

61993C0468

Förslag till avgörande av generaladvokat Fennelly föredraget den 14 december 1995. - Gemeente Emmen mot Belastingdienst Grote Onderneming. - Begäran om förhandsavgörande: Gerechtshof Leeuwarden - Nederländerna. - Sjätte mervärdesskattedirektivet - Artikel 13 B h och artikel 4.3 b - Tillhandahållande av mark för bebyggelse. - Mål C-468/93.

Rättsfallssamling 1996 s. I-01721

Generaladvokatens förslag till avgörande

1 Hur skall begreppet "mark för bebyggelse" definieras vid tillämpning av mervärdesskatt? I sjätte mervärdesskattedirektivet befrias allmänt försäljning av mark från skatteplikt med undantag för mark för bebyggelse. En ström av anspråk på återbetalning av mervärdesskatt som uttagits vid försäljning av mark av lokala myndigheter i Nederländerna har föranlett Gerechtshof, Leeuwarden, att tillstå domstolen förevarande begäran om förhandsavgörande. Jag har blivit informerad om att det är ett pilotmål.(1) Eftersom de nationella domstolarna, i brist på nationell lagstiftning eller någon annan formell definition, har varit hänvisade till att tillämpa ett tidigare existerande kriterium på färdigställande av mark, har domstolen ombetts att besvara flera frågor angående tolkningen av begreppet "mark för bebyggelse".

I - Relevant lagstiftning

Gemenskapsrättsliga bestämmelser

2 Rådets sjätte direktiv 77/288/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (nedan kallat sjätte direktivet)(2) utgör grundvalen för det gemenskapsrättsliga mervärdesskattesystemet. Artikel 13 är den första artikeln i sjätte direktivet som handlar om undantag från skatteplikt. Artikel 13 avser undantag som medlemsstaterna är skyldiga att tillämpa inom sina territorier. Artikel 13 B 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."

3 Det huvudsakliga syftet med artikel 4.3 är att överlåta åt medlemsstaterna att själva avgöra om den som även "tillfälligtvis" ägnar sig åt tillhandahållande av byggnader (artikel 4.3 a)(3) och "tillhandahållande av mark för bebyggelse" (artikel 4.3 b) skall behandlas som en "skattskyldig person". Det är enbart definitionen av begreppet "mark för bebyggelse" i den sistnämnda bestämmelsen, vilken används i artikel 13 B h, som är relevant i förevarande mål. Den lyder på följande sätt:

"Med begreppet 'mark för bebyggelse' avses råmark eller iordningställd mark som definierats som sådan mark av medlemsstaterna."

Nationella bestämmelser

4 Artikel 11.1 a 1 i 1968 års Wet op de omzetbelasting(4) (lag om omsättningsskatt, nedan kallad 1968 års lag) har följande lydelse:

"1. Från skatteplikt undantas på sätt som skall fastställas i en allmän 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."(5)

5 I enlighet med artikel 3 i Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (beslut om tillämpning av 1968 års lag) av den 30 augusti 1968(6) anses offentligrättsliga organ som Gemeente Emmen vara skattskyldiga i den mån som de ägnar sig åt att överlåta eller utföra väg- och vattenarbeten på tomtmark. I fall där mervärdesskatt skall uttas uppstår i enlighet med 1970 års Wet op Belastingen van Rechtsverkeer(7) (lag om beskattning av rättsliga transaktioner) ingen skyldighet att betala skatt på överlåtelser.

II - Bakgrund och förfarande

6 I juni månad 1992 avyttrade Gemeente Emmen (Emmens kommun), klaganden i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad klaganden), åtta obebyggda tomter till ett pris inklusive mervärdesskatt. I efterföljande självdeklaration tog kommunen upp och erlade mervärdesskatt med ett belopp om 67 542 HFL för dessa transaktioner. Med skriftligt samtycke från behörig skatteinspektör överklagade klaganden att den var skyldig att betala det beloppet till Belastingdienst Grote Onderneming, motparten i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad motparten). Samtliga tomter i fråga hade tidigare varit avsatta för jordbruksändamål, men före överlåtelsen ändrades detta så att de i stället avsåg bebyggelse. I enlighet med klagandens instruktioner hade den ändrade detaljplanen börjat genomföras, vilket bland annat innebar att rör som var nödvändiga för olika väg- och vattenarbeten lades, att diken grävdes, att avloppssystem installerades med mera.(8)

7 Tvisten fördes till Gerechtshof, Leeuwarden (regional överrätt i Leeuwarden, nedan kallad den nationella domstolen). Den huvudsakliga frågan mellan parterna gällde om de åtta tomterna skulle anses som "färdigställd mark" ("vervaardigde onroerende zaken") enligt 1968 års lag. Klaganden gjorde vid den nationella domstolen gällande att tomterna till följd av de arbeten som utförts inte hade blivit sådan mark och att mervärdesskatt därför inte skulle erläggas. Motparten hävdade att tomterna, antingen på grund av att på varje tomt hade utförts väg- och vattenarbeten eller på grund av att förberedande arbete hade skett på varje tomt, på ett riktigt sätt hade klassificerats som färdigställd mark och i enlighet härmed hade belagts med mervärdesskatt.

