

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

J. MAZÁK

fremSAT den 11. september 2012 (1)

Sag C-299/11

Staatssecretaris van Financiën

mod

Gemeente Vlaardingen

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandene))

»Moms – afgiftspligtige transaktioner – en afgiftspligtigs anvendelse til brug i virksomheden af goder fremstillet »inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen««

1. »Der findes ingen god skat.« Dette fyndige citat tilskrives almindeligvis Winston Churchill. Denne sag rejser spørgsmålet, om de nederlandske myndigheders påligning af omsætningsafgift på et grundstykke som sådant i forbindelse med transaktioner, »der sidestilles med levering af goder«, var – set fra den afgiftspligtiges synspunkt – om ikke en »god skat«, så i det mindste en »lovlig skat« i henhold til sjette momsdirektiv (2).

2. Der synes at være stor usikkerhed i Nederlandene med hensyn til fortolkningen af og anvendeligheden af de nederlandske regler, der gennemfører (dele af) bestemmelserne vedrørende leveringer, der kan behandles som leveringer mod vederlag. Resultatet af den foreliggende anmodning om præjudiciel afgørelse fra Hoge Raad der Nederlanden kunne betyde, at virksomheder tidligere har betalt for megen moms, fordi værdien af egen grund er blevet inddraget i beskatningsgrundlaget for en transaktion, der sidestilles med levering af goder (3). Hoge Raad har derfor besluttet at søge vejledning om fortolkningen af sjette direktivs relevante bestemmelse, nemlig artikel 5, stk. 7, litra a). Spørgsmålet er rejst i en sag mellem Staatssecretaris van Financiën (statssekretæren for finansielle spørgsmål) og Gemeente Vlaardingen (Vlaardingen kommune, herefter »kommunen«).

3. Der opstår navnlig det spørgsmål, om sjette direktiv giver skatte- og afgiftsmyndighederne mulighed for at sidestille visse transaktioner med levering mod vederlag, og sidestille med »levering af et gode« en tredjemands frembringelse af en ikke rørlig ejendom bestående af et (bygnings)værk på den afgiftspligtige persons (kommunens) egen grund, selv om den afgiftspligtige tidligere havde anvendt grundstykket til momsfri brug (udlejning af græsbaner til sportsklubber), og den afgiftspligtige ikke havde fradraget moms for dette grundstykke (4).

I – **Retsforskrifter**

A – EU-retten

4. Sjettes direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), lyder således:

»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 merværdiafgiften.«

5. Sjettes direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), bestemmer med hensyn til beskatningsgrundlaget:

»A. I indlandet

1. Beskatningsgrundlaget er:

b) ved de i artikel 5, stk. 6 og 7, omhandlede transaktioner, købsprisen for goderne eller for tilsvarende goder eller i mangel af en købspris, kostprisen; begge disse priser bestemt på det tidspunkt, hvor transaktionerne finder sted.«

6. Sjettes direktiv blev med virkning fra den 1. januar 2007 ophævet og erstattet af Rådets direktiv 2006/112/EF (5). Artikel 18 i direktiv 2006/112 svarer i alt væsentligt til artikel 5, stk. 7, i sjettes direktiv.

B – National ret

7. Artikel 3, stk. 1, litra h), i Wet op de omzetbelasting 1968 (lov om omsætningsafgift af 1968) (herefter »Wet OB«) lød oprindeligt ved Wet OB's ikrafttræden den 1. januar 1969 således:

»1. Ved levering af goder forstås:

[...]

(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, sidestilles med goder fremstillet i egen bedrift.«

8. Wet OB's artikel 3, stk. 1, litra h), er senere blevet udvidet og har fra den 11. juni 1997 haft følgende ordlyd (6):

»1. Ved levering af goder forstås:

[...]

(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 i artikel 11, stk. 4's forstand.*«

9. I Nederlandene betegnes dette »integrationsafgiften«.

10. Wet OB's artikel 8, stk. 3, bestemmer:

»For leveringer som omhandlet i artikel 3, stk. 1, litra g) og h), og artikel 3a, stk. 1, anses vederlaget for at være det beløb uden omsætningsafgift, som skulle betales for varerne, såfremt disse på leveringstidspunktet var erhvervet eller fremstillet i den tilstand, som de befinder sig i på dette tidspunkt.«

II – De faktiske omstændigheder og det præjudicielle spørgsmål

11. Kommunen er en virksomhed i den forstand, der forudsættes i Wet OB, og er ejer af en række sportsanlæg, herunder et antal sportsarealer. Kommunen udlejer hvert år disse græsbaner momsfrit til sportsklubber.

12. I 2003 gav kommunen forskellige ordremodtagere i opdrag at erstatte græsbanerne med basketball- og fodboldbaner med kunstgræs og med håndboldbaner med asfalt (herefter »banerne«).

13. Også efter at banerne var afleveret i 2004, fortsatte kommunen med at udleje dem momsfrit og stadig til de samme klubber, som før havde lejet græsbanerne.

14. For det udførte arbejde fakturerede ordremodtagerne kommunen i alt 1 547 440 EUR, hvoraf momsen udgjorde 293 993 EUR. Kommunen fradrog ikke direkte beløbet i sin momsangivelse.

