

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

E. Sharpston

fremsat den 10. april 2014 (1)

Sag C-92/13

Gemeente 's-Hertogenbosch

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

»Moms – afgiftspligtige transaktioner – levering mod vederlag – en kommunal myndigheds første indflytning i en bygning, som den har ladet opføre på sin egen grund – virksomhed udøvet som offentlig myndighed og som afgiftspligtig person«

1. En kommune (som i henhold til sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 5 (2), ikke anses for en afgiftspligtig person for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som kommunen udøver eller foretager i sin egenskab af offentlig myndighed) lod en kontorbygning opføre på en grund ejet af kommunen. Den blev opkrævet moms af byggearbejdet. Bygningen bruges hovedsageligt til kommunens virksomhed udøvet i dennes egenskab af offentlig myndighed, men også til både afgiftspligtig og afgiftsfri økonomisk virksomhed. Af årsager, der tilsyneladende skyldtes indførelsen af en national momsgodtgørelsesfond, som kan fritage kommunen for indgående afgift, ønsker kommunen, at dens første indflytning i bygningen skal behandles som en afgiftspligtig levering til sig selv (»levering til sig selv«). Det er skattemyndighederne ikke enige i. Hoge Raad der Nederlanden (Nederlandenes øverste domstol) ønsker svar på, om en sådan behandling som en levering til kommunen selv er i overensstemmelse med sjette direktiv.

Retsgrundlag

Sjette direktiv

2. I henhold til artikel 2, stk. 1, i sjette direktiv skal »[l]evering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«, pålægges moms.

3. Ifølge direktivets artikel 4, stk. 1 og 2, forstås ved »en afgiftspligtig person« enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Økonomisk virksomhed omfatter alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder og »udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter«.

4. I henhold til artikel 4, stk. 5, anses stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer ikke for 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. De skal dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning. De anses også for afgiftspligtige personer, når de udøver de i bilag D i sjette direktiv opregnede former for virksomhed (som alle har kommerciel eller økonomisk karakter).

5. Artikel 5, stk. 1, definerer levering af et gode som »overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«. Ifølge artikel 5, stk. 5, kan medlemsstaterne anse aflevering af visse byggearbejder for sådan levering. Artikel 5, stk. 6, bestemmer, at »det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han anvender til privat brug [...], eller i øvrigt benytter til et virksomheden uvedkommende formål«, også skal betragtes som levering mod vederlag, såfremt det har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af den indgående moms.

6. I henhold til artikel 5, stk. 7, litra a), kan medlemsstaterne også 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, når erhvervelsen af et sådant gode hos en anden afgiftspligtig person ikke ville give ham ret til fuldt fradrag af merværdiafgiften« med levering mod vederlag.

7. Ifølge artikel 6, stk. 1, forstås ved tjenesteydelse »enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5«. I henhold til artikel 6, stk. 2, litra a), omfatter dette »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 merværdiafgiften«. Ifølge artikel 6, stk. 3, kan medlemsstaterne 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 momsen.

8. De (fiktive) transaktioner, som er omfattet af artikel 5, stk. 6 og 7, og artikel 6, stk. 2 og 3, betegnes undertiden »leveringer til sig selv«.

9. I henhold til artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b) og c), er beskatningsgrundlaget 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, og ved de i artikel 6, stk. 2, omhandlede transaktioner, de udgifter, som den afgiftspligtige person har haft i forbindelse med tjenesteydelsen.

10. Ifølge artikel 17, stk. 1, indtræder fradragsretten samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. I artikel 17, stk. 2, anføres det, at i det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage bl.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 [artikel 17, stk. 2, litra a)], og den moms, som skyldes i medfør af artikel 5, stk. 7, litra a), og artikel 6, stk. 3 [artikel 17, stk. 2, litra c)].

11. For så vidt angår goder og ydelser, som af en afgiftspligtig person benyttes såvel til transaktioner, der giver ret til fradrag, som til sådanne, der ikke giver ret til fradrag, fastsætter sjette direktivs artikel 17, stk. 5, at »fradrag kun [er] tilladt for den del af merværdiafgiften, der forholdsmæssigt svarer til beløbet for den førstnævnte form for transaktioner« (de nærmere regler er fastsat i artikel 19). Pro rata-satsen beregnes for samtlige transaktioner, som udføres af den afgiftspligtige. I henhold til artikel 20 berigtiges frdragene i givet fald især, når frdraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage, eller når der er sket ændringer af de elementer, som er taget i betragtning ved fastsættelsen af fradragsbeløbet.

For så vidt angår investeringsgoder foretages en berigtigelse over en periode på fem år. For så vidt angår fast ejendom kan perioden forlænges med op til 20 år.

Retspraksis vedrørende leveringer til sig selv i medfør af sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a)

12. I sagen Gemeente Vlaardingen (3), hvor en kommunal myndighed gav erhvervsdrivende i opdrag at dække græssportsbaner, som den ejede (»materialer, som virksomheden har stillet til rådighed«), med en kunstig overflade, udtalte Domstolen bl.a.:

»25 Artikel 5, stk. 7, litra a), vedrør[te] de situationer, hvor den ordning med fradrag, der som regel finder anvendelse, jf. sjette direktiv, ikke kunne anvendes. For så vidt som goder anvendes til en økonomisk virksomhed, der er afgiftspligtig i et efterfølgende led, foretages der fradrag af den indgående afgift, der har belastet disse goder, med henblik på at undgå en dobbelt afgiftsbelastning. Når goder eller tjenesteydelser erhvervet af en afgiftspligtig person derimod anvendes i forbindelse med afgiftsfrie transaktioner, kan der ikke ske fradrag af den indgående afgift, der har belastet disse goder (jf. bl.a. dom af 30.3.2006, sag C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, Sml. I, s. 3039, præmis 24, af 12.2.2009, sag C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, Sml. I, s. 839, præmis 28, og af 16.2.2012, sag C-118/11, Eon Aset Menidjunt, [...], præmis 44). [...] [S]jette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), [vedrørte bl.a.] den situation, hvor et fradrag i et efterfølgende led af et momsbeløb, der er betalt i et tidligere led, er udelukket, idet den økonomiske virksomhed, der udøves senere, er fritaget for moms.