8 Den nationella domstolen har i sin begäran om förhandsavgörande förklarat att Nederländerna i syfte att genomföra sjätte direktivet har valt att anpassa begreppet "färdigställd fast egendom" ("vervaardigd onroerend goed"), som redan används i 1968 års lag, och tillämpa det på avyttring

av mark och därmed ansett att sjätte direktivet har genomförts. Följden blev att undantaget från mervärdesskatt för "tillhandahållande av mark" enligt sjätte direktivet gällde i Nederländerna om egendomen inte kunde anses vara färdigställd i den mening som avses i 1968 års lag. Den nationella domstolen har hänvisat till en dom av Hoge Raad (den högsta domstolen i Nederländerna) av den 21 november 1990(9) (nedan kallad 1990 års dom), där den domstolen fastslog att begreppet "mark för bebyggelse" ("bouwterrein") därvid skall förstås såsom att den uteslutande avser "iordningställd mark" ("bouwrijp gemaakte terreinen").(10) Den nationella domstolen har angett att Hoge Raad stödde sig på en tidigare dom av den 12 mars 1980 (nedan kallad 1980 års dom), där domstolen hade gjort en strikt tolkning.(11)

9 Den nationella domstolen anser att 1980 års dom avsåg ett mål som rörde omständigheter som hade inträffat innan Nederländerna hade anpassat lagstiftningen till det system som föreskrivs i sjätte direktivet. Den har vidare uppgett att eftersom undantag från skattebefrielse som medges enligt sjätte direktivet inte skall tolkas strikt, kan man inte längre hämta stöd i 1980 års dom vid tolkningen av termen "iordningställd mark".(12) Dess inställning är därför att i brist på en mer preciserad definition i nederländsk lagstiftning av begreppet "mark för bebyggelse", måste stöd sökas i artiklarna 13 B h och 4.3 b i sjätte direktivet för att innebörden av "iordningställd mark" skall kunna utläsas.

10 Eftersom detta ställningstagande innebär en tolkning av gemenskapsrätten, har den nationella domstolen valt att hänskjuta följande frågor till domstolen:

"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(13), och infrastrukturanläggningar 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(14)?

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 I 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) Anläggning 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) Anläggning 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."

III - Yttranden som inkommit till domstolen

11 I enlighet med artikel 20 i stadgan för Europeiska gemenskapernas domstol har klaganden, den nederländska regeringen och kommissionen inkommit med skriftliga yttranden och även närvarat vid sammanträdet. Deras yttranden kan sammanfattas på följande sätt.

Klaganden

12 Enligt klaganden rör den nationella domstolens frågor de villkor under vilka mervärdesskatt får tas ut vid överlåtelse av tomtmark som inte har bebyggts vid tidpunkten för överlåtelsen, men som ändå är avsatt för bebyggelse. Klaganden har gjort gällande att Nederländerna till följd av beslutet att inte definiera begreppet "mark för bebyggelse", vilket krävs enligt artikel 4.3 b i sjätte direktivet, inte på ett riktigt sätt har införlivat sjätte direktivet. Till stöd för detta argument har klaganden hänvisat till artikel 1, i enlighet med vilken medlemsstaterna är skyldiga att ändra sina befintliga mervärdesskattesystem för att säkerställa att de är förenliga med det system som inrättades genom det sjätte direktivet den 1 januari 1979(15).

13 Enligt klaganden innebär inte hänvisningen i 1968 års lag till tillhandahållande av en "färdigställd fast egendom" att begreppet "mark för bebyggelse" får en riktig definition(16). Innan sjätte direktivet trädde i kraft reglerades tolkningen av begreppet (åtminstone på administrativ nivå) av ett ministercirkulär, som innebar att tillhandahållande av mark omfattades av mervärdesskatt när den var "röjd" eller "iordningställd" ("ontgonnen" eller "bouwrijp gemaakt")(17). Iordningställd mark ansågs inte bara innefatta mark som hade iordningställts utan även mark som hade förberetts (till exempel genom anordnande av infarter) och gjorts lämplig för senare bebyggelse. Tolkningen av vilken mark som kunde omfattas av mervärdesskatt bibehölls enligt klaganden uttryckligen efter det att sjätte direktivet trätt i kraft(18).

14 Klaganden har gjort gällande att mot bakgrund av det osäkra rättsläget som följer av att artikel 4.3 b i sjätte direktivet inte har införlivats särskilt, hade den nationella domstolen skäl att anse det nödvändigt att söka vägledning i gemenskapsrätten i fråga om vad som kunde anses som mark för bebyggelse. Enligt klaganden måste tomten, för att anses som iordningställd mark, vara avsatt för att tjäna som plats för en eller flera byggnader. Denne påstår att bestämmelsen innebär att det fordras en särskild definition av begreppet "iordningställd mark" för att skilja det från begreppet "råmark", vilket också återfinns i samma strecksats, i det övergripande syftet att definiera begreppet "mark för bebyggelse". Klaganden anser således inte att all obebyggd mark som är avsatt för bebyggelse bör omfattas av mervärdesskatt. Framförallt borde inte obebyggd mark anses som "mark för bebyggelse" enligt artikel 4.3 b om den inte är avsatt för att tjäna som plats för uppförandet av en eller flera byggnader och har iordningställts genom att omfattande fysiskt arbete har utförts på själva marken.

15 Till stöd för detta ställningstagande grundar sig klaganden analogivis på den definition som ges i sjätte direktivet av begreppet "leverans"(19) ("levering"), som medlemsstaterna i enlighet med artikel 5.5 b i sjätte direktivet kan betrakta såsom innefattande "överlämnande av vissa byggnadsarbeten"(20). Klaganden har gjort gällande att bruket i artikel 4.3 b av uttrycket "iordningställd mark" tillsammans med uttrycket "råmark" innebär att för att mark skall kunna klassificeras som "mark för bebyggelse", måste den person som överlåter den relevanta tomten eller de relevanta tomterna ha utfört vissa byggnadsarbeten på den eller dem. Denne har hänvisat till domstolens tolkning av artikel 5.5 b i domen i målet Van Dijk's Boekhuis mot Staatssecretaris van Financiën(21). För att mark för bebyggelse skall kunna överlåtas måste därför arbeten ha utförts av överlåtaren, vilken med hänsyn till markens ursprungliga skick i allmänhet kan anses ha

ändrat markens karaktär. Således anser klaganden att en "väsentlig" förändring måste ha skett. Allmänna arbeten i omedelbar anslutning till den relevanta marken, såsom installation av ett avloppssystem, utgör härvid inte en väsentlig förändring.