15. Inspecteur lagde til grund, at kommunens udlejning af banerne – hvilket i henhold til Wet OB's artikel 11, stk. 1, litra b), er afgiftsfrie transaktioner – måtte betragtes som brug i virksomheden af goder udfærdiget på bestilling med levering af materialer, særligt grundstykket, i den i Wet OB's artikel 3, stk. 1, litra h), forudsatte betydning. Dette medførte, at Inspecteur gik ud fra, at kommunen havde modtaget en levering af banerne, af hvilken der skulle svares moms med fradrag af den moms, som ordremodtagerne havde faktureret. Følgelig pålignede Inspecteur efterfølgende en omsætningsafgift for perioden fra den 1. januar 2004 til den 31. december 2004. Kommunen påklagede den efterfølgende omsætningsafgift, som imidlertid blev fastholdt af skattemyndighederne ved Inspecteur.

16. Kommunen fik ikke medhold i den sag, som den anlagde til prøvelse af denne afgørelse ved Rechtbank te 's-Gravenhage (distriktsdomstol i Haag). Kommunen iværksatte efterfølgende en kassationsanke ved Gerechtshof te 's-Gravenhage (appelretten i Haag) til prøvelse af Rechtbanks afgørelse.

17. Ved Gerechtshof indtog Inspecteur det standpunkt, at den efterfølgende afgiftsansættelse var fastsat for højt. I kassationsinstansen kunne man derfor gå ud fra en efteropkrævning af moms på 116 099 EUR, hvilket beløb er beregnet således:

Udgifter til anlæggelse af banerne

Grundstykkets værdi

Afgiftsgrundlag

EUR 1 547 440

EUR 610 940 +

EUR 2 158 380

19% moms af 2 158 380 EUR

Fradrag for anlægsarbejdet

Skyldig moms

EUR 410 092

EUR 293 993 –

EUR 116 099

18. Den 26. juni 2009 ophævede Gerechtshof Rechtbanks dom og Inspecteurs afgørelse og annullerede herved den efterfølgende momsansættelse. Gerechtshof fandt, at WET OB's artikel 3, stk. 1, litra h), var i strid med sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), for så vidt som brug af goder, som virksomheden har ladet fremstille af tredjemand med levering af materialer, hvorunder også forstås et grundstykke, efter denne bestemmelse anses for en momspligtig levering af et gode. Staatssecretaris van Financiën iværksatte en kassationsanke til prøvelse af denne afgørelse ved Hoge Raad der Nederlanden.

19. På denne baggrund har Hoge Raad der Nederlanden besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende spørgsmål:

»Skal sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), læst i sammenhæng med dette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), fortolkes således, at en medlemsstat kan opkræve moms af en afgiftspligtiges anvendelse af et ikke rørligt gode til en brug, der ikke er afgiftspligtig, såfremt:

- dette ikke rørlige gode består af et (bygning)værk, der af tredjemand mod vederlag og i opdrag af den afgiftspligtige er frembragt på den afgiftspligtiges grundstykke, og
- den afgiftspligtige forinden anvendte grundstykket til (samme) momsfrie brug i sin virksomhed og derfor ikke tidligere fradrog moms for sit eget grundstykke,

med den følge, at der opkræves moms af (værdien af) den afgiftspligtiges grundstykke?»

III – Bedømmelse

A – Parternes vigtigste argumenter

20. Kommunen har anført, at det præjudicielle spørgsmål skal besvares benægtende. Den har gjort gældende, at såfremt en afgiftspligtig – såsom ordremodtageren i denne sag – fremstiller et gode med materialer leveret af hans kunde (kommunen), må fremstillingen af godet anses for at have fundet sted »inden for rammerne af [den afgiftspligtiges] virksomhedsudøvelse« og ikke inden for rammerne af kundens virksomhedsudøvelse. For så vidt som denne fremstilling af godet er momspligtig i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 5, – som er gennemført ved Wet OB's artikel 3, stk. 1, litra c) – kan samme gode ikke samtidig blive behandlet (7), som om det er blevet fremstillet inden for rammerne af kundens virksomhedsudøvelse.

21. Kommunen har desuden anført, at sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), tilsigter at sikre afgiftsmæssig ligebehandling mellem på den ene side afgiftspligtige personer, som indkøber goder fra en anden afgiftspligtig person (»erhvervede goder«), og afgiftspligtige personer, som fremstiller goder inden for rammerne af deres egen virksomhedsudøvelse (»fremstillede goder«). For at sikre ligebehandling er det tilstrækkeligt, at den fratrukne moms erstattes. Det er imidlertid ikke nødvendigt, at afgiftsbyrden fordeles lige mellem erhvervede goder og fremstillede goder. Til støtte for sit standpunkt har kommunen desuden påberåbt sig det lovmateriale, som førte til vedtagelsen af Rådets andet direktiv 67/228/EØF (8), samt sjette direktiv.

22. At opkræve moms på en sådan måde som i den foreliggende sag – hvor den blev opkrævet af jordværdien af de baner, der tilhører den afgiftspligtige, og disse baner af denne anvendes til brug i en afgiftsfri virksomhed – ville i alle tilfælde øge afgiftsbyrden på den afgiftspligtige betydeligt og ville være i strid med afgiftsneutraliteten, hvilket princip er uadskilleligt forbundet med momsordningen.

23. Den nederlandske regering har anført, at med anvendelsen af udtryk som »frembragt, udført, udvundet, bearbejdet, indkøbt eller indført« i sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), har EU-lovgiver valgt en meget bred formulering. Endvidere viser udtrykket »inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen«, at det er muligt at sidestille (i) »levering af et gode« og (ii) »fremstilling af et gode« ved tredjemand med egne materialer stillet til rådighed, når det viser sig, at den afgiftspligtige havde givet det pågældende gode i opdrag inden for rammerne af sin virksomhedsudøvelse.