26 [I særdeleshed gav] denne bestemmelse medlemsstaterne mulighed for at udforme deres skattelovgivning, således at de virksomheder, der som følge af, at de udøver en momsfritaget virksomhed, ikke kan fradrage den moms, de har betalt ved erhvervelsen af deres goder til virksomheden, ikke stilles ringere i forhold til de konkurrenter, der udøver samme virksomhed ved brug af goder, de har erhvervet momsfrit, eftersom de selv har fremstillet dem, eller mere generelt ved at have erhvervet dem »inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen«. Med henblik på at underlægge disse konkurrenter samme afgiftsbyrde som den, der pålægges de virksomheder, der har erhvervet deres goder af en tredjemand, gav sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), medlemsstaterne mulighed for at sidestille udtagelsen til brug for virksomhedens afgiftsfritagne virksomhed af goder erhvervet inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen med levering af goder mod vederlag som omhandlet i direktivets artikel 2, stk. 1, og artikel 5, stk. 1, og dermed at lade denne udtagelse være momspligtig.

27 Med henblik på, at denne mulighed [...] kan anvendes med henblik på effektivt at fjerne enhver momsmæssig ulighed mellem afgiftspligtige personer, som har erhvervet deres goder af en anden afgiftspligtig person, og dem, der har erhvervet goder inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen, skal udtrykket »gode, som er frembragt, udført, udvundet, bearbejdet, [...] inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen«, [...] ikke alene anses for at dække de goder, 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.«

13. Domstolen konkluderede, at i henhold til sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), sammenholdt med artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), kan »en afgiftspligtig persons udtagelse til brug for en økonomisk virksomhed, der er fritaget for merværdiafgift, af grundstykker, som han ejer, og som han har ladet ombygge af en tredjemand, [...] pålægges merværdiafgift, der som grundlag har summen af værdien af det grundstykke, som banerne er anlagt på, og udgifterne til ombygning heraf, for så vidt som den afgiftspligtige endnu ikke har betalt merværdiafgiften af denne værdi og af disse udgifter, forudsat at de omhandlede grundstykker ikke henhører under den afgiftsfritagelse, der er fastsat i direktivets artikel 13, punkt B, litra h)« (som er »levering af fast ejendom bortset fra bygninger, med undtagelse af [...] byggegrunde«).

14. Tidligere havde Domstolen i præmis 33 i Uudenkaupungin kaupunki-sagen (4) udtalt, at med hensyn til den virksomhed, som udøves af en kommune, der *ikke* er udelukket fra momsens anvendelsesområde i henhold til artikel 4, stk. 5, i sjette direktiv, finder »artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, kun [...] anvendelse i tilfælde af, at det pågældende gode overgår til privat brug, men ikke i det tilfælde, at godet overgår til anvendelse til en afgiftsfritaget virksomhed«.

Retspraksis om fordeling af ejendom med blandet anvendelse

15. Domstolens faste praksis om fordeling af ejendom med blandet anvendelse er senest sammenfattet i Van Laarhoven-dommen (5):

»25 [...] såfremt et investeringsgode anvendes til såvel erhvervsmæssige som til private formål, [har den afgiftspligtige] i momsmæssig henseende [...] valget mellem at henføre dette gode til sin virksomhedsformue, at bevare godet fuldt ud i sin private formue og således holde det helt ude fra momssystemet eller kun at lade godet indgå i virksomheden i det forhold, hvori det faktisk anvendes erhvervsmæssigt (jf. dom af 14.7.2005, sag C-434/03, Charles og Charles-Tijmens, Sml. I, s. 7037, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis, og af 14.9.2006, sag C-72/05, Wollny, Sml. I, s. 8297, præmis 21).

26 Såfremt en afgiftspligtig person vælger at behandle et investeringsgode, der anvendes til såvel erhvervsmæssige som private formål, som et gode, der er bestemt for virksomheden, kan den indgående moms, der skal erlægges ved erhvervelsen af dette gode, i princippet fradrages fuldt ud og øjeblikkeligt (jf. Charles og Charles-Tijmens-dommen, præmis 24, og Wollny-dommen, præmis 22) (6).

27 I et sådant tilfælde medfører retten til fuldt og øjeblikkeligt fradrag af den moms, der er betalt ved købet, imidlertid en tilsvarende forpligtelse til at betale moms af den private anvendelse af virksomhedsgodet (jf. Charles og Charles-Tijmens-dommen, præmis 30, og Wollny-dommen, præmis 24). Sjette direktivs artikel 6, stk. 2, første afsnit, litra a), sidestiller i den henseende privat anvendelse med en tjenesteydelse, som udføres mod vederlag, således at den afgiftspligtige person i henhold til direktivets artikel 11, punkt A, stk. 1, litra c), skal betale moms af udgifter, der er afholdt i forbindelse med denne anvendelse (jf. dom af 8.5.2003, sag C-269/00, Seeling, Sml. I, s. 4101, præmis 42 og 43).