16 Klaganden har gjort gällande att om domstolen skulle anse att enbart en ändring av planen för marken skulle vara tillräcklig för att den skall utgöra "mark för bebyggelse" enligt sjätte direktivet, skulle även handlingar som fysiskt inte ändrar själva marken, såsom utfärdandet av bygglov, vara tillräckliga för att ge upphov till iordningställd mark. Följaktligen har klaganden bett domstolen att uttryckligen ange den omfattning som arbetena måste ha (betydande eller obetydlig) för att marken skall anses som "mark för bebyggelse". Enligt denne skall mark inte anses som sådan om den inte a) är avsatt för att tjäna som byggplats, b) den redan har varit föremål för omfattande ändringar (klagandens kursivering).

Den nederländska regeringen

17 Den viktigaste synpunkt som den nederländska regeringen har framfört är att fastställandet av räckvidden av begreppet "mark för bebyggelse", såsom det används i sjätte direktivet, i enlighet med artikel 189 tredje stycket i fördraget där det endast fordras att medlemsstaten uppnår det resultat som krävs enligt direktivet, uteslutande är beroende av hur det har tolkats av den nederländska lagstiftaren. Således menar den nederländska regeringen att den nationella domstolen, när den begärde ett förhandsavgörande, förbisåg den uttryckliga ordalydelsen av artikel 4.3 b i sjätte direktivet som innebär att det överläts till medlemsstaterna att fastställa definitionen av det begreppet. Vid sammanträdet vidhöll regeringen att det inom det utrymme för skönsmässig bedömning som ges i artikel 4.3 b i sjätte direktivet ankommer på medlemsstaterna att besluta om begreppet "mark för bebyggelse" kan begränsas till iordningställd mark.(22)

18 I Nederländerna utgörs den relevanta lagbestämmelsen av artikel 11.1 a 1 i 1968 års lag. Enligt den nederländska regeringen skall den bestämmelsen tolkas med utgångspunkt i 1990 års dom av Hoge Raad, där begreppet färdigställd fast egendom, mot bakgrund av hänvisningen i sjätte direktivet till "mark för bebyggelse", tolkades så att det endast omfattade iordningställd mark, vilket innebär att arbete har utförts eller infrastrukturanläggningar har anbringats som uteslutande tjänar den marken. Den nederländska regeringen har gjort gällande att denna definition innebär att den skyldighet att i nationell rätt definiera begreppet "mark för bebyggelse" som Nederländerna har ålagts genom sjätte direktivet har fullgjorts.(23) Enligt regeringen inbegriper Hoge Raads definition enbart mark på vilken nödvändiga infrastrukturanläggningar har anbringats för att förbereda marken för bebyggelse. Följaktligen anser den att fråga I a skall besvaras jakande och fråga I b nekande. Fråga II anser den skall besvaras så, att villkoren enligt fråga I a inte skall betraktas som kumulativa, vilket innebär att om åtminstone ett av dem är uppfyllt, kan den relevanta marken klassificeras som "iordningställd".

19 Den nederländska regeringen har ändå medgivit att det utrymme för skönsmässig bedömning som har tilldelats medlemsstaterna i fråga om definitionen av begreppet "mark för bebyggelse", inte är obegränsat(24). Den har således godtagit att allmänna tolkningsprinciper, framförallt principen om att undantag från skattebefrielse skall tolkas extensivt, är tillämpliga och begränsar medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning. Regeringen anser emellertid att Hoge Raads tolkning helt och hållet uppfyller ett sådant krav och har noterat att den nationella domstolen skall finna svar på sina frågor genom att granska de kriterier som har formulerats i 1990 års dom.(25)

Kommissionen

20 Kommissionen har gjort gällande att för att kunna finna ett svar på den grundläggande frågan om vad som i mervärdesskattehänseende utgör "mark för bebyggelse", måste flera faktorer beaktas:(26)

i) att skatterättslig neutralitet bevaras i enlighet med vilken skyldighet att erlagga mervärdesskatt bör bestämmas utifrån objektiva kriterier som innebär att de berörda ges en tillräcklig grad av rättssäkerhet i fråga om sina eventuella skyldigheter,

ii) att undantag från mervärdesskatt skall tolkas strikt(27), men att undantag från bestämmelserna om skattebefrielse skall tolkas extensivt(28),

iii) att medlemsstaterna har befogenhet att definiera begreppet "mark för bebyggelse", men att denna befogenhet måste utövas mot bakgrund av de kriterier som har nämnts i punkterna i och ii ovan.(29)

Den princip som ligger bakom det sjätte direktivet är att alla ekonomiska transaktioner som en skattskyldig person gör i en medlemsstat skall omfattas av mervärdesskatt. Även om medlemsstaterna har frihet att definiera begreppet "mark för bebyggelse", är således inte den friheten obegränsad. Kommissionen anser därför att det är nödvändigt att utveckla en objektiv inställning till hur begreppet "mark för bebyggelse" skall definieras.

21 Med den utgångspunkten har kommissionen gjort gällande att det avgörande kriteriet är att marken är avsatt för bebyggelse. Det är inte möjligt att betrakta markens fysiska iordningställande som den avgörande faktorn, eftersom det i artikel 4.3 b hänvisas till såväl iordningställd mark som råmark(30). Den avgörande frågan är om en tomt är avsatt som mark för bebyggelse. Parternas avsikter vid tidpunkten för transaktionen kan inte vara avgörande, eftersom de är subjektiva. Kommissionen anser att den avgörande faktorn är erhållandet av rätten att bygga på marken, antingen genom detaljplanering eller genom att enskilda bygglov har beviljats(31). Omvänt är en tomt som har försetts med de infrastrukturåtgärningar som krävs för bebyggelse inte nödvändigtvis mark för bebyggelse, särskilt då bygglov av någon anledning inte beviljats.

22 Kommissionen har vidare noterat att det endast är med denna objektiva inställning som man undviker meningslös diskussion om vilka arbeten som skall anses vara tillräckliga för att mark skall bli mark för bebyggelse(32). Den har för att styrka detta nämnt den förteckning över arbeten som återges i den nationella domstolens andra fråga. Det ankommer på varje medlemsstat att i enlighet med det utrymme för skönsmässig bedömning som tillkommer dem enligt artikel 4.3 b i sjätte direktivet närmare bestämma vilka rättsakter enligt offentlighetsrätten som skall avgöra om en köpare har rätt att bygga på en bestämd plats och om det således är mark för bebyggelse.