24. Den nederlandske regering har gjort gældende, at sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), efterfulgte andet direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), som bestemte, at »med levering mod vederlag sidestilles [...] en afgiftspligtigs anvendelse til virksomhedens formål af en ting fremstillet eller udvundet af den pågældende selv eller af tredjemand for hans regning«. Ordene »fremstillet eller udvundet af den pågældende selv eller af tredjemand for hans regning« blev i sjette direktiv erstattet af bredere udtryk. Der kan derfor ikke være tvivl om, at sjette direktiv tillader, at visse transaktioner sidestilles med leveringer mod vederlag, som det er sket i denne sag.

25. Til trods for at, sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a) – i modsætning til andet direktivs artikel 5, stk. 3, litra b) – ikke indeholder ordene »af den pågældende selv eller af tredjemand for hans regning«, er det klart, at artikel 5, stk. 7, litra a), omfatter alle de situationer, hvor en afgiftspligtig person erhverver goder, dvs. at den ligeledes omfatter en situation, hvor det arbejde, der er udført for den afgiftspligtige persons regning, fandt sted på de af denne person ejede baner. Denne bestemmelse omfatter imidlertid ikke en situation, hvor den afgiftspligtige person har fået et gode fremstillet af tredjemand med materiale, som allerede var i den pågældende tredjemands besiddelse.

26. Den nederlandske regering har endvidere anført, at i en sag som denne er en sidestilling af den pågældende transaktion med en levering mod vederlag i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet, idet denne »sidestilling«, når en tredjemand fremstiller goder for en afgiftspligtig persons regning med materiale, der tilhører sidstnævnte, sikrer, at godernes værdi (9) tages i betragtning ved beregningen af moms. I lyset af princippet om afgiftsneutralitet er dette nødvendigt for at sikre, at afgiftsbyrden er den samme, som når den afgiftspligtige fremstiller goder med sit eget materiale, eller når en tredjemand fremstiller goder med sit materiale og derefter sælger goderne til den afgiftspligtige.

27. Den nederlandske regering har endelig gjort gældende, at sidestillingen af den pågældende transaktion med levering mod vederlag er gyldig, selv om den afgiftspligtiges grundstykke, der var stillet til tredjemands rådighed med henblik på det udførte arbejde for den afgiftspligtiges regning, tidligere blev anvendt i den afgiftspligtiges afgiftsfrie virksomhed.

28. Den nederlandske regering har følgelig gjort gældende, at det præjudicielle spørgsmål skal besvares med, at sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), skal fortolkes således, at en medlemsstat kan kvalificere en tredjemands udførelse og levering for den afgiftspligtiges regning og på dennes egen grund af en ikke rørlig ejendom bestående af et (bygnings)værk som en transaktion, der er sammenlignelig med levering af et gode, og som følge heraf tage det i betragtning i momsmæssig sammenhæng. I denne forbindelse gør det ingen forskel, at den afgiftspligtige tidligere anvendte grunden til afgiftsfrie virksomhedsformål, og at han ikke tidligere havde et momsfradrag for den pågældende grund.

29. Kommissionen har i det væsentlige gjort gældende, at Domstolen bør besvare det præjudicielle spørgsmål med, at sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), ikke tillader, at medlemsstater sidestiller en afgiftspligtigs udtagelse med henblik på afgiftsfrie transaktioner af et gode – fremstillet inden for rammerne af vedkommendes virksomhedsudøvelse af tredjemand med leverede materialer – med levering mod vederlag, hvis materialerne allerede tidligere er blevet anvendt til den afgiftspligtiges afgiftsfrie virksomhed.

B – *Bedømmelse*

30. Med sit spørgsmål ønsker Hoge Raad oplyst, om sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), læst i sammenhæng med dette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), skal fortolkes således, at de nederlandske skatte- og afgiftsmyndigheder kan opkræve moms ved en afgiftspligtigs (kommunens) anvendelse af et ikke rørligt gode (sportsbaner) til afgiftsfri brug – dvs. udlejning af disse baner til sportsklubber – når sportsbanerne består af et arbejde, der er udført på kommunens eget grundstykke og på dens bestilling af tredjemand mod vederlag, selv om kommunen tidligere anvendte grundstykket til samme afgiftsfrie brug, og kommunen ikke tidligere havde momsfradrag for grundstykket med den følge, at grundstykkets værdi indgår i betalingen af moms (10).

31. Jeg skal indledningsvis anføre, at ifølge tanken bag den ordning, der er indført ved sjette direktiv, skal den afgift, som i tidligere led har været pålagt goder eller tjenesteydelser, der er anvendt af en afgiftspligtig person med henblik på den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, kunne fradrages. Fradraget for indgående moms er knyttet til opkrævningen af udgående moms (11). Når goder eller tjenesteydelser erhvervet af en afgiftspligtig person anvendes i forbindelse med afgiftsfragne transaktioner eller transaktioner, der ikke er omfattet af momsens anvendelsesområde, kan der hverken ske opkrævning af udgående afgift eller fradrag for indgående afgift (12).

32. I en sådan situation er det klart, at den afgiftspligtige ikke kan få den moms tilbage, der er betalt inden for rammerne af indkøb af goder, som han gør brug af.

33. På den anden side indkøber nogle afgiftspligtige ikke goder, som de bruger inden for rammerne af deres virksomhedsudøvelse, fra andre afgiftspligtige (mulighed 1); i stedet foretrækker de selv at fremstille de pågældende goder (mulighed 2), eller de vælger at få tredjemand til at fremstille dem på deres arealer (mulighed 3, som er den eneste relevante i denne sag).