16. Fordelen for den afgiftspligtige person ved denne fremgangsmåde blev forklaret på følgende måde i punkt 74 i generaladvokat Jacobs' forslag til afgørelse i sagen Charles og Charles-Tijmens:

»[...] kan den afgiftspligtige person, selv om hans private forbrug er pålagt moms, som det gælder for alle private forbrugere, i nogle tilfælde opnå visse afgiftsmæssige fordele ved anvendelsen af artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, herunder:

- [F]radraget sker umiddelbart, hvorimod beskatningen udskydes og spredes over den periode, hvor den private anvendelse finder sted, hvilket giver en mulig likviditetsfordel.
- [M]omsen pålægges prisen for de anvendte varer eller tjenesteydelser, som sandsynligvis er lavere end den pris, man som privatperson havde betalt for dem, hvis de var erhvervet fra en anden handlende.
- [H]vad angår investeringsgoder, herunder fast ejendom, kan omkostningerne for den afgiftspligtige person til at levere »tjenesteydelsen« i form af brug af goderne eller ejendommen (og således også den udgående afgift) være væsentligt lavere end omkostningerne til erhvervelsen (og således den fradragsberettigede indgående afgift), hvorved den private anvendelse faktisk medfører en reduceret afgiftsbelastning – en fordel, som sandsynligvis bliver større, hvis den private anvendelse vokser.«

17. I dommen i sagen Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (»VNLTO«) (7) fandt Domstolen i det væsentlige, at de principper, der gælder for muligheden for at henhøre investeringsgoder til både erhvervsmæssige og private goder (dvs. til goder, som anvendes som afgiftspligtig person, og goder, som anvendes som privatperson), ikke kan overføres på en situation, hvor den afgiftspligtige person udøver både økonomisk virksomhed, som ligger inden for, og ikke-økonomisk virksomhed, som ligger uden for momsens anvendelsesområde. Derfor fandt sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), og artikel 17, stk. 2, ikke anvendelse på anvendelsen af goder og tjenesteydelser, som henføres til virksomheden med henblik på transaktioner, som ikke er den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, idet den skyldige moms for erhvervelsen af disse goder og tjenesteydelser, som er relateret til sådanne transaktioner, ikke kan fradrages.

18. I modsætning til situationen i sagen Charles og Charles-Tijmens, som omhandlede »fast ejendom, der var henhørt til virksomhedsformuen, før den delvist blev anvendt til private formål, der pr. definition er fremmede i forhold til den afgiftspligtiges virksomhed«, vedrørte VNLTO-dommen »andre transaktioner end VNLTO's afgiftspligtige transaktioner, som består i varetagelse af foreningens medlemmers almene interesser og i det foreliggende tilfælde ikke kan anses for at være fremmede i forhold til virksomheden, idet de udgør foreningens hovedformål« (8).

Den nederlandske lovgivning

19. I henhold til artikel 3, stk. 1, i Wet op de Omzetbelasting (lov om omsætningsafgift) i den i 2002 gældende affattelse omfatter levering af goder bl.a.:

»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« (9).

20. I henhold til artikel 11, stk. 1, litra a), nr. 1), i samme lov skal på den ene side levering af fast ejendom og overdragelse af de rettigheder, som sådan ejendom er underlagt, med undtagelse af levering af en bygning eller en del af en bygning sammen med den jord, hvorpå de er bygget, udført senest to år efter første indflytning, og på den anden side levering af en byggegrund,

fritages for moms.

21. I henhold til artikel 3, stk. 1, litra a), i Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting (bekendtgørelsen om omsætningsafgift) i den i 2002 gældende affattelse skal offentlige myndigheder anses for afgiftspligtige personer for så vidt angår levering af fast ejendom (10).

22. Wet op het BTW-compensatiefonds (lov om momsgodtgørelsesfonden) trådte i kraft den 1. januar 2003. Artikel 2 opretter en momsgodtgørelsesfond under finansministeriet. I henhold til artikel 3 er offentligretlige organer berettiget til et bidrag fra fonden til finansiering af den omsætningsafgift, der pålægges goder og tjenesteydelser, som skal anvendes til andre formål end erhvervsformål. Ifølge artikel 13, stk. 1, litra a), udbetales bidraget ikke for leveringer foretaget før lovens ikrafttrædelse.

Faktiske omstændigheder, retsforhandlinger og det forelagte spørgsmål

23. Gemeente 's-Hertogenbosch ('s-Hertogenbosch kommune, herefter »kommunen«) er en lokal myndighed og anses derfor i henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 5, ikke for en afgiftspligtig person for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som den udøver eller foretager i sin egenskab af offentlig myndighed. Den udøver imidlertid også økonomisk virksomhed og foretager økonomiske transaktioner, både afgiftspligtige og afgiftsfrie.

24. Derfor er kommunen i princippet berettiget til fradrag af indgående moms for goder og tjenesteydelser, som den erhverver til brug for afgiftspligtig økonomisk virksomhed, men ikke for dem, der er bestemt til offentlige myndighedshandlinger eller dennes fritagne økonomiske virksomhed.

25. I 2000 lod kommunen en kontorbygning opføre på en grund, som den ejede (11). I sin momsangivelse for juli 2002 (før momsgodtgørelsesfondens oprettelse) angav kommunen en indgående moms på 287 999 EUR for byggearbejdet. Den tog bygningen i brug den 1. april 2003 (efter fondens oprettelse).

26. Kommunens anvendelse af bygningen var fordelt som følger: 94% til virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed (som er uden for momsens anvendelsesområde og derfor ikke giver ret til fradrag af indgående moms), 5% til afgiftspligtig økonomisk virksomhed (som er momspligtig og derfor giver ret til fradrag af indgående moms) og 1% til afgiftsfri økonomisk virksomhed (som er momspligtig og ikke giver ret til fradrag af indgående moms) (12).

27. Det fremgår af kommunens indlæg, at den i overensstemmelse med Domstolens retspraksis om fordeling af ejendom med blandet anvendelse (13) oprindeligt valgte at henføre bygningen til virksomhedsformuen med henblik på at få fuldt fradrag for indgående moms i byggeperioden. Den konkluderede imidlertid senere på baggrund af VNLTO-dommen (14), at dette ikke var muligt i dens tilfælde, og gik derfor bort fra denne tilgang.

