioen, C-453/93, REG s. I-2341, punkt 18), och att medlemsstaterna därmed inte kan ändra innehållet i dessa undantag, särskilt inte när de fastställer tillämpningsvillkoren. Det nyss sagda kan dock inte anses gälla när rådet har uttryckligen överlämnat åt medlemsstaterna att definiera vissa termer i ett undantag, varvid förutsätts att dessa respekterar syftet med artikel 13 B h i sjätte direktivet. Denna bestämmelse har till syfte att från skatt undanta tillhandahållande av enbart sådan obebyggd mark som inte är avsedd för uppförande av en byggnad.
- 26 Av det hittills anförda framgår att det ankommer på medlemsstaterna att definiera begreppet "mark för bebyggelse" i den mening som avses i artikel 13 B h och artikel 4.3 b i förening i sjätte direktivet. Det ankommer följaktligen inte på domstolen att ange vilken grad av iordningställande som obebyggd mark måste ha genomgått för att kunna betecknas som mark för bebyggelse i direktivets mening.

Rättegångskostnader

- 27 De kostnader som har förorsakats den nederländska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttrande 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 (femte avdelningen)

— angående de frågor som genom beslut av den 14 december 1993 förts vidare av Gerechtshof te Leeuwarden — följande dom:

Det ankommer på medlemsstaterna att definiera begreppet ”mark för bebyggelse” i den mening som avses i artikel 13 B h och artikel 4.3 b i förening 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. Det ankommer följaktligen inte på domstolen att ange vilken grad av iordningställande som obebyggd mark måste ha genomgått för att kunna betecknas som mark för bebyggelse i direktivets mening.

Edward

Puissochet

Moitinho de Almeida

Gulmann

Wathelet

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 28 mars 1996.

R. Grass

D.A.O. Edward

Justitiesekreterare

Ordförande på femte avdelningen