

DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

10. september 2014 (*)

»Præjudiciel forelæggelse – sjette momsdirektiv – artikel 5, stk. 7, litra a) – afgiftspligtige transaktioner – begrebet »levering mod vederlag« – en kommunes første indflytning i en fast ejendom, der er opført for kommunens regning på et denne tilhørende grundstykke – virksomhed udøvet som offentlig myndighed og som afgiftspligtig person«

I sag C-92/13,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene) ved afgørelse af 1. februar 2013, indgået til Domstolen den 25. februar 2013, i sagen:

Gemeente 's-Hertogenbosch

mod

Staatssecretaris van Financiën,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, L. Bay Larsen, og dommerne M. Safjan (refererende dommer), J. Malenovský, A. Prechal og K. Jürimäe,

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: fuldmægtig C. Strömholm,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 22. januar 2014,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Gemeente 's-Hertogenbosch ved belastingsadviseur S. Beelen
- den nederlandske regering ved M. Bulterman, C. Schillemans og M. Noort, som befuldmægtigede
- den græske regering ved K. Paraskevopoulou og K. Karavasili, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved A. Cordewener og W. Roels, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 10. april 2014, afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 5, stk. 7, litra a), i

Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet fremsat under en sag mellem Gemeente 's-Hertogenbosch ('s-Hertogenbosch kommune, Nederlandene, herefter »Gemeente«) og Staatssecretaris van Financiën (den nederlandske statssekretær for finansanliggender) angående retten til fradrag af indgående merværdiafgift (herefter »moms«), som Gemeente havde erlagt i forbindelse med omkostninger til opførelsen af en ny kommunal bygning.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Sjette direktiv blev med virkning fra den 1. januar 2007 ophævet og erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1). Det fremgår imidlertid af forelæggelsesafgørelsen, at hovedsagens tvist, henset til tidspunktet for de omhandlede faktiske omstændigheder, er reguleret af sjette direktiv.

4 Sjette direktivs artikel 2 bestemte:

»[Moms] pålægges:

1. levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

2. indførsel af goder.«

5 Direktivets artikel 4 bestemte:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder [...]. Som økonomisk virksomhed anses bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

3. Medlemsstaterne kan som afgiftspligtig person ligeledes anse enhver, der lejlighedsvis udfører en transaktion henhørende under de i stk. 2 omhandlede former for virksomhed og især en enkelt af følgende transaktioner:

a) levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord inden første indflytning; medlemsstaterne kan fastlægge de nærmere betingelser for anvendelsen af dette kriterium på ombygninger og definere begrebet »tilhørende jord«

medlemsstaterne kan anvende andre kriterier end første indflytning [...]

ved »bygning« forstås enhver grundfast konstruktion

b) levering af en byggegrund

ved »byggegrunde« forstås grunde, hvad enten de er byggemodnet eller ikke, når de af medlemsstaterne betragtes som sådanne.

[...]

5. [...] kommuner [...] anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning.

[...]

Medlemsstaterne kan anse den virksomhed, som udøves af [kommuner], og som er fritaget for afgift i henhold til artikel 13 eller 28, som virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed.«

6 Sjette direktivs afsnit V med overskriften »Afgiftspligtige transaktioner« omfattede artikel 5-7, der henholdsvis havde overskrifterne »Levering af goder«, »Tjenesteydelser« og »Indførsel«.

7 Direktivets artikel 5 havde følgende ordlyd:

»1. Ved »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.

[...]

5. Medlemsstaterne kan anse aflevering af visse byggearbejder som levering i henhold til stk. 1.

[...]

7. Medlemsstaterne kan sidestille følgende med levering mod vederlag

a) en afgiftspligtig persons udtagelse til brug for sin virksomhed af et gode, som er frembragt, udført, udvundet, bearbejdet, indkøbt eller indført inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen, når erhvervelsen af et sådant gode hos en anden afgiftspligtig person ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af [momsen]

[...]«

8 Samme direktivs artikel 6 bestemte:

»1. Ved »tjenesteydelse« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

[...]

2. Følgende sidestilles med tjenesteydelser mod vederlag:

a) anvendelsen af et gode, der er bestemt for virksomheden, til privat brug for den afgiftspligtige person selv eller for hans personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende

formål, såfremt dette gode har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af [momsen]

[...]

Medlemsstaterne kan fravige bestemmelserne i dette stykke, såfremt en sådan undtagelse ikke giver anledning til konkurrencefordrejning.

[...]«

9 Sjette direktivs artikel 17 bestemte:

»1. Fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder.