28. Kommunen ønsker stadig at få fradrag for hele den indgående moms på 287 999 EUR på de goder og tjenesteydelser, den erhvervede i 2002, men nu i det væsentlige på det grundlag, at dens første indflytning i bygningen i 2003 udgjorde en afgiftspligtig levering til den selv i henhold til artikel 3, stk. 1, litra h), i lov om omsætningsafgift og artikel 5, stk. 7, litra a), i sjette direktiv. Den gør gældende, at inputtet af goder i 2002 derfor blev erhvervet til brug for afgiftspligtigt output og umiddelbart udløste fuld fradragsret.

29. Skattemyndigheden er ikke enig i denne analyse. Den mener, at der kun kan gives fradrag for 6% af den indgående moms, der blev opkrævet i 2002, svarende til den del af kommunens virksomhed, som falder ind under momsens anvendelsesområde.

30. Hoge Raad, som behandler appelsagen, mener, at der er fire mulige fortolkninger af sjette direktiv (15), men er ikke sikker på, hvilken af dem der er korrekt. Den stiller derfor Domstolen følgende 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?«

De forskellige synspunkter

31. Ud over Hoge Raads egen analyse, som fremgår af forelæggelsesafgørelsen, har kommunen, den græske og den nederlandske regering samt Kommissionen afgivet indlæg, ligesom de alle afgav mundtlige indlæg i retsmødet den 22. januar 2014.

32. Domstolen har i det væsentlige fået forelagt to generelle tilgange til spørgsmål.

33. Den første tilgang (som jeg vil kalde »egen leverance-tilgangen«, og som indbefatter tre af Hoge Raads mulige fortolkninger) antager, at situationen i hovedsagen falder ind under anvendelsesområdet for sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a). Denne antagelse deles af den græske og den nederlandske regering og danner også grundlag for de synspunkter, som kommunen nu støtter sig på.

34. Den anden tilgang (som jeg vil kalde »henførelses-tilgangen«) antager, at kommunen i 2002 henførte bygningen til både sine erhvervsmæssige og private aktiver, hvilket dannede grundlag for den efterfølgende momssituation, og at artikel 5, stk. 7, litra a), ikke finder anvendelse. Denne tilgang støttes kraftigt af Kommissionen, og det synes at være den, som kommunen oprindeligt lagde til grund. Det er imidlertid ikke sikkert, at den er helt uafhængig af egen leverance-tilgangen, idet det i nogle tilfælde er muligt at kombinere de to tilgange (jf. punkt 39 nedenfor).

35. Hvis man ser på egen leverance-tilgangen, skal kommunen anses for at have »frembragt« bygningen selv (fordi den leverede grunden og den oprindelige facade til den endelige bygning og erhvervede de resterende goder og tjenesteydelser udefra) i 2002 og derefter at have »leveret« den til sig selv ved første indflytning i 2003; jf. sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a).

36. I Hoge Raads første variant af denne tilgang er 6% af den moms, der blev opkrævet for leveringen i 2002, fradragsberettiget, svarende til omfanget af bygningens endelige anvendelse til erhvervsformål. Leveringen til kommunen selv i 2003 bør derefter ikke indgå i momsopkrævningen og -fradraget, fordi den kun angik den samme (ubetydelige) del af anvendelsen af bygningen til erhvervsformål. Denne udlægning støttes ikke i nogen af de indlæg, der er afgivet for Domstolen.

37. I den anden af Hoge Raads tre varianter er momsen på leveringerne i 2002 fuldt fradragsberettiget, da de anvendes til afgiftspligtigt output, nemlig leveringen til kommunen selv i 2003, hvoraf der også kan opkræves fuld moms. Dermed vil 5% af momsen på leveringen til kommunen selv (svarende til den afgiftspligtige økonomiske virksomhed på 5%) være fradragsberettiget, og 95% (svarende til virksomheden i kommunens egenskab af offentlig myndighed på 94% plus den afgiftsfritagede økonomiske virksomhed på 1%) vil ikke være

fradragsberettiget. Dette er det synspunkt, som kommunen nu indtager. Kommissionen accepterer også dette som en mulig analyse, men vil ikke støtte dette synspunkt. Kommissionen mener imidlertid, at, hvis denne variant af egen leverance-tilgangen vurderes at være korrekt, bør den kombineres med henførelses-tilgangen, således at kommunens efterfølgende anvendelse af bygningen til sin virksomhed som offentlig myndighed behandles som anvendelse til kommunens »virksomhed« uvedkommende formål i henhold til sjette direktiv og dermed som afgiftspligtig levering af tjenesteydelser mod vederlag i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a).

38. I Hoge Raads tredje variant bliver leveringen til kommunen selv i 2003 kun betragtet som afgiftspligtig levering, i det omfang bygningen anvendes til erhvervsformål, nemlig 6%. Dermed er det kun denne andel af den indgående moms på leveringen i 2002, der er fradragsberettiget. Denne variant stemmer stort set overens med den græske og den nederlandske regerings synspunkt.

39. Ifølge henførelses-tilgangen anses kommunen for i 2002 at have erhvervet leveringer udefra og henført dem (og den bygning, de indgår i) til sine erhvervsaktiver, hvilket giver ret til fuldt fradrag af den indgående moms. Kommunen brugte derefter for 94%’s vedkommende bygningen til formål, i hvilken forbindelse den handlede som en ikke-afgiftspligtig person og dermed som en endelig forbruger, hvorfor den fra sig selv skal opkræve ikke-fradragsberettiget moms af udgifterne til at stille bygningen til rådighed til disse formål i henhold til sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a). Hvad angår de resterende 6% af det oprindelige fradrag skal der ske en fordeling mellem de 1% til anvendelse til afgiftsfritagede erhvervstransaktioner og de 5% til anvendelse til afgiftspligtige transaktioner. Kommissionen mener alternativt, at denne tilgang bør anvendes efter leveringen til kommunen selv i 2003 i overensstemmelse med artikel 5, stk. 7, litra a), hvis denne levering anses for at have fundet sted (jf. punkt 37 ovenfor).