23 Slutligen har kommissionen lämnat sina synpunkter på de eventuella effekterna av detta synsätt. Eftersom begreppet "mark för bebyggelse" inte har harmoniserats, har kommissionen tillstått att effekterna inte skulle bli desamma i hela gemenskapen. I exempelvis Nederländerna skulle kategorierna av beskattade transaktioner utvidgas. I fråga om de parter som är inblandade i särskilda transaktioner anser kommissionen att negativa följder endast uppkommer för enskilda (icke skattskyldiga) köpare som, eftersom de inte är registrerade som mervärdesskattepliktiga, följaktligen inte kan dra av den mervärdesskatt som ingår i priset som betalas för tillhandahållandet av marken från den mervärdesskatt som skall betalas när de själva tillhandahåller varor eller tjänster(33).

IV - Prövningen av de frågor som har tillställts domstolen

Inledande frågor

24 Enligt min mening ger de rättsliga och faktiska omständigheterna i förevarande fall upphov till flera viktiga rättsfrågor, varav vissa har föranlett mig att göra utvikningar från de yttranden som har inkommit till domstolen. Framförallt anser jag att jag måste beakta följderna av den onormala situation som har uppstått genom att domstolarna i Nederländerna har tolkat ett befintligt rättsligt begrepp, som har varit dåligt anpassat att ge effekt åt den skiljelinje som förutses i sjätte direktivet mellan skattebefriad mark och icke skattebefriad mark för bebyggelse.

i) Undantag under ett övergångsskede

25 Enligt klaganden har inte Nederländerna införlivat sjätte direktivet på ett riktigt sätt, eftersom det inte har fastställts en definition av mark för bebyggelse. Förmodligen ligger en liknande anklagelse bakom det formella klagomål som redan har framställts till kommissionen av flera nederländska kommuner.(34) Förvisso har Nederländerna inte antagit någon ny lag med en definition av begreppet "mark för bebyggelse" i syfte att tillämpa sjätte direktivet. Dessutom har de nederländska domstolarnas anpassning av befintlig lagstiftning lett till att mervärdesskatt inte tas ut vid försäljning av råmark för bebyggelse. Enligt min mening är det innan den frågan övervägs nödvändigt att fastställa om Nederländerna verkligen har någon skyldighet att ge en sådan definition.

26 Jag skall göra en kort utvikning för att uppmärksamma en väsentlig inskränkning av en sådan skyldighet, även om den inte gäller i förevarande mål. Artikel 28 är den enda artikeln i avdelning XVI i sjätte direktivet som behandlar "övergångsbestämmelser". I punkten 3 föreskrivs:

"Under den övergångsperiod som avses i punkt 4 får medlemsstaterna ...

b) fortsätta att undanta de verksamheter som anges i bilaga F enligt befintliga villkor i medlemsstaten i fråga".

Punkt 16 i bilaga F till sjätte direktivet avser "tillhandahållande av sådana byggnader och sådan mark som avses i artikel 4.3". Medan det i artikel 28.4 klart föreskrivs att övergångsperioden inledningsvis skulle sträcka sig från den 1 januari 1978 till den 31 december 1983 för de dåvarande nio medlemsstaterna, gavs rådet ändå i uppdrag att både se över dess fortsatta tillämpning och att enhälligt på förslag från kommissionen upphäva något eller alla relevanta undantag.(35) Vad beträffar transaktionerna som omfattas av punkt 16 i bilaga F, förefaller det som om rådets linje för närvarande är att invänta utgången, vid slutet av år 1996, av den gällande ordningen(36) och som är avsedd att främja genomförandet av ett slutgiltigt system för mervärdesskatt för den inre marknaden.(37)

27 I princip har medlemsstaterna följaktligen enligt artikel 28.3 b rätt att behålla undantag avseende transaktioner som anges i punkt 16 i bilaga F om detta undantag föregick det sjätte direktivet(38). Att dessa avvikelser enligt artikel 28.3 finns kvar återspeglar de fortgående effekterna av rådets oförmåga att godkänna en gemensam förteckning över undantag när sjätte direktivet antogs(39). Ett sådant undantags räckvidd måste mot bakgrund av det övergripande syftet med sjätte direktivet, som består i att skapa en enhetlig beskattningsgrund för ett gemensamt, integrerat mervärdesskattesystem, tolkas restriktivt. Det första villkoret för att ett sådant undantag kan tillåtas är att det redan tidigare fanns i nationell rätt. I enlighet med domstolens bedömning i domen i målet Kerrut(40) innebär lydelsen av artikel 28.3 b "att det utesluts att nya undantag införs eller att räckvidden av befintliga undantag utvidgas efter det att direktivet trätt i kraft", vare sig det sker med lagstiftande, administrativa eller rättsliga medel.

28 Det undantag från mervärdesskatt för tillhandahållande av mark som enligt 1968 års lag gällde när sjätte direktivet trädde i kraft i Nederländerna var inte ett ovillkorligt undantag. När en tomt klassificerades som "färdigställd fast egendom" enligt 1968 års lag, blev tillhandahållandet föremål för omsättningskatt. Kommissionens ombud uppgav vid sammanträdet att Nederländerna aldrig

har tillämpat eller sökt att tillämpa något undantag enligt artikel 28.3 b. Något sådant påstående har inte heller framförts av Nederländerna under något skede av förfarandet. Under dessa omständigheter har Nederländerna sedan den 1 januari 1979 varit skyldiga att säkerställa att undantaget som föreskrivs i artikel 13 B h tillämpas på tillhandahållande av annan mark än mark för bebyggelse och har haft en motsvarande skyldighet att ombesörja att allt tillhandahållande av mark för bebyggelse omfattas av mervärdesskatt.

ii) Sjätte direktivet i nationell rätt

29 Avsaknaden av ett formellt nederländskt införlivande, antingen genom lag eller föreskrifter, av skyldigheten enligt artikel 13 B h att definiera begreppet "mark för bebyggelse" så att den inte omfattas av området för skattebefrielse i förening med den ganska ovanliga tvisten mellan parterna i målet i den nationella domstolen ger möjligen upphov till en fråga om direkt effekt. Den frågan har vanligen uppkommit antingen i tvister mellan medlemsstater, eller deras offentliga myndigheter, och fysiska eller juridiska personer (direktivs så kallade "vertikala direkta effekt") eller i tvister mellan sådana enskilda fysiska eller juridiska personer (direktivs så kallade "horisontella direkta effekt").