34. Goder, som erhverves efter mulighed 3, anvendes undertiden til afgiftsfri brug i

virksomheden. Dette er netop tilfældet her.

35. Ved at betragte den relevante nationale lovgivning kan det udledes af Wet OB's artikel 3, stk. 1, litra h), at ved indførelsen af denne bestemmelse i 1969 tilsigtede den nederlandske lovgiver, i Wet OB, at gennemføre bestemmelserne i andet direktivs artikel 5, stk. 3, litra b).

36. Det hed i artikel 5, stk. 3, litra b), at »med levering mod vederlag sidestilles: [...] b) en afgiftspligtig persons anvendelse til virksomhedens formål af en ting fremstillet eller udvundet af den pågældende selv eller af tredjemand for hans regning«.

37. Andet direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), blev overtaget i sjette direktiv. Det skal imidlertid påpeges, at de vendinger, hvormed de to bestemmelser er udformet, ikke helt svarer til hinanden.

38. Sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), (13) bestemmer, at »[m]edlemsstaterne 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 merværdiafgiften«. Med andre ord omfatter sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), kun transaktioner, som udføres »til brug for en afgiftspligtigs virksomhed«, og udtrykket i andet direktivs artikel 5, stk. 3, litra b), at goder kan fremstilles eller udvindes »af tredjemand for hans regning«, er blevet fjernet. Det skal tilføjes, at sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), er blevet udvidet, for så vidt som den nu også finder anvendelse på goder, som er »frembragt, bearbejdet, indkøbt eller indført« til en afgiftspligtig persons brug for sin virksomhed.

39. Det er imidlertid tilstrækkeligt at bemærke, at til trods for en mindre forskel i affattelsen kan jeg ikke se, hvorfor og hvordan sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), skulle tilsigte at have et andet formål eller en anden virkning end andet direktivs artikel 5, stk. 3, litra b). Der er ingen holdepunkter for dette i sjette direktiv.

40. Det fremgår af de sagsakter, der er indgivet til Domstolen, at i den foreliggende sag anså skatte- og afgiftsmyndigheden kommunens første anvendelse af banerne – dvs. udlejningen af banerne – for levering af goder som omhandlet i Wet OB's artikel 3, stk. 1, litra h), eftersom den vedrører brug til virksomhedsformål af banerne, som var blevet fremstillet af tredjemand på bestilling af kommunen, som leverede sine egne naturgræsbaner. Ved udtrykket »goder, der er fremstillet«, i den betydning, der forudsættes i Wet OB's artikel 3, stk. 1, litra h), forstås også grundfaste konstruktioner.

41. Ved anvendelsen af Wet OB's artikel 3, stk. 1, litra h), gælder, at en bygning sammen med den tilhørende grund betragtes som et samlet (ikke rørligt) gode. Inspecteur antog med dette udgangspunkt, at også grundstykkets værdi indgik i afgiftsgrundlaget for banerne med det slutresultat, at der blev opkrævet moms af værdien af kommunens gamle naturgræsbaner.

42. Spørgsmålet opstår derfor, om Wet OB's artikel 3, stk. 1, litra h), anvendt på den foreliggende situation, er forenelig med de beføjelser, der blev tillagt medlemsstaterne i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a).

43. Som den forelæggende ret har gjort klart, opstår der navnlig visse spørgsmål om betydningen og den præcise rækkevidde af sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), under denne sags omstændigheder.

44. Umiddelbart synes det, som om Domstolen hidtil kun er blevet spurgt en enkelt gang om reglen vedrørende behandlingen i henhold til sjette direktiv artikel 5, stk. 7, litra a), af visse

transaktioner som leveringer mod vederlag, nemlig i sagen Gemeente Leusden og Holin Groep (14). I den nævnte dom fokuserede Domstolen imidlertid klart på andre regler, der er fastlagt i sjette direktiv. Hvad angår den her omhandlede bestemmelse indskrænkede Domstolen sig til at anføre, at sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), ligesom artikel 20, stk. 2, har det »økonomiske resultat«, at en afgiftspligtig pålægges at betale beløb, som svarer til de fradrag, han ikke var berettiget til at foretage (præmis 90).

45. Med hensyn til formålet med sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), som vedrører levering af »goder«, mener jeg, at det – ligesom formålet med den tilsvarende bestemmelse vedrørende »tjenesteydelser« til eget brug, jf. artikel 6, stk. 3 (15) – er at modvirke konkurrencefordrejning (16). En afgiftspligtig person, som udfører fritagne aktiviteter, kan enten indkøbe de goder, der anvendes til disse aktiviteter fra tredjemand, og betale moms af dette indkøb, som ikke giver ret til fradrag, eller han kan selv fremstille disse goder, i hvilket tilfælde han i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), skal betale moms af disse goders værdi, der heller ikke giver ret til fradrag. Som den nederlandske regering og Kommissionen med rette har påpeget, vil en afgiftspligtig person, som udfører en momsfritaget aktivitet, og som derfor ikke kan fradrage den afgift, der er betalt i tidligere led på goder, der er erhvervet til brug for den pågældende aktivitet, ved at fremstille goderne inden for rammerne af sin virksomhedsudøvelse opnå en økonomisk fordel i forhold til en erhvervsdrivende, som udfører den samme fritagne aktivitet, men som ikke kan – eller ikke ønsker – selv at fremstille de goder, der er nødvendige til det pågældende formål. Der blev derfor indført en bestemmelse om, at en afgiftspligtig person, som fremstiller goderne inden for rammerne af sin virksomhedsudøvelse, ligeledes er momspligtig.