40. Hoge Raad har som sådan ikke overvejet henførelses-tilgangen, men finder det ikke desto mindre muligt, at sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), slet ikke kan finde anvendelse, fordi der ikke åbnes mulighed for nogen fradragsmekanisme for offentlige myndigheder knyttet til denne artikel. Hvis det var tilfældet, ville vejen naturligvis være banet for henførelses-tilgangen. Denne tilgang er imidlertid Kommissionens foretrukne og svarer tilsyneladende til kommunens oprindelige hovedargument. Problemet i denne sag – hvilket især fremhæves af den nederlandske regering, men som kommunen også anerkender – er, hvorvidt det efter VNLTO-dommen er muligt at anvende Domstolens retspraksis om henførelse til både erhvervsmæssige og private aktiver under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende. Kommissionen mener ikke, at der opstår et sådant problem (16).

Bedømmelse

Momsgodtgørelsesfondens betydning

41. Ud fra indlæggene i denne sag synes kommunens begrundelse til støtte for den analyse, som den nu forfægter, at være knyttet til oprettelsen af momsgodtgørelsesfonden den 1. januar 2003. For en ikke-fradragsberettiget momsbyrde fra 2003 kunne man få godtgørelse fra fonden, mens dette ikke var tilfældet for en lignende momsbyrde fra 2002. Det vil tilsyneladende derfor være i kommunens interesse, at den moms, der pålægges leveringerne fra 2002, var fuldt fradragsberettiget, og at den ikke-fradragsberettigede moms først blev opkrævet i 2003.

42. Ud fra oplysningerne i sagens dokumenter stod det imidlertid ikke klart, i hvilket omfang momsgodtgørelsesfonden var relevant for analysen af det forelagte spørgsmål. Godtgørelsen fra fonden kunne muligvis svare til fradraget og dermed fordreje det fælles momssystemets funktion.

43. Dette tvivlsspørgsmål blev stort set bortvejret i retsmødet. Som jeg nu har forstået det, udbetales støtte fra statsforvaltningen til kommunerne i Nederlandene i det væsentlige gennem Gemeentefonds (»kommunalfonden«), som de lokale myndigheder kan trække på til dækning af udgifter inden for bestemte beløbsgrænser, der er fastlagt på grundlag af visse kriterier, herunder størrelse og befolkningstal. Indtil udgangen af 2002 modtog kommunerne faste bidrag fra fonden for alle deres udgifter, herunder moms, hvor det var relevant. Momsgodtgørelsesfonden blev udskilt fra kommunalfonden i 2003, hvilket betyder, at momsen nu behandles for sig selv i forhold til de afgiftsfrie udgifter for at sikre, at al moms på leveringer, der er bestemt til virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed, og som derfor falder helt uden for momsens anvendelsesområde, og kun denne moms, udløser ret til godtgørelse. Som den nederlandske regering gjorde det klart i retsmødet, og som Kommissionen bekræftede, er dette system ikke en afgiftspolitisk, men en budgetpolitisk foranstaltning, som udelukkende har til formål at sikre tilstrækkelig finansiering af de kommunale udgifter og fjerne omkostningsforvridninger mellem interne og outsourcete tjenesteydelser.

44. Hvis dette er korrekt, forekommer det mig ikke sandsynligt, at der vil opstå en oplagt fordrejning af momssystemet i forhold til en situation, hvor kommunen kunne behandle leveringerne fra 2002 som input til en momspligtig levering til sig selv i 2003, og en situation, hvor den ikke kunne dette. I førstnævnte tilfælde ville den skyldige moms på disse input af goder være fradragsberettiget i 2002 og ville dermed ikke indgå i beregningerne af godtgørelsen fra kommunalfonden i det år, mens den skyldige moms på leveringen til kommunen selv ville udløse godtgørelse fra momsgodtgørelsesfonden i 2003. I sidstnævnte tilfælde ville de momspligtige omkostninger indgå i beregningen af godtgørelsen fra kommunalfonden i 2002, og der ville ikke være nogen skyldig moms i 2003.

45. Under disse omstændigheder vil jeg ikke gå yderligere ind på momsgodtgørelsesfondens relevans, og det mener jeg heller ikke, at Domstolen har grund til. Hvis den nationale domstol imidlertid finder, at anvendelse af momsgodtgørelsesfonden kan fordreje momssystemet, vil den skulle tage højde for dette og om nødvendigt forelægge Domstolen endnu et spørgsmål derom.

Slutresultat

46. Kommunen blev i 2002 opkrævet indgående moms på leveringer, som den havde erhvervet med henblik på anvendelse af en kontorbygning for 94%’s vedkommende til virksomhed udøvet i dennes egenskab af offentlig myndighed (som falder uden for momsens anvendelsesområde og derfor ikke giver ret til fradrag af indgående moms), for 5%’s vedkommende til afgiftspligtig virksomhed (som er momspligtig og derfor giver ret til fradrag af indgående moms) og for 1%’s vedkommende til afgiftsfritaget virksomhed (som er momspligtig og ikke giver ret til fradrag af indgående moms).

47. I sidste ende skal ethvert resultat, som følger af sjette direktivs system, derfor omfatte fradragsret for de 5% af bygningens anvendelse til afgiftspligtigt output, men ikke for resten (17).

48. Høge Raad og alle de, som har afgivet indlæg for Domstolen, synes at være enige om dette slutresultat.

49. Det vanskelige er at vurdere, hvordan man kommer frem til dette på grundlag af de forskellige bestemmelser i sjette direktiv og Domstolens retspraksis, som fortolker disse. Her er der ikke samme enighed.

VNLTO-dommens relevans

50. Det første spørgsmål bør efter min mening være, om Domstolens dom i VNLTO-sagen udelukker henførelses-tilgangen (18). Hvis det er tilfældet, er det ikke nødvendigt at gå videre med denne tilgang. Hvis det ikke er tilfældet, vil det stadig være nødvendigt at vurdere, hvorvidt der kan være tale om levering til kommunen selv, og i så fald at undersøge, i hvilket omfang de to tilgange er i overensstemmelse med hinanden.