2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den [moms], som skyldes eller er erlagt for goder, der er eller vil blive leveret ham, og for tjenesteydelser, der er eller vil blive udført for ham af en anden afgiftspligtig person

[...]

c) den [moms], som skyldes i medfør af artikel 5, stk. 7, litra a), og artikel 6, stk. 3.

[...]

5. For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag i medfør af stk. 2 og 3, som til transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, er fradrag kun tilladt for den del af [momsen], der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner.

Pro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige i overensstemmelse med artikel 19.

Medlemsstaterne kan dog:

[...]

c) give den afgiftspligtige person tilladelse til eller pålægge ham at foretage fradraget under hensyntagen til, hvordan samtlige eller en del af goderne og ydelserne benyttes

[...]«

Nederlandsk ret

10 Artikel 3 i Wet op de Omzetbelasting (lov om omsætningsafgift) af 28. juni 1968 (*Staatsblad* 1968, nr. 329) i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for tvisten i hovedsagen (herefter »Wet OB«), har følgende ordlyd:

»1. Ved levering af goder forstås:

[...]

c) levering af fast ejendom af dem, der opførte dem med undtagelse af andre ubebyggede grunde end byggegrunde [...]

[...]

h) brug i virksomheden af goder fremstillet i egen bedrift i de tilfælde, hvor den afgift, der påhviler goderne, såfremt de var erhvervet hos en anden virksomhed, ikke eller ikke helt kan fradrages. Goder, der er fremstillet på bestilling med levering af materialer, herunder også et grundstykke, sidestilles med goder fremstillet i egen bedrift. Denne bestemmelse finder ikke anvendelse på andre ubebyggede grunde end byggegrunde [...]

[...]«

11 Wet OB's artikel 11 er affattet således:

»1. På betingelser, som fastsættes ved generelle administrative bestemmelser, er følgende transaktioner fritaget for afgift:

a) levering af fast ejendom og overdragelse af rettigheder herover, bortset fra:

1o. levering af en bygning eller en del af en bygning med tilhørende jord før eller senest to år efter første indflytning samt levering af en byggegrund

[...]«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

12 Gemeente foretager transaktioner i sin egenskab af offentlig myndighed og som afgiftspligtig person. Nogle af de transaktioner, som Gemeente foretager som afgiftspligtig person, er momspligtige, mens andre er fritaget for moms i medfør af Wet OB's artikel 11.

13 Gemeente afgav bestilling på en ny kontorbygning til opførelse på en denne tilhørende grund, hvorefter opførelsen af bygningen blev påbegyndt i løbet af 2000. Det var bestemt, at Gemeente skulle anvende bygningen således:

- 94% af bygningens areal skulle anvendes til dækning af Gemeentes behov som offentlig myndighed.
- 5% af dette areal skulle anvendes til Gemeentes virksomhed som afgiftspligtig person, til tjenesteydelser, der giver ret til fradrag af moms.
- 1% af dette areal skulle anvendes til Gemeentes virksomhed som afgiftspligtig person, til tjenesteydelser, der ikke giver ret til fradrag af moms.

14 Gemeente tog bygningen i brug den 1. april 2003.

15 På fakturaerne vedrørende bygningens opførelse, som blev sendt til Gemeente i juli 2002, var angivet et momsbeløb på 287 999 EUR. I Gemeentes momsangivelse til skattemyndighederne var der anført et momsbeløb på 32 EUR, som Gemeente skulle have tilbage.

16 Skattemyndighederne godtog denne momsangivelse, men efterfølgende ændrede Gemeente sin opfattelse og anmodede om tilbagebetaling af den fulde indgående moms. Til støtte for sin anmodning gjorde Gemeente gældende, at den opførte bygning var et gode, der var fremstillet inden for rammerne af dens virksomhedsudøvelse som omhandlet i Wet OB's artikel 3,

stk. 1, litra h), der svarer til sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 7, litra a).

17 Efter denne anfægtelse besluttede skattemyndighederne at ændre det momsbeløb, der skulle tilbagebetales til Gemeente, til 17 279 EUR, dvs. 6% af det beløb på 287 999 EUR, som Gemeente krævede tilbagebetalt som indgående moms.

18 Gemeente indbragte denne sidste afgørelse for Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (appelretten i 's-Hertogenbosch). Denne ret fandt, at Gemeente havde udtaget den omhandlede bygning til brug for sin virksomhed i henhold til Wet OB's artikel 3, stk. 1, litra h), men alene i det omfang den bruges til Gemeentes virksomhed som afgiftspligtig person, dvs. med en andel på 6% af bygningens fulde benyttelse, idet de resterende 94% benyttes til Gemeentes virksomhed som offentlig myndighed, og som sådan hverken er omfattet af Wet OB eller sjette direktiv.