46. Af nr. 7 i bilag A til andet direktiv fremgår, at direktivets artikel 5, stk. 3, litra b), [og således ligeledes sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a)], tilsigter at sikre den samme afgiftsmæssige behandling af på den ene side ting, der er indkøbt og bestemt til brug i virksomheden uden at give ret til øjeblikkeligt eller fuldt afgiftsfradrag, og på den anden side ting til samme formål, der er fremstillet eller udvundet af den afgiftspligtige selv eller tredjemand for hans regning, som anvendes til samme brug – hvilket er situationen i hovedsagen.

47. Ovenstående udgør klart en anvendelse af princippet om afgiftsneutralitet, som er uadskilleligt forbundet med momsordningen (17) og udgør intet mindre end et grundlæggende princip i denne ordning (18). Hovedformålet med dette princip er at sikre lige behandling af afgiftspligtige personer (19).

48. Det næste punkt, jeg vil påpege, er, at den foreliggende sag rejser det spørgsmål, om de pågældende sportsbaner efter at have fået en ny belægning med kunstgræs eller asfalt kan anses for goder, der er »fremstillet« på ny, som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a) – hvilket synes at være de nederlandske skattemyndigheders og den nederlandske regerings såvel som den forelæggende rets standpunkt – eller om de skal anses for at være de samme goder, som blot er blevet forbedret eller videreudviklet.

49. Efter min opfattelse er det langt fra åbenbart, at sportsbanerne udgør goder, som var »fremstillet« på ny. Jeg er faktisk på ingen måde overbevist om, at dette er tilfældet.

50. I den forbindelse udtales det i kendelsen i sagen V.O.F. Dressuurstal Jespers, at Domstolen (20) i dommen i sagen Van Dijk's Boekhuis (21) – efter at have påpeget, at »i almindelig sprogbrug indebærer en fremstilling, at der tilvejebringes et gode, der ikke bestod før« – antog, at fremstillingen af goder på grundlag af ordregiverens materiale kun finder sted, når ordremodtageren tilvejebringer et nyt gode på grundlag af det materiale, ordregiveren udleverer.

51. Jeg præciserer, at Domstolen ligeledes gjorde det klart i dommen i sagen Van Dijk's Boekhuis (22), at et gode, der er nyt, foreligger, når der gennem ordremodtagerens arbejde opstår

et gode, »hvis funktion, i brugernes øjne, er forskellig fra den funktion, det udleverede materiale havde. Det tilkommer den nationale ret at bedømme, om der foreligger et gode, der er nyt, på grundlag af den anvendelse, der kan gøres af godet«.

52. Prima facie synes dette ikke at være tilfældet her, for så vidt som det er vanskeligt at se, hvordan sportsbanerne – ved at blive dækket med kunstgræs eller asfalt – blev til goder, der ikke bestod før.

53. Det skal tilføjes, at i dommen i sagen Van Dijk's Boekhuis (23) forklarede Domstolen, at istandsættelse og reparation (som det drejede sig om i den nævnte dom), som uanset disses omfang kun gengiver det udleverede gode samme funktion, som det hidtil havde, uden at resultere i fremstillingen af et nyt gode, ikke er det samme som fremstilling af goder på grundlag af ordregiverens materiale.

54. Til trods for, at det arbejde, der er udført på de pågældende sportsbaner, havde større indvirkning end blot istandsættelse eller reparation, gælder det efter min opfattelse ikke desto mindre, at der stadig er tale om sportsbaner, der udlejes til de selvsamme sportsklubber – og således bevarer de den samme funktion som omhandlet i den ovennævnte retspraksis (24).

55. Hvordan det end forholder sig, påhviler det ikke Domstolen, men derimod den forelæggende ret at foretage en detaljeret bedømmelse af spørgsmålet og bl.a. tage hensyn til den brug, der gøres af de nye baner, og udlede et resultat på grundlag af de faktiske omstændigheder. Dette forslag til afgørelse skal følgelig baseres på og begrænse sig til de faktiske omstændigheder, der er konstateret af den forelæggende ret og anført i forelæggelsesafgørelsen.

56. Det synes at fremgå af forelæggelsesafgørelsen, at Hoge Raad fandt, at der var tale om fremstilling af nye goder.

57. Efter min opfattelse kan den forelæggende ret være nået til den konklusion på grund af omfanget af det arbejde, der er udført på sportsbanerne. I den forbindelse skal det nævnes, at udgifterne i forbindelse med anlæggelsen af kunstgræs og asfalt synes at beløbe sig til to en halv gange grundstykkets værdi.

58. Kommissionen har med rette påpeget, at den forelæggende ret eventuelt bør genvurdere dette spørgsmål – ikke mindst fordi det, såfremt den forelæggende ret trods alt endeligt antager, at sportsbanerne ikke udgør nye goder, under alle omstændigheder vil være umuligt at anvende sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a).

59. Følgende betragtninger er derfor kun relevante, hvis den forelæggende ret bekræfter, at de nye sportsbaner skal anses for fremstillede nye goder som omhandlet i sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a).

60. Som Kommissionen med rette har foreslået, er det næste spørgsmål, om sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), ligeledes finder anvendelse på goder omfattet af anden del af Wet OB's artikel 3, stk. 1, litra h): »goder, der er fremstillet på bestilling med levering af materialer, herunder også et grundstykke [...]« (25).

61. Efter min opfattelse er svaret principielt bekræftende. Udtrykket »inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen« i sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), omfatter ikke nødvendigvis kun goder fremstillet af virksomheden selv. Dette udtryk kan utvivlsomt ligeledes omfatte goder fremstillet af tredjemand med materialer udleveret af en afgiftspligtig person.