51. Når jeg læser VNLTO-dommen, kan jeg ikke være uenig med kommunen og den nederlandske regering i, at Domstolen reelt konkluderede, at hvis en afgiftspligtig persons virksomhed omfatter både transaktioner (afgiftspligtige og afgiftsfrie), som falder inden for momsens anvendelsesområde, og transaktioner, som falder uden for anvendelsesområdet, kan muligheden og mekanismen i retspraksis om fordeling af investeringsgoder med blandet anvendelse ikke anvendes. Selv om begrundelsen for dommen kunne have været mere fyldestgørende og præcis, synes den at følge generaladvokat Mengozzis noget mere dækkende analyse i punkt 20-57 i hans forslag til afgørelse i den pågældende sag. Jeg er fuldt ud enig i, at formuleringen »privat brug [...] eller [...] i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål« i sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), ikke helt entydigt omfatter anvendelse til formål, som vedrører virksomheden, men som falder uden for momsens anvendelsesområde.

52. VNLTO-sagen omhandlede en forening af landbrugsvirksomheder, som finansieres af medlemskontingenter, og som fremmer landbrugssektorens interesser i dele af Nederlandene. Denne virksomhed, der generelt finansieres af kontingenter og ikke af specifikke gebyrer, blev ikke leveret mod vederlag og faldt derfor uden for momsens anvendelsesområde. VNLTO leverede imidlertid også individuelle tjenesteydelser til sine medlemmer og til tredjemand, for hvilke foreningen udstedte fakturaer, og som udgjorde tjenesteydelser mod vederlag inden for momsens anvendelsesområde. Det spørgsmål, som Domstolen skulle tage stilling til, var, hvorvidt sjette direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), kunne anvendes på anvendelsen af goder og tjenesteydelser erhvervet af VNLTO og henført til virksomheden til brug for transaktioner, som falder uden for momsens anvendelsesområde. Svaret var nej. De pågældende transaktioner kunne ikke anses for ikke-erhvervsmæssige transaktioner, idet de »udgør foreningens hovedformål« (19).

53. Den foreliggende sag omhandler en lokal myndighed, der ikke skal anses for en afgiftspligtig person med hensyn til virksomhed eller transaktioner, som den udøver eller foretager i sin egenskab af offentlig myndighed, og som dermed falder uden for momsens anvendelsesområde. Denne virksomhed synes at udgøre dens »hovedformål«. Endvidere leverer den tjenesteydelser, som er både afgiftspligtige og afgiftsfrie, men som hører under momsens anvendelsesområde, og for hvilke foreningen skal anses for en afgiftspligtig person.

54. Det forekommer mig, at det samme princip bør anvendes i begge sager.

55. Jeg mener ikke, at der ændres ved dette i kraft af Kommissionens argumenter om, at VNLTO-sagen omhandlede tjenesteydelser, mens denne sag omhandler investeringsgoder, at den relevante virksomhed eller de relevante transaktioner i VNLTO-sagen faldt uden for momsens anvendelsesområde, fordi der ikke var nogen specifik modydelse, hvorimod det i denne sag skyldes, at kommunen ikke skal betragtes som en afgiftspligtig person, og at Domstolen i Uudenkaupungin kaupunki-dommen (20) accepterede, at offentlige myndigheder havde mulighed for at henvføre investeringsgoder med blandede formål til virksomhedens aktiver.

56. For det første henviste Domstolens argumenter og afgørelse i VNLTO-sagen klart til »goder og tjenesteydelser«, og jeg kan ikke finde noget, der peger på, at »goder« kun skulle betyde »andre goder end investeringsgoder«, mens generaladvokat Mengozzi i sin analyse nåede frem til det klare resultat (21), at sjette direktiv artikel 6, stk. 2, litra a), ikke fandt anvendelse i sagen, selv når det drejede sig om investeringsgoder. For det andet mener jeg ikke, at årsagen til, at virksomhed eller

transaktioner falder uden for momsens anvendelsesområde, er relevant for afgørelsen af, hvorvidt de udgør »til virksomheden uvedkommende formål«. Det afgørende er ifølge VNLTO-dommen, hvorvidt de falder inden for den pågældende enheds »hovedformål«. Endelig kan jeg ikke finde noget i Uudenkaupungin kaupunki-dommen, der tyder på, at Domstolen i den sag støttede synspunktet om, at offentlige myndigheder havde mulighed for at henføre investeringsgoder med blandet anvendelse til virksomhedens aktiver. Præmis 34 i den dom, som Kommissionen henviser til, er affattet i generelle vendinger og omhandler en indsigelse fra den finske regering, hvorimod Domstolen i præmis 33 klart udtalte, at »artikel 5, stk. 6, og artikel 6, stk. 2, kun finder anvendelse i tilfælde af, at det pågældende gode overgår til privat brug, men ikke i det tilfælde, at godet overgår til anvendelse til en afgiftsfritaget virksomhed«.

57. Jeg mener derfor, at kommunen efter omstændighederne i den foreliggende sag ikke var berettiget til at benytte sig af muligheden for at henføre kontorbygningen til sin virksomhed som afgiftspligtig person og derefter behandle anvendelsen af bygningen til sin virksomhed som offentlig myndighed som en afgiftspligtig levering af tjenesteydelser mod vederlag.

Sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a)

58. Det er dernæst nødvendigt at vurdere, hvorvidt sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), finder anvendelse og, i så fald, konsekvenserne heraf.

59. Denne bestemmelse giver medlemsstaterne en mulighed. Jeg er imidlertid enig med Nederlandenes regering i, at når en medlemsstat først har gjort brug af denne mulighed – som det er tilfældet med Nederlandene – skal denne fremgangsmåde anvendes i alle situationer, der opfylder kriterierne i bestemmelsen som omsat i den nationale lovgivning. Derimod kan den naturligvis ikke anvendes i tilfælde, hvor kriterierne ikke er opfyldt.