19 Gemeente iværksatte derefter kassationsanke til prøvelse af Gerechtshof te 's-Hertogenbosch' afgørelse ved Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol). Under ankesagen har Gemeente gjort gældende, at de pågældende goder og tjenesteydelser blev erhvervet med henblik på en kommende gennemførelse af en momspligtig tjenesteydelse, nemlig den omstændighed, at Gemeente, efter bygningens levering og til brug for sin virksomhed, kunne råde over et gode fremstillet »i egen bedrift«. Denne tjenesteydelse bør anses for en momspligtig levering i henhold til Wet OB's artikel 3, stk. 1, litra h), sammenholdt med denne lovs artikel 11, stk. 1, litra a), nr. 1o.

20 Den forelæggende ret har henvist til dom Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), i henhold til hvilken sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), der gør det muligt at sidestille visse transaktioner med levering af goder mod vederlag, også finder anvendelse på goder, der er frembragt, udført, udvundet eller bearbejdet af tredjemand ved hjælp af materialer, som er blevet stillet til rådighed af den virksomhed, som har betalt den indgående moms.

21 Imidlertid er hovedsagen karakteriseret ved det særlige forhold, at i dette tilfælde har en afgiftspligtig tredjemand efter opdrag fra Gemeente opført en fast ejendom, hvoraf Gemeente anvender 94% til sin virksomhed som offentlig myndighed. Den forelæggende ret ønsker afklaret, om sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), der giver mulighed for at fradrage den indgående moms, kan finde anvendelse, også selv om kommuner principielt ikke er momspligtige, såfremt Gemeente delvist benytter bygningen til tjenesteydelser udført i dennes egenskab af afgiftspligtig person, uanset at denne brug er af begrænset omfang.

22 Hoge Raad der Nederlanden har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Skal sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), fortolkes således, at der er tale om levering mod vederlag i den situation, at en kommune tager en bygning i brug, som den har ladet opføre på egen grund, og som den for 94%'s vedkommende vil anvende til sin [virksomhed] som offentlig myndighed og for 6%'s vedkommende til sin virksomhed som afgiftspligtig, hvoraf 1% vedrører fritagne transaktioner, der ikke giver ret til fradrag?«

Om det præjudicielle spørgsmål

23 Indledningsvis bemærkes, at i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 5, anses kommuner ikke for afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed.

24 Det er vigtigt at bemærke, at nævnte direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), og artikel 6, stk. 2, litra a), omhandler transaktioner, som er eller kan sidestilles med en levering henholdsvis

tjenesteydelser mod vederlag.

25 Hvad for det første angår direktivets artikel 6, stk. 2, litra a), kan muligheden i medfør af denne bestemmelse for enten at henføre investeringsgoder til de aktiver, der anvendes som afgiftspligtig person, eller til de aktiver, der anvendes som ikke-afgiftspligtig person, således som generaladvokaten har anført i punkt 17 og 51 i forslaget til afgørelse, ikke anvendes i en situation, hvor den afgiftspligtige person, som det er tilfældet i hovedsagen, udøver både økonomisk virksomhed, der er momspligtig, og ikke-økonomisk virksomhed, som ligger uden for momsordningen (jf. i denne retning dom Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, præmis 37 og 38).

26 Det må derfor konstateres, at sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), ikke kan finde anvendelse på en situation som den, der er omhandlet i hovedsagen.

27 Dernæst bemærkes, at medlemsstaterne i medfør af sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), kan sidestille en afgiftspligtig persons udtagelse til brug for sin virksomhed af et gode, som er frembragt, udført, udvundet, bearbejdet, indkøbt eller indført inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen, med en momspligtig levering mod vederlag, når erhvervelsen af et sådant gode hos en anden afgiftspligtig person ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af momsen.

28 I denne forbindelse må man notere sig, at denne bestemmelses ordlyd, dvs. »et gode, som er frembragt, udført, udvundet, bearbejdet, [...] inden for rammerne af [en afgiftspligtig persons] virksomhedsudøvelse[...]« ikke alene dækker goder, som den berørte virksomhed i fuld udstrækning selv har frembragt, udført, udvundet eller bearbejdet, men også dem, der er frembragt, udført, udvundet eller bearbejdet af tredjemand ved hjælp af materialer, som virksomheden har stillet til rådighed (jf. i denne retning dom Gemeente Vlaardingen, EU:C:2012:698, præmis 27).