62. For at undgå dobbelt afgiftsbelastning skal der imidlertid – i forbindelse med beregning af

det skyldige beløb – tages hensyn til den omstændighed, at den afgiftspligtige person allerede har betalt moms af den af tredjemand udstedte faktura for fremstillingen af goderne. Dette synes at være, hvad de nederlandske skattemyndigheder gjorde i sagen ved den forelæggende ret. De tog hensyn til, at en faktura allerede var blevet betalt med moms.

63. Hvad angår sidestillingen i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 6, og 7, af visse transaktioner som leveringer mod vederlag finder sidestillingen sted på det tidspunkt, hvor et gode (eller en tjenesteydelse), der er fremstillet inden for rammerne af en virksomhedsudøvelse, anvendes af en afgiftspligtig person til brug i hans fritagne aktiviteter.

64. Det er min opfattelse, at i modsætning til den nederlandske regerings standpunkt skal skatte- og afgiftsmyndighederne i en sag som denne – hvor materialerne inden deres bearbejdning eller indarbejdning i et nyt gode allerede var blevet anvendt af den afgiftspligtige (kommunen) til brug for fritagne aktiviteter – tage hensyn til dette forhold i forbindelse med anvendelsen af sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a). Med andre ord kan værdien af disse materialer (grundstykket som sådant) ikke længere indgå i afgiftsgrundlaget for beregning af moms.

65. Under retsmødet fremførte Kommissionen et eksempel i denne retning. Lad os antage, at kommunen ikke ejer sportsbaner, men gerne ville for at leje dem ud. Under sådanne omstændigheder ville den have et valg: enten a) at købe sportsbaner, som er driftsklare, og således betale moms af indkøbsprisen, hvori indgår grundstykkets værdi og kostprisen på de arbejder, der er nødvendige for at videreudvikle banerne, eller b) kommunen ejer jord, som kan bruges. Lad os antage, at kommunen i situation b) ejer jord i en skov. Den kan således byggemodne jorden for at omdanne den til sportsbaner. Når disse sportsbaner er lejet ud, dvs. af den afgiftspligtige anvendt til brug for hans virksomhed, vil der med anvendelsen af sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), også skulle betales moms af transaktionen i sin helhed – herunder jordens værdi.

66. Efter min opfattelse svarer dette til samme afgiftsmæssige behandling af to situationer, nemlig indkøb af driftsklare sportsbaner på den ene side og byggemodning af disse på ens egen jord på den anden side.

67. I sagen ved den forelæggende ret bruges den pågældende grund ikke kun i øjeblikket til sportsbaner, men blev ligeledes brugt til dette formål tidligere. At sportsbanerne i årevis er blevet udlejet til (de samme) sportsklubber, fremgår klart af de sagsakter, der er indgivet til Domstolen.

68. Heraf følger, at kommunen allerede har anvendt banerne til brug for sin virksomhed. Det væsentlige er, at den afgiftspligtiges brug af grunden for hans virksomhed kun en gang må fortolkes som levering mod vederlag.

69. I modsat fald ville der være risiko for dobbelt afgiftsbelastning og for at bringe princippet om afgiftsneutralitet i fare. Som Kommissionen med rette påpegede under retsmødet, at hvis kommunen havde ryddet sin skov for træer og i første omgang havde byggemodnet jorden og dækket den med naturgræs for at omdanne den til sportsbaner og senere i anden omfang efter nogle år havde besluttet at dække den med kunstgræs, ville der ifølge den nederlandske regerings fortolkning skulle betales moms af begge transaktioner. Heraf følger, at der ifølge den nederlandske regering skulle opkræves moms af grundens værdi to gange.

70. Jeg mener derfor ikke, at medlemsstaterne skal have tilladelse til med henblik på anvendelsen af sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), at tage værdien af materialerne i betragtning, når disse allerede tidligere er blevet anvendt af den afgiftspligtige person til brug i hans virksomhed.

71. Den nederlandske regering anførte under retsmødet, at momsordningen under ingen omstændigheder var ideel (26). Jeg mener imidlertid (ligesom Kommissionen), at i tvivlstilfælde, når forskellige fortolkninger er mulige, er det nødvendigt at forsvare den fortolkning, der giver den bedste mulighed for at undgå dobbelt afgiftsbelastning.

72. Den nederlandske regering gjorde gældende under retsmødet, at under alle omstændigheder er den tilgang, jeg foreslår i dette forslag til afgørelse, ikke relevant, for så vidt som der ikke var tale om dobbelt afgiftsbelastning i den foreliggende sag, eftersom der aldrig var blevet betalt moms af de nævnte sportsbaner.

73. Kommunen forsøgte at tilbagevise, hvad den nederlandske regering havde fremført, om, at der ikke var blevet betalt moms af grunden. Den gjorde gældende, at til trods for, at sportsbanerne allerede var blevet byggemodnet for lang tid siden, forholder det sig ikke desto mindre således, at i henhold til den dagældende ordning havde kommunen også betalt integrationsafgift. Selv om Wet OB's artikel 3, stk. 1, litra h), i den nugældende version indeholder bestemmelse om en undtagelse for et grundstykke, som ikke er en byggegrund, var denne undtagelse ikke mulig på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag. Kommunen har derfor fastholdt, at den har betalt moms af grunden og af kostprisen for byggemodning af grunden og omdannelse af den til de oprindelige sportsbaner.