30 I detta fall har vissa bestämmelser i sjätte direktivet, dock inte principen om direkt effekt, åberopats av en kommunal myndighet gentemot nationella skattemyndigheter. Det är inte alls säkert att den principen kan åberopas av en statlig myndighet mot en annan. Hur som helst behöver den frågan endast besvaras om klaganden helt enkelt kan "jämföras med enskilda"(41), med andra ord behandlas som om denne agerade som enskild individ eller som företrädare för en sådan. Enligt min mening kan i förevarande fall av skäl som anförs under punkt 32 nedan så inte ske.

31 Det har i rättspraxis fastslagits att enskilda på vissa villkor direkt gentemot en medlemsstat kan göra gällande att bestämmelser i ett direktiv inte har införlivats eller har införlivats felaktigt.(42) I domen i målet Becker(43) ansåg domstolen att artikel 13 B d 1 i sjätte direktivet om undantag för beviljande av och förhandlingar om krediter hade direkt effekt trots de villkor som anges i början av artikel 13 B(44). Domstolen ansåg:

"De 'villkor' som det hänvisas till är avsedda att säkerställa en riktig och enkel tillämpning av undantagen. En medlemsstat får inte, gentemot en skattebetalare som kan visa att hans skatterättsliga situation verkligen faller in under en av de kategorier för undantag som anges i direktivet, försvara sig med att den har underlåtit att anta just de bestämmelser som är avsedda att underlätta tillämpningen av det undantaget. Dessutom avser [de] åtgärder som är avsedda att förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk. En medlemsstat som har underlåtit att vidta erforderliga åtgärder för detta kan inte åberopa sin egen underlåtenhet för att vägra en skattebetalare ett undantag som han rätteligen kan göra gällande enligt direktivet".(45)

32 Principen om direkt effekt saknar emellertid betydelse för det här målet. Klaganden har i brist på en klar lagstadgad definition bett domstolen att tolka begreppet "mark för bebyggelse". Situationen är helt klart än annan än den i målet Becker, eftersom 1968 års lag, till skillnad från den tyska lag som var i fråga i det målet, innebär att undantaget i artikel 13 B h får laglig effekt. Vi har i detta mål snarare att göra med ett undantag från skattebefrielse, en bestämmelse som skall definieras av medlemsstaterna. En definition i det syftet skall med hänvisning till nationell lag ange de lagar och föreskrifter enligt vilka mark utgör "mark för bebyggelse". Man måste exempelvis välja mellan olika slags kriterier för detaljplanering och bygglov och vidta åtgärder för oklara situationer som i fråga om vilka verkningar villkoren som är förbundna med dessa får och i fråga om överklagandeförfaranden i den mån som de kan finnas. Inget av detta har gjorts i Nederländerna. Domstolen har genomgående betonat att då införlivandefristen har löpt ut måste ett icke införlivat eller felaktigt införlivat direktiv vara både tillräckligt precist och ovillkorligt för att bestämmelserna skall kunna åberopas direkt av enskilda vid domstolarna i en medlemsstat(46). Enligt min mening är det andra villkoret inte uppfyllt i förevarande mål. Utrymmet för

medlemsstaternas skönsmässiga bedömning är så omfattande vid valet av definitionskriterier att förekomsten av en sådan definition är ett villkor för sjätte direktivets tillämpning i detta hänseende, även om jag kan föreställa mig fall som så klart faller utanför räckvidden för en tänkbar definition att det inte finns något utrymme för tvivel. Det finns emellertid ett annat skäl som har ett nära samband med detta och som klart innebär att direkt effekt är utesluten i det här fallet. En uppenbar slutsats som kan dras av att skattebefrielsen i målet Becker har direkt effekt är att en enskild kan ifrågasätta en orimligt extensiv nationell definition av ett undantag från en sådan befrielse. Därigenom kan en definition av begreppet "mark för bebyggelse", som är så omfattande att den inkluderar jordbruksmark, ifrågasättas av en negativt berörd enskild, vilken i brist på ett undantag i nationell lagstiftning skulle åberopa den direkta effekten av artikel 13 B h i sjätte direktivet. Ingen enskild har framfört ett sådant argument i det här målet. Av större betydelse är att även om klaganden kan betraktas som en enskild, förefaller det inte som om sakförhållandena som har återgivits i begäran om förhandsavgörande medger ett sådant krav. Av skäl som jag kommer att anföra längre fram i det här förslaget till avgörande, är det klart att tomtmarkerna som klaganden sålde är att anse som "mark för bebyggelse" enligt artikel 4.3 b och följaktligen enligt undantaget i artikel 13 B h. Till enskilda som skulle gynnas av en icke införlivad bestämmelses direkta effekt kan inte de räknas som inte skulle gynnas av bestämmelsen om den hade införlivats på ett riktigt sätt.