60. Når jeg sammenholder artikel 3, stk. 1, litra h), i lov om omsætningsafgift med sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), og den relevante retspraksis, er min vurdering, at hvis en afgiftspligtig person både i) fremstiller goder inden for rammerne af virksomhedsudøvelsen (eller leverer materialer, herunder jord, til goder, som fremstilles på bestilling), og ii) anvender de fremstillede goder i virksomheden, og hvor iii) momsen på disse goder ikke kunne fradrages helt, hvis de var erhvervet hos en anden afgiftspligtig person, skal anvendelsen af disse goder i virksomheden anses for en afgiftspligtig levering.

61. Disse tre betingelser er kumulative: Hvis de alle er opfyldt, skal anvendelsen i virksomheden anses for en afgiftspligtig levering. Hvis de ikke er, kan den ikke anses for en afgiftspligtig levering.

62. Det forekommer mig umiddelbart, at disse betingelser er opfyldt i kommunens tilfælde. Kontorbygningen blev opført på bestilling under anvendelse af (bl.a.) en grund og en facade leveret af kommunen. Denne situation kan sammenlignes med den i Gemeente Vlaardingen-sagen. Jeg mener også, at den skal anses for at være blevet opført inden for rammerne af kommunens virksomhed og anvendt til denne virksomhed. Betydningen af »virksomhed« i sjette direktivs artikel 5, stk. 7, må være den samme som i artikel 6, stk. 2, i en parallel sammenhæng, hvor kommunen har leveret til sig selv. Fordi bygningen også blev brugt til andre formål end afgiftspligtige transaktioner, ville den indgående moms desuden ikke have været fuldt fradragsberettiget, hvis den var blevet erhvervet fuldt ud fra en anden afgiftspligtig person.

63. Nu opstår så spørgsmålet, hvorvidt denne umiddelbare analyse er ukorrekt, fordi kun 6% af bygningens anvendelse var til kommunens virksomhed som afgiftspligtig person.

64. Efter min mening er den ikke ukorrekt. Sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), havde til

formål at fjerne konkurrenceforvridninger i tilfælde, hvor indgående moms ikke er fuldt fradragsberettiget, hvorfor de, der fremstiller deres eget input, vil have en fordel i forhold til de, som må erhverve samme input udefra, medmindre der opkræves samme afgift for begge typer input. Dette afhænger ikke af bestemte værdier. Omfanget af fordelene er dermed ikke en afgørende faktor. Den kunne under alle omstændigheder ikke vurderes på grundlag af et forholdsmæssigt tal: Den fordel, der opnås ved 6% af et stort momsbeløb, kan være større end ved 94% af et mindre beløb.

65. Derfor forekommer det mig, at kommunens overtagelse af kontorbygningen (uanset hvornår dette helt præcist fandt sted), efter at den var blevet opført under anvendelse af dele, som kommunen leverede, skal anses for en afgiftspligtig levering til kommunen selv; jf. sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a).

66. Det er imidlertid vigtigt at være opmærksom på, at dette ikke er relevant, hvis leveringerne udelukkende erhverves fra en anden afgiftspligtig person og derefter anvendes til noget bestemt, uanset hvad det måtte være. Inden for rammerne af det fælles momssystem ville det ikke tjene noget formål først at betragte samme levering som en erhvervelse (med fuld afgiftspligt og ret til fuldt fradrag af indgående moms) og derefter som en levering til sig selv (med fuld afgiftspligt og, alt efter omstændighederne, intet eller delvist fradrag) i stedet for som én levering med fuld afgiftspligt og, alt efter omstændighederne, intet eller delvist fradrag. Hvis den behandling af momsen, som hovedsagen drejer sig om, kun omfattede leveringer af goder og tjenesteydelser fra kommunens leverandør(er), uafhængigt af de elementer af den endelige bygning, som kommunen selv stillede til rådighed, ville der ikke være grundlag for at anvende sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a) (22).

67. En sådan behandling er kun relevant (og obligatorisk), såfremt – og i det omfang – alle betingelserne i sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), er opfyldt fuldt ud. Den kan derfor ikke anvendes udelukkende på leveringer af goder og tjenesteydelser, som er leveret af kommunens leverandør(er). Leveringen til kommunen selv skal omfatte det hele, nemlig grunden og den eksisterende facade. Hvis dette ikke var tilfældet, ville kommunen ikke have leveret noget bidrag, og hele transaktionen ville skulle behandles efter de normale regler. Derfor skal den moms, som kommunen skal opkræves for leveringen til sig selv, beregnes på grundlag af den samlede købspris (eller, i mangel af en købspris, kostprisen på leveringstidspunktet) for alle dele af grunden og bygningen, i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), forudsat at der ikke allerede er opkrævet moms for disse dele (23).

68. Hvis det antages, at sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), kan og skal anvendes på leveringen af bygningen som helhed, er jeg enig med kommunen i, at det faktisk er Hoge Raads anden foreslåede variant af denne tilgang (se punkt 37 ovenfor), som bør finde anvendelse. Dette accepterer Kommissionen også, selv om det ikke er dens foretrukne synspunkt.

69. Sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a), henviser til »en afgiftspligtig persons udtagelse til brug for sin virksomhed« af, i det væsentlige, goder, der frembringes internt. Hvor dette er tilfældet, kan (og i medlemsstater, som har gjort brug af muligheden, skal) en sådan udtagelse behandles som en levering mod vederlag i henhold til direktivets artikel 2, stk. 1, og er dermed afgiftspligtig. Bestemmelsen giver ikke mulighed for udtagelse af sådanne goder såvel til brug for en afgiftspligtig persons virksomhed som til brug uden for momsens anvendelsesområde eller for behandling af en sådan udtagelse som en levering, der foretages delvis mod og delvis uden vederlag. De formål, som en levering anvendes til, er i princippet ikke relevante for spørgsmålet om, hvorvidt leveringen er afgiftspligtig eller ej (selv om de er relevante for spørgsmålet om, hvorvidt der kan opstå en ret til fradrag af momsen på leveringen).