74. Det er imidlertid tilstrækkeligt at bemærke, at efter min opfattelse er det relevante kriterium et andet. Det afgørende spørgsmål er ikke, hvorvidt moms allerede var eller ikke var blevet betalt af banerne, men om den afgiftspligtige person allerede tidligere havde anvendt banerne (materialerne) til brug i hans virksomhed.

75. Da sportsbanerne allerede var blevet udlejet »i årevis« før deres forbedring, er situationen i den foreliggende sag fuldstændig anderledes set fra et økonomisk synspunkt end den situation, der ville opstå, hvis kommunen skulle købe nye baner fra tredjemand i dag. Jeg mener derfor ikke, at situationen i hovedsagen skal behandles som en levering mod vederlag. Som Kommissionen med rette har påpeget, er en sådan konklusion fuldt ud i overensstemmelse med momsordningen.

76. Den eneste økonomiske aktivitet, der blev udført, var anlæggelsen af kunstgræs og asfalt for kommunens regning. Der blev opkrævet moms af denne aktivitet, en afgift, som kommunen ikke kunne fradrage, for så vidt som dens egen aktivitet – udlejning af banerne til sportsklubber – er fritaget. Der blev således ikke fremstillet eller leveret andre momspligtige goder eller tjenesteydelser.

77. Inden jeg konkluderer, bemærker jeg for det første, at ovenstående resultat ikke anfægtes af sjette direktivs artikel 5, stk. 5, som det præjudicielle spørgsmål ligeledes henviser til. Artikel 5, stk. 5, har følgende ordlyd: »Medlemsstaterne kan anse aflevering af visse byggearbejder som levering i henhold til stk. 1.«

78. Efter min opfattelse har Kommissionen med rette påpeget, at sjette direktivs artikel 5, stk. 5, ikke har nogen betydning for de spørgsmål, der er rejst i den foreliggende sag. Jeg skal tilføje, at under alle omstændigheder har den forelæggende ret ikke forklaret, hvorfor den har valgt at henvise til den nævnte bestemmelse.

79. For det andet anfægtes min bedømmelse heller ikke af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), hvortil der ligeledes henvises i det præjudicielle spørgsmål. Den nævnte bestemmelse definerer blot, hvad der forstås ved »beskatningsgrundlaget« i henhold til sjette direktiv. Ifølge artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), er beskatningsgrundlaget for så vidt angår de transaktioner, der er omhandlet i artikel 5, stk. 6 og 7, købsprisen for goderne eller for tilsvarende goder, eller i mangel af en købspris, kostprisen; begge priser bestemt på det tidspunkt, hvor transaktionen finder sted.

80. Det er tilstrækkeligt at påpege, at anvendelsen af sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), er forbundet med forekomsten af den situation, der henvises til i artikel 5, stk. 7, litra a).

81. Det følger af alle de ovenstående betragtninger, at sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), skal fortolkes således, at en medlemsstat kan opkræve moms af en afgiftspligtigs anvendelse af et ikke rørligt gode til en brug, der ikke er afgiftspligtig, såfremt dette ikke rørlige gode består af et (bygnings)værk, der af tredjemand mod vederlag og i opdrag af den afgiftspligtige er frembragt på den afgiftspligtiges grundstykke, med den følge, at der opkræves moms af (værdien af) af den afgiftspligtiges grundstykke – medmindre det pågældende grundstykke allerede tidligere var blevet anvendt til samme momsfrie brug i hans virksomhed.

IV – Forslag til afgørelse

82. Jeg finder på denne baggrund, at Domstolen bør besvare det af Hoge Raad der Nederlanden forelagte præjudicielle spørgsmål således:

»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 en medlemsstat kan opkræve moms af en afgiftspligtigs anvendelse af et ikke rørligt gode til en brug, der ikke er afgiftspligtig, såfremt:

dette ikke rørlige gode består af et bygningsværk, der af tredjemand mod vederlag og i opdrag af den afgiftspligtige er frembragt på den afgiftspligtiges grundstykke, og

med den følge, at der opkræves moms af værdien af den afgiftspligtiges grundstykke,

medmindre det pågældende grundstykke allerede tidligere var blevet anvendt til samme momsfrie brug i hans virksomhed.«

1 – Originalsprog: engelsk.

2 – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem; ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), med senere ændringer.

3 – Jf. PricewaterhouseCoopers: *Should own land be included in the taxable amount?*, 20.10.2011.

4 – For flere detaljer se sagens faktiske omstændigheder og den fulde ordlyd af spørgsmålet nedenfor i punkt 11 ff.

5 – Rådets direktiv af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1). Direktiv 2006/112 erstattede fra den 1.1.2007 EU-lovgivningen på momsområdet, navnlig sjette direktiv.

6 – Ændringerne i kursiv.

7 – I henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), gennemført ved Wet OB's artikel 3, stk. 1, litra h).

8 – Direktiv af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystems struktur og de nærmere regler for dets anvendelse (EFT 1967, s. 14).

9 – Her grundstykke/sportsbanernes ejendomsværdi.