33 Den slutsatsen påverkar inte den nationella domstolens skyldighet att vid tillämpning av nationell rätt sträva efter att tolka 1968 års lag mot bakgrund av relevanta bestämmelser i sjätte direktivet i enlighet med hur de har tolkats av domstolen. I domen i målet Von Colson och Kamann ansåg domstolen att det relevanta direktivet "inte innehöll någon ovillkorlig och tillräckligt preciserad skyldighet i fråga om påföljder för diskriminering vilken, om åtgärder för genomförande inte har vidtagits inom den föreskrivna fristen, kunde åberopas av enskilda för att erhålla särskild kompensation enligt direktivet, där detta inte föreskrivs eller medges i nationell rätt"(47). Den uppgav emellertid också:(48)

"medlemsstaternas skyldighet ... att enligt ett direktiv uppnå det resultat som föreskrivs i direktivet och deras skyldighet enligt artikel 5 i fördraget att vidta alla lämpliga åtgärder, både allmänna och särskilda, för att säkerställa att den skyldigheten fullgörs, är bindande för alla myndigheter i medlemsstaterna inklusive, i frågor inom deras behörighet, domstolarna. Härav följer att när nationella domstolar tillämpar den nationella rätten, i synnerhet bestämmelser som införs för att genomföra direktivet, skall de tolka den nationella rätten mot bakgrund av direktivets lydelse och syfte för att uppnå det resultat som åsyftas i detta ... "

34 Medan målet Von Colson och Kamann rörde ett direktiv som hade genomförts av medlemsstaten i fråga, har domstolen därefter i domen i målet Marleasing förklarat att skyldigheten även gäller när direktivet inte har genomförts(49). Generaladvokat Van Gerven ansåg i sitt förslag till avgörande i målet Marleasing att de bakomliggande skälen för Von Colson-principen, som innebär att de nationella domstolarna är skyldiga "att med alla lämpliga åtgärder som står till deras förfogande söka uppnå det resultat som eftersträvas med direktivet ... framförallt i fråga om nationella bestämmelser vilka ... har anknytning till det rättsområde som omfattas av direktivet, även om de är äldre än direktivet och således inte antogs för dess genomförande"(50). Enligt min mening kan emellertid inte denna tolkningsskyldighet gå så långt att det fordras att en nationell domstol skall göra våld på eller uttryckligen motsäga bestämmelser i nationell rätt. Tolkningen och tillämpningen av nationell rätt förblir alltså den nationella domstolens uppgifter. Dennes skyldighet är således, som domstolen har uppgett, "begränsad av de allmänna rättsprinciper som utgör en del av gemenskapsrätten, och särskilt principerna om rättssäkerhet och icke-retroaktivitet".(51) Som domstolen har uppgett i målet Von Colson och Kamann är den bunden av en sådan skyldighet" i den mån som den enligt nationell rätt har utrymme för en skönsmässig bedömning"(52).

35 1968 års lag föregick sjätte direktivet och antogs således inte för att genomföra det. Domstolen noterar emellertid att det uttryckligen fattades ett beslut att behålla den i lagboken, men att låta domstolarna anpassa lagen vid tillämpning av sjätte direktivet. Jag anser att den situationen hamnar någonstans mellan domen i målet Von Cilson och Kamann och i målet Marleasing och att det under alla omständigheter fordras en tolkning av 1968 års lag som harmoniserar med sjätte direktivet. Klaganden söker i själva verket efter en definition av begreppet "mark för bebyggelse" som tillåter denne att åberopa att tillhandahållande av mark är undantaget från mervärdesskatt. Utan något undantag skulle ett sådant tillhandahållande vara skattepliktigt. För att omformulera vad jag anfört ovan i punkt 32 skulle det i målet Becker, om det målet hade gällt tillhandahållande av mark i stället för beviljande och förhandlingar om krediter och det hade visat sig att marken var mark för bebyggelse, uppenbarligen ha varit omöjligt för sökanden att åberopa direkt effekt. Vi har nu att göra med en nederländsk lag som de nationella domstolarna har tolkat enligt det utrymme för skönsmässig bedömning som medlemsstaterna har tilldelats för att definiera begreppet "mark för bebyggelse". Det är enligt min mening ofrånkomligt att en sådan lag tolkas så att den bringas i överensstämmelse med ordalydelsen och andemeningen i sjätte direktivet. I brist på någon annan nederländsk lagdefinition måste helt enkelt "färdigställd fast egendom" tolkas som om begreppet "mark för bebyggelse" är undantagen från befrielse från mervärdesskatt och som om den undantagna marken för bebyggelse definieras inom de gränser som är tillåtna enligt sjätte direktivet. Det är naturligtvis så att den befintliga nederländska definitionen, antingen vi betraktar den som uttrycklig eller underförstådd, helt undantar råmark för bebyggelse från mervärdesskatt.

Frågornas innehåll

36 Oavsett hur mark för bebyggelse definieras, omfattas den inte av det obligatoriska undantaget enligt artikel 13 B h i sjätte direktivet. Men vad är mark för bebyggelse? För att få svar på den frågan måste vi studera artikel 4.3 b, i vilken detta begrepp definieras. Den omständigheten att definitionen oavsiktligt placerats i artikel 4 kan inte påverka dess innehåll. I artikel 4.3 b anges helt enkelt: med "mark för bebyggelse" avses råmark eller iordningställd mark som definieras som sådan mark av medlemsstaterna (min kursivering). Domstolen har genomgående fastslagit att räckvidden av det enhetliga gemenskapsrättsliga systemet för mervärdesskatt är mycket vittomfattande och omfattar all ekonomisk verksamhet av "tillverkare, handlare och personer som tillhandahåller tjänster".(53) Beträffande de undantag som fastställts i sjätte direktivet har domstolen intagit den ståndpunkten att "det av det elffte övervägandet i ingressen till direktivet framgår att [de] utgör självständiga begrepp i gemenskapsrätten vilka ... bör placeras i det allmänna sammanhang för det gemenskapsrättsliga mervärdesskattesystem som infördes genom sjätte direktivet".(54) Med andra ord är de tvingande undantagen ett gemenskapsrättsligt begrepp, och undantag från dem måste tolkas i enlighet härmed.