70. Hvis der er tale om en levering til kommunen selv i henhold til artikel 5, stk. 7, litra a), er

denne levering som helhed nødvendigvis en afgiftspligtig transaktion, medmindre den helt eller delvist er fritaget for moms.

71. Der er i denne sag ikke noget, der tyder på, at leveringen til kommunen selv i forbindelse med kontorbygningen er momsfrataget.

72. Dermed skal den behandles som en fuldt afgiftspligtig udgående transaktion foretaget af kommunen. Derfor er al indgående moms på de leveringer, som kommunen erhvervede til brug for den pågældende udgående afgiftspligtige transaktion, fradragsberettiget i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 17, stk. 2.

73. Med hensyn til selve leveringen til kommunen selv vil kommunen skulle betale moms af hele transaktionens værdi. I henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, kan kommunen, i det omfang bygningen anvendes til kommunens afgiftspligtige transaktioner (5% i denne sag), trække denne indgående moms fra den udgående moms, som den skal svare til skattemyndigheden. For de resterende 95%, som angår anvendelse til andre transaktioner, gives der ikke fradrag.

74. For at opsummere vil den fortolkning, jeg foreslår, give følgende resultat i den foreliggende sag. Kommunens første indflytning i bygningen i 2003 skal behandles som en levering mod vederlag, og det afgiftspligtige beløb i henhold til sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), skal beregnes for hele leveringsens værdi, herunder grundens, forudsat at der ikke allerede er opkrævet moms herfor. Kommunen kan trække den indgående moms fra for alle leveringer, som den erhvervede til det pågældende formål, herunder, om relevant, for grunden, når den udregner den moms, den skylder for den levering, som anses for at være foretaget mod vederlag. Når den bruger bygningen til yderligere leveringer i forbindelse med sin virksomhed, kan den fra den udgående moms for disse leveringer i henhold til sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 5, kun trække den del af momsen, som den skylder for den levering, der anses for at være foretaget mod vederlag i henhold til artikel 5, stk. 7, litra a), som svarer til anvendelsen af bygningen til afgiftspligtige transaktioner, nemlig 5% i hovedsagen.

Forslag til afgørelse

75. I lyset af samtlige de ovenstående betragtninger mener jeg, at Domstolen bør besvare Hoge Raads 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 den finder anvendelse på en situation, hvor 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.«

1 Originalsprog: engelsk.

2 – Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17.5.maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145 af 13.6.1977, s. 1, herefter »sjette direktiv«). Sjette direktiv var gældende på det relevante tidspunkt i hovedsagen, men er siden blevet erstattet, dog uden væsentlige ændringer, af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28.11.2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347 af 11.12.2006, s. 1).

3 – Domstolens dom af 8.11.2011, sag C-299/11, Gemeente Vlaardingen.

4 – Nævnt i præmis 25 i Gemeente Vlaardingen-dommen (punkt 12 ovenfor).

5 – Domstolens dom af 16.2.2012, sag C-594/10, van Laarhoven. Jf. også Domstolens dom af 23.4.2009, sag C-460/07, Puffer, Sml. I, s. 3251, præmis 39 ff.

6 – Denne holdning blev ændret ved artikel 168a, stk. 1, i direktiv 2006/112, som trådte i kraft den 1.1.2011 i medfør af Rådets direktiv 2009/162/EU af 22.12.2009 om ændring af visse bestemmelser i direktiv 2006/112/EF (EUT L 10 af 15.1.2010, s. 14), hvor følgende skal fremhæves: »Hvis der er tale om fast ejendom, der indgår i en afgiftspligtig persons erhvervsaktiver, og som anvendes til både den afgiftspligtige persons erhvervsformål og hans eget eller hans personales private brug, eller mere generelt til andre ikke-erhvervsmæssige formål, er der kun fradragsret [...] for så vidt angår den del, der modsvarer ejendommens anvendelse til den afgiftspligtige persons erhvervsformål.« I henhold til artikel 168a, stk. 2, kan medlemsstaterne anvende denne regel på andre goder. Den nye lovgivning har imidlertid ingen betydning ratione temporis for hovedsagen.

7 – Nævnt i præmis 25 i Gemeente Vlaardingen-dommen (punkt 12 ovenfor), præmis 26-40. Jf. også Domstolens dom af 13.3.2008, sag C-437/06, Securenta, Sml. I, s. 1597, præmis 26-31.

8 – Dommens præmis 39.

9 – Artikel 3, stk. 1, litra h), er baseret på sjette direktivs artikel 5, stk. 7, litra a).

10 – I henhold til sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit.

11 – Ifølge kommunen omfattede dette nedbrydning af en eksisterende bygning bortset fra facaden og derefter opførelse af en ny bygning bag facaden.

12 – Denne fordeling blev tilsyneladende aftalt mellem kommunen og skattemyndigheden.

13 – Jf. punkt 15 ovenfor.

14 – Jf. punkt 17 ovenfor.

15 – Jf. punkt 35-38 nedenfor.

16 – Jf. punkt 55 ff. nedenfor.

17 – Jf. også Securenta-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 37.

18 – Jf. punkt 17 og 18 ovenfor.

19 – VNLTO-dommen, nævnt i præmis 25 i Gemeente Vlaardingen-dommen (punkt 12 ovenfor), præmis 39.

20 – Nævnt i præmis 25 i Gemeente Vlaardingen-dommen (punkt 12 ovenfor).

21 – Punkt 57 i forslaget til afgørelse.

22 – Jf. også fodnote 10 i generaladvokat Mazáks forslag til afgørelse i Gemeente Vlaardingen-sagen, nævnt i fodnote 3 ovenfor, og modsætningsvist præmis 27 i dommen i denne sag.

23 – Jf. Gemeente Vlaardingen-dommen, nævnt i fodnote 3 ovenfor, præmis 30 ff.