10 – Af de nationale sager vedrørende artikel 5, stk. 7, litra a), er det tætteste, jeg har kunnet komme på grundlag af min undersøgelse UK House of Lords-sagen i: *Robert Gordon's College v Customs and Excise Commissioners* [1996] 1 W.L.R. 201 (HL) [VAT – Levering af goder eller tjenesteydelser – en afgiftspligtig person, der leverer fritagne tjenesteydelser på undervisningsområdet – byggemodning af jord til brug for skolesportspladser – ordremodtagernes debitering af udgifter til byggemodning – den afgiftspligtiges udlejning til 100% ejet datterselskab – meddelelse af en ikke-eksklusiv licens til sportspladserne gennem den afgiftspligtige – den afgiftspligtiges levering til sig selv? – mulighed for at fradrage omkostningerne til byggemodning som indgående afgift – sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), og artikel 6, stk. 3]. I den forbindelse jf. ligeledes H. McKay: »Back to College« *British Tax Review B.T.R.* 321, 1996, kan erhverves via Westlaw UK: som Lord Hoffmann udtalte, tillader artikel 5, stk. 7, litra a), og artikel 6, stk. 3, levering af goder og tjenesteydelser til én selv at blive behandlet som en afgiftspligtig transaktion, hvis det forholder sig sådan, at *såfremt goderne eller tjenesteydelserne var blevet erhvervet fra tredjemand*, ville moms på dem ikke kunne fradrages helt. Den fremhævede hypotese kunne finde anvendelse, såfremt goderne eller tjenesteydelserne ikke var blevet modtaget fra tredjemand, men var blevet frembragt (ligesom bygningsværket på hans egen grund) af den afgiftspligtige selv. Såfremt goderne eller tjenesteydelserne er erhvervet fra tredjemand, skal spørgsmålet om, hvorvidt den indgående afgift på erhvervelsen kan fradrages eller ej, afgøres på den sædvanlige måde; dvs. ved at fastlægge, om den kan henføres til en afgiftspligtig levering. Der er ingen mulighed for en hypotetisk afgørelse af, hvorledes det ville forholde sig, hvis goderne eller tjenesteydelserne var blevet erhvervet fra tredjemand. Formålet med sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), og artikel 6, stk. 3, er at give mulighed for, at medlemsstaternes lovgivning kan forebygge de konkurrencefordrejninger, der kunne finde sted på markedet, såfremt en afgiftspligtig person kunne få en afgiftsmæssig fordel ved at erhverve goder eller tjenesteydelser på én måde i stedet for på en anden – dvs. ved at levere dem til sig selv i stedet for at erhverve dem fra tredjemand. I *Robert Gordon's College* var skolens brug af den nye sportsplads baseret på tjenesteydelser (licensen), der var leveret til den af tredjemand (Countesswells). Efter Lord Hoffmanns opfattelse var der derfor ingen mulighed for at beskatte levering til sig selv som omhandlet i sjette direktiv. Den kursiverede hypotese kunne derfor ikke finde anvendelse.

11 – Kort sagt betales der udgående afgift af goder eller tjenesteydelser, der leveres af en person, der udøver en virksomhed, og indgående afgift betales af goder eller tjenesteydelser, der leveres til denne person til brug i hans virksomhed.

12 – Jf. dom af 30.3.2006, sag C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Sml. I, s. 3039, præmis 24, og af 14.9.2006, sag C-72/05, Wollny, Sml. I, s. 8297, præmis 20. Jf. ligeledes dom af 8.2.2007, sag C-435/05, Investstrand, Sml. I, s. 1315.

13 – Nu artikel 18, litra a), i direktiv 2006/112.

14 – Dom af 29.4.2004, forenede sager C-487/01 og C-7/02, Sml. I, s. 5337. Jf. ligeledes dom

af 17.5.2001, forenede sager C-322/99 og C-323/99, Fischer og Brandenstein, Sml. I, s. 4049, præmis 56 og den deri nævnte retspraksis (vedrørende sjette direktivs artikel 5, stk. 6), og Uudenkaupungin kaupunki-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 12, præmis 30 (vedrørende sjette direktivs artikel 20 og artikel 5 og 6).

15 – Bestemmelsen i sjette direktiv har følgende ordlyd: »Med henblik på at modvirke konkurrencefordrejning kan medlemsstaterne, med forbehold af det i artikel 29 nævnte samråd, med tjenesteydelser mod vederlag sidestille tjenesteydelser, som af en afgiftspligtig person udføres til brug for dennes virksomhed, såfremt en anden afgiftspligtig persons udførelse af en sådan tjenesteydelse ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af merværdiafgiften.«

16 – Vedrørende forebyggelse af konkurrencefordrejning, jf. bl.a. dom af 16.9.2008, sag C-288/07, Isle of Wight Council m.fl., Sml. I, s. 7203.

17 – Jf. bl.a. dom af 11.6.1998, sag C-283/95, Fischer, Sml. I, s. 3369, præmis 27, og af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 19.

18 – Jf. dom af 29.10.2009, sag C-29/08, SKF, Sml. I, s. 10413, præmis 67 og den deri nævnte retspraksis.

19 – Jf. bl.a. dom af 29.10.2009, sag C-174/08, NCC Construction Danmark, Sml. I, s. 10567, præmis 41, af 10.6.2010, sag C-262/08, CopyGene A/S, Sml. I, s. 5053, præmis 64, og af 10.11.2011, forenede sager C-259/10 og C-260/10, Rank Group, Sml. I, s. 10947, præmis 61. Jf. ligeledes dom af 7.12.2006, sag C-240/05, Eurodental, Sml. I, s. 11479, præmis 55.

20 – Kendelse af 1.6.2006, sag C-233/05, præmis 27.

21 – Dom af 14.5.1985, sag 139/84, Sml. s. 1405, præmis 20 og 21.

22 – Nævnt ovenfor i fodnote 21, præmis 22.

23 – Nævnt ovenfor i fodnote 21, præmis 23.

24 – Jf. fodnote 20 og 21.

25 – Min fremhævelse.

26 – Den nederlandske regering har præciseret, at det hovedsageligt er på grund af fritagelserne, at ordningen ikke er ideel og undertiden resulterer i dobbelt afgiftsbelastning af visse elementer af kostprisen.