37 Domstolen har också genomgående ansett att "de uttryck som används i undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet skall tolkas strikt, eftersom dessa undantag innebär avsteg från huvudregeln enligt vilken mervärdesskatten skall betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en skattskyldig person mot vederlag".(55) Det enda som man är överens om i de yttranden som domstolen har tagit del av i förevarande mål är att den principen och dess naturliga följd, nämligen att ett undantag från sådan befrielse i sin tur måste ges en vid tolkning(56), skall godtas. Enligt min mening styr dessa allmänna principer även tolkningen av de nu ifrågavarande bestämmelserna.

i) Medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning

38 För att fastställa innebörden av begreppet "mark för bebyggelse" är det, mot bakgrund av klagandens och Nederländernas yttranden, framförallt nödvändigt att fastställa omfattningen av medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning. I artikel 13 i sjätte direktivet anges två kategorier som skall undantas från mervärdesskatt. Även om både artiklarna 13 A och 13 B innebär att medlemsstaterna är skyldiga att fastställa tydliga villkor för en "riktig och enkel tillämpning", framgår det av domen i målet Becker att undantaget måste vara tillräckligt preciserat

och ovillkorligt för att kunna ge rättigheter åt enskilda. Dock förutsätter ett betydande antal av undantagen som anges i både artiklarna 13 A och 13 B något slags erkännande från medlemsstatens sida av ett berört organ. I vissa fall används uttrycket "såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga", eller "definierade av medlemsstaten i fråga". I fråga om undantag för "utarrendering och uthyrning av fast egendom" (artikel 13 B b), "[kan] medlemsstaterna .. besluta om ytterligare begränsningar av detta undantag". I artikel 13 B f anges ett undantag för "vadslagning, lotterier och andra former av hasardspel, om inte annat följer av de villkor och begränsningar som fastställs av varje medlemsstat". Med sådana bestämmelser är medlemsstatens roll utan tvekan att begränsa undantagets räckvidd i enlighet med de allmänna bestämmelserna i sjätte direktivet.(57) Befogenheten enligt artikel 4.3 b att göra definitioner är endast en befogenhet att definiera innehållet i undantaget från skattebefrielsen. Jag anser inte att det finns anledning att behandla den annorlunda än övriga befogenheter enligt artikel 13 att göra definitioner. Dess karaktär och ordalydelse talar för att den skall tolkas så, att definitionen av begreppet "mark för bebyggelse" ges en vid verkan och att framförallt råmark inte utelämnas.

39 De detaljerade frågor som den nationella domstolen har tillställt domstolen, särskilt fråga II, talar för att bruket av begreppet färdigställd fast egendom för att fastställa om mervärdesskatt skall uttas vid transaktioner med mark i Nederländerna oundvikligen orsakar diskussion beträffande vilken karaktär och omfattning enskilda förbättringsarbeten skall ha för att marken skall anses som sådan. Jag finner redan vid första anblicken att den inställningen är svår att förena med lydelsen av artikel 4.3 b, i vilken det anges att med mark för bebyggelse "avses råmark eller iordningställd mark som definierats som sådan mark av medlemsstaterna" (min kursivering). Klagandens påstående att enbart överlåtelse av iordningställd mark kan falla in under artikel 4.3 b och att obebyggd mark är undantagen utom då det kan visas att den har iordningställts innebär ändå att förberedande arbeten betonas. Med andra ord måste marken vara avsatt som en plats på vilken det skall uppföras en eller flera byggnader och ha iordningställts på det sättet genom att omfattande fysiskt arbete har utförts på själva marken. Som svar på en fråga vid sammanträdet uppgav Nederländernas ombud att medlemsstaternas utrymme för skönsmässig bedömning vid definitionen av begreppet "mark för bebyggelse" medger att medlemsstaten kan låta all råmark för bebyggelse falla utanför definitionen. Denna disjunktiva tolkning av artikel 4.3 b innebär att råmark för bebyggelse alltid kommer att vara befriad från mervärdesskatt.

40 Jag anser inte att medlemsstaterna genom definitioner kan utesluta en kategori av mark för bebyggelse som ingår i definitionen av det uttrycket i sjätte direktivet. Medlemsstaterna är skyldiga att definiera både råmark och iordningställd mark som "mark för bebyggelse"(58). Sex språkversioner av texten var autentiska när sjätte direktivet antogs. Det finns enligt min mening ingenting i de olika versionerna som stödjer den disjunktiva tolkningen.(59) Jag är därför övertygad om att den enda tolkningen av artikel 4.3 b som överensstämmer med den normala betydelsen av de ord som använts och kravet på en vid tolkning samt därigenom med uppnåendet av artikelns bakomliggande gemenskapsrättsliga målsättning, är att medlemsstaterna är skyldiga att definiera både begreppen råmark och iordningställd mark för bebyggelse så att de ingår i begreppet "mark för bebyggelse".

ii) Definition av begreppet "mark för bebyggelse"

41 Klaganden och den nederländska regeringen delar inte kommissionens uppfattning beträffande de kriterier som skall användas för att definiera begreppet "mark för bebyggelse". Den nederländska regeringen har gjort gällande att kommissionen felaktigt har betonat parternas avsikter vid försäljningen, vilket kan leda till att tekniskt sett iordningställd mark utesluts från begreppet "mark för bebyggelse", det vill säga mark på vilken olika specifika förbättringsarbeten har utförts men som inte har detaljplanerats för byggnadsändamål. Jag anser att denna oro är obefogad. Som jag förstår det föreslog kommissionen som en vägledande princip att marken skulle vara avsatt för bebyggelse. Det skulle fortfarande vara nödvändigt att anta objektiva kriterier för principens tillämpning. Det ankommer således på medlemsstaterna att fastställa erforderliga

definitioner.

42 Jag finner att kommissionens uppfattning är mer tillfredsställande i sökandet efter en definition av begreppet "mark för bebyggelse". Den nederländska regeringen har gjort gällande att den har använt sig av utrymmet för en skönsmässig bedömning för att ge en sådan definition, paradoxalt nog genom att inte lämna någon, utan genom att låta de nederländska domstolarna tolka ett redan befintligt begrepp som inte syftar till en definition av begreppet "mark för bebyggelse". En definition av räckvidden av undantaget som uppfyllde kraven i artikel 13 B skulle åtminstone vara tydlig. Detta är dock något som för närvarande uppenbarligen saknas i nederländsk rätt. En effekt av en tillfredsställande och klar definition vore att man inte skulle behöva sådana förhandsavgöranden som förevarande begäran avser. Jag finner det särskilt avslöjande att Hoge Raad, i den senaste av sina domar som har omnämnts vid domstolen, förefaller ha uttryckt allvarliga tvivel om huruvida 1968 års lag är förenlig med sjätte direktivet.⁽⁶⁰⁾ Jag delar dessa tvivel. Som jag redan har nämnt utesluter den rådande definitionen av begreppet "mark för bebyggelse" i nederländsk rätt all råmark för bebyggelse, vilket jag inte anser är godtagbart. En annan följd av att godta den nederländska regeringens argument skulle enligt min mening bli att, såsom i det här fallet, nederländska domstolar i fler och fler fall skulle finna det nödvändigt att hänskjuta frågor till domstolen om tolkningen av begreppet "iordningställd" mark för bebyggelse, med hänvisning till att det i varje fall skulle kunna finnas obegränsade variationer på det iordningställande arbetets karaktär och omfattning.