29 En bygning, der ligesom den, der er omhandlet i hovedsagen, er opført af en tredjemand på et grundstykke, som tilhører en kommune, er således omfattet af ordlyden i den foregående præmis.

30 En medlemsstat kan kun anvende muligheden for at sidestille en afgiftspligtig persons udtagelse til brug for sin virksomhed af et sådant gode med en levering mod vederlag, når erhvervelsen af godet hos en anden afgiftspligtig person ikke ville give den første afgiftspligtige person ret til fuldt fradrag af momsen.

31 Det fremgår af Wet OB's artikel 3, stk. 1, at Kongeriget Nederlandene har benyttet denne mulighed.

32 Som generaladvokaten har anført i punkt 62 i forslaget til afgørelse, er den i nærværende doms præmis 30 omhandlede betingelse for at anvende sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), opfyldt i en situation som den, der foreligger i hovedsagen, hvor den indgående moms – fordi bygningen også blev brugt til andre formål end afgiftspligtige transaktioner – ikke ville have været fuldt fradragsberettiget, hvis bygningen var blevet erhvervet fuldt ud hos en anden afgiftspligtig person.

33 Når en kommune tager en bygning i brug, som den har ladet opføre på egen grund, og som den for 94%'s vedkommende vil anvende til sin virksomhed som offentlig myndighed og for 6%'s vedkommende til sin virksomhed som afgiftspligtig, hvoraf 1% vedrører fritagne transaktioner, der ikke giver ret til fradrag, skal denne situation derfor anses for omfattet af sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), såfremt den pågældende medlemsstat har benyttet den mulighed, som denne bestemmelse fastsætter.

34 Således som generaladvokaten har anført i punkt 72 og 73 i forslaget til afgørelse, er den fulde indgående moms, som Gemeente betalte i forbindelse med de goder, som Gemeente erhvervede til brug for den senere udtagelse, fradragsberettiget i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 17, stk. 2.

35 Denne udtagelse er selv momspligtig, og det momsbeløb, som Gemeente skal betale i forbindelse med denne, skal beregnes i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), på grundlag af den fulde værdi af hver del, grundstykket og bygningen, idet de nævnte dele ikke tidligere må være blevet pålagt moms (jf. i denne retning dom Gemeente Vlaardingen, EU:C:2012:698, præmis 28-33).

36 I henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, er en afgiftspligtig person endelig berettiget til, i det omfang de pågældende goder anvendes til brug for dennes afgiftspligtige transaktioner, dvs. i den i hovedsagen omhandlede situation 5% af bygningens areal, at fradrage den moms, som vedkommende har erlagt i forbindelse med den i den foregående præmis nævnte udtagelse, i den afgift, som vedkommende skal betale. I det omfang de nævnte goder anvendes til transaktioner, der er afgiftsfritaget, eller som ikke falder ind under momsens anvendelsesområde, vil et momsfradrag ikke kunne tillades.

37 Henset til de ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), skal fortolkes således, at den finder anvendelse på en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor en kommune tager en bygning i brug, som den har ladet opføre på egen grund, og hvis areal den for 94%'s vedkommende vil anvende til sin virksomhed som offentlig myndighed og for 6%'s vedkommende til sin virksomhed som afgiftspligtig person, hvoraf 1% vedrører fritagne transaktioner, der ikke giver ret til fradrag af momsen. Den senere anvendelse af bygningen til kommunens virksomhed kan dog i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 5, kun give ret til fradrag af den afgift, som er betalt i forbindelse med den i direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), omhandlede udtagelse, i et omfang svarende til bygningens anvendelse til brug for afgiftspligtige transaktioner.

Sagens omkostninger

38 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

Artikel 5, stk. 7, litra a), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at den finder anvendelse på en situation som den i hovedsagen omhandlede, hvor en kommune tager en bygning i brug, som den har ladet opføre på egen grund, og hvis areal den for 94%'s vedkommende vil anvende til sin virksomhed som offentlig myndighed og for 6%'s vedkommende til sin virksomhed som afgiftspligtig person, hvoraf 1% vedrører fritagne transaktioner, der ikke giver ret til fradrag af momsen. Den senere anvendelse af bygningen

til kommunens virksomhed kan dog i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 5, kun give ret til fradrag af den afgift, som er betalt i forbindelse med den i direktivets artikel 5, stk. 7, litra a), omhandlede udtagelse, i et omfang svarende til bygningens anvendelse til brug for afgiftspligtige transaktioner.

Underskrifter

* Processprog: nederlandsk.