43 Mitt förslag att råmark för bebyggelse skall ingå i varje definition av begreppet "mark för bebyggelse", innebär också den fördelen att den erbjuder en färdig lösning av det problem som har beskrivits i föregående punkt. Om mark kan beskrivas som "mark för bebyggelse" när den är råmark, är omfattningen av iordningställande arbete eller tillhandahållande av tjänster, det vill säga "förbättringar", utan betydelse. När marken väl är att anse som mark för bebyggelse, även om den är råmark, förblir den sådan under alla skeden av iordningställandet. Detta innebär naturligtvis inte att enbart förbättringar kan förvandla mark till mark för bebyggelse. Det är inte ovanligt att byggherrar oavsiktligt eller avsiktligt utför iordningställande arbeten på mark utan någon lagenlig plan eller bygglov, ibland för att de förutsätter att klassificering av marken eller stadsplanen kommer att ändras och ibland till och med i hopp om att förekomma ett beslut av en offentlig myndighet. Enligt min mening kan sådan verksamhet, i strid med nationella lagar eller föreskrifter, inte i sig förvandla mark till mark för bebyggelse.

44 Problemet med att tillhandahålla underlag för en tillfredsställande definition av begreppet "mark för bebyggelse", i brist på en sådan definition i medlemsstaten, kvarstår dock. Innan jag gör det skulle jag vilja göra en kort utvärdering för att undersöka vad den alternativa ståndpunkten som den nederländska regeringen har intagit innebär och om den är genomförbar.

45 För det första skulle, som jag redan har nämnt, denna kunna leda till att det inkommer flera, upprepade och mer förfinade frågor om förhandsavgöranden till domstolen. Genom att underförstått definiera begreppet "mark för bebyggelse" som svarande mot iordningställd mark, har de nederländska myndigheterna inte försökt besvara den väsentliga frågan om vad som avses med iordningställd mark.

46 För det andra skulle det vara mycket svårt att bestämma vilka kriterier som, i likhet med de som efterfrågas i förevarande mål, medger att en objektiv bedömning kan göras på grundval av vissa arbetsens karaktär eller omfattning eller den skillnad som eventuellt skall göras mellan arbeten som innebär att viss mark enbart förbereds för efterföljande bebyggelse och arbeten som endast innebär att marken utrustas med infrastrukturanläggningar som kan underlätta framtida bebyggelse. I den mån som det kan vara relevant kan jag inte se att det är av någon betydelse om väg- och vattenarbeten såsom vägar, avlopp eller diken endast når markens omgivning eller fysiskt befinner sig på marken, så länge som de gynnar markens användning som mark för bebyggelse. Det skulle vara absurt att behandla mark som mark för bebyggelse om ett dike

sträcker sig en meter in på den, men inte om diket slutar vid tomtgränsen. Den nederländska regeringen, som uppenbarligen gör en sådan skillnad men ändå inte definierar den, föredrar att dra slutsatsen att domstolen kan välja och vraka från den förteckning som är bifogad den nationella domstolens andra fråga. Klaganden har gjort gällande att arbetena måste vara väsentliga innan det kan anses att marken är iordningställd, men har inte försett domstolen med några kriterier för att definiera detta vaga begrepp. Den har hänvisat till domen i målet van Dijk's Boekhuis(61) för att stödja sin uppfattning att det bör ha utförts arbete som klart ändrar markens karaktär för att marken skall klassificeras som "mark för bebyggelse". Det kan ifrågasättas om detta rättsfall är relevant. Det gällde frågan om huruvida omfattande reparationsarbeten på skadade böcker kunde anses som att lös egendom framställs eller sammansätts enligt artikel 5.5 a i sjätte direktivet eller om dessa endast kunde anses falla in under begreppet "tillhandahållande av tjänster". Domstolen behandlade målet som ett mål som fordrade en tolkning för att en enhetlig bedömningsgrund vid tillämpning av sjätte direktivet skulle kunna bevaras. Den ansåg således att den betydelse som "framställa" har i normalt språkbruk kunde användas. Domstolen ansåg att "föreställningen om att framställa en vara förutsätter skapandet av en vara som inte fanns tidigare ... Den slutsatsen kan därför dras att tillverkning av varor endast sker då en entreprenör tillverkar en ny vara av det material som hans kund har gett honom".(62) Om inte, som klaganden har vidhållit, kravet på en nyskapelse skall ses som en princip med allmän giltighet, är det svårt att se vilken direkt relevans detta avgörande kan ha för tolkningen av begreppet "iordningställd mark för bebyggelse", annat än som en ren illustration.

47 Jag anser att det enda sättet att komma fram till en definition av begreppet "mark för bebyggelse" som på ett adekvat sätt omfattar begreppet råmark för bebyggelse, är den inställning som kommissionen har formulerat i sitt yttrande. Kommissionen har enligt min mening med rätta noterat att parternas subjektiva och privata avsikter vid en transaktion när marken tillhandahålls inte kan vara avgörande, utan det avgörande kriteriet skall snarare vara om det objektivt, i enlighet med den offentligrättsliga ordningen i den berörda medlemsstaten, kan sägas att den tillhandahållna marken i princip kan bebyggas. Jag godtar kommissionens synpunkt att i många fall skulle detaljplaneringen av mark för bebyggelse i en stadsp