

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

F.G. JACOBS

fremsat den 18. november 2004¹

1. I denne sag har Nederlandenes Høje Raad anmodet Domstolen om en fortolkning af sjette momsdirektiv (herefter »direktivet«)² og nærmere bestemt om, hvorledes det finder anvendelse på offentligtligte organer.

2. I hovedsagen har en nederlandsk vandmyndighed ladet opføre et rensningsanlæg i sin egenskab af offentlig myndighed. Efterfølgende solgte myndigheden anlægget til en tredjemand samtidig med, at den indgik aftale om tilbageleasing af anlægget. Herefter ansøgte myndigheden om fradrag ved berigtigelse af den indgående afgift, der blev erlagt i forbindelse med opførelsen af anlægget, idet den handlede som en afgiftspligtig person i forbindelse med salget heraf.

3. Den forelæggende ret ønsker derfor oplyst, om et offentligretligt organ har ret til i medfør af direktivets artikel 20 at berigtige moms erlagt i forbindelse med

erhvervelsen af et investeringsgode, som det har anvendt som led i transaktioner, det har foretaget i sin egenskab af offentlig myndighed, når det efterfølgende sælger dette gode som en afgiftspligtig person.

4. Den forelæggende ret ønsker ligeledes oplyst, om et offentligretligt organ har ret til at holde et investeringsgode, der dels anvendes til transaktioner som afgiftspligtig person, dels til transaktioner, som organet har foretaget i sin egenskab af offentlig myndighed, helt ude fra erhvervsformuen, således som det er tilfældet for så vidt angår afgiftspligtige fysiske personer.

Retsforskrifter

5. I medfør af sjette direktivs artikel 2, nr. 1, pålægges merværdiafgift (herefter »moms«) »[l]evering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages [...] af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«. En »afgiftspligtig person« er i artikel 4, stk. 1, defineret som »enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk 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).

6. Artikel 4, stk. 5, første punktum, bestemmer, at »[s]tater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag«. I medfør af artikel 4, stk. 5, andet punktum, skal sådanne organer 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.« Artikel 4, stk. 5, sidste punktum, bestemmer videre, at »[m]edlemsstaterne kan anse den virksomhed, som udøves af ovennævnte organer, og som er fritaget for afgift i henhold til artikel 13 eller 28, som virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed«.

7. Artikel 13 vedrører afgiftsfritagelser. Bortforpagtning og udlejning af fast ejendom er normalt med visse undtagelser fritaget for moms i medfør af artikel 13, punkt B, litra b), hvilket ligeledes gælder levering af bygninger eller dele heraf med tilhørende jord i medfør af artikel 13, punkt B, litra g). Imidlertid giver artikel 13, punkt C, medlemsstaterne mulighed for at indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift for sådanne transaktioner.

8. Direktivets artikel 17-20 vedrører fradrag. Artikel 17, stk. 1, bestemmer, at »[f]radrags-

retten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder. Artikel 17, stk. 2, bestemmer, at » [i] det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage [...] den merværdiafgift, 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«.

9. Artikel 20 vedrører berigtigelse af fradragene og bestemmer, for så vidt som det er relevant, følgende:

»1. Det oprindeligt foretagne fradrag berigtiges efter nærmere bestemmelser, som fastsættes af medlemsstaterne, især:

a) når fradraget er større eller mindre end det, som den afgiftspligtige person var berettiget til at foretage

[...]

2. For så vidt angår investeringsgoder foretages en berigtigelse over en periode på fem år, heri medregnet det år i hvilket de blev erhvervet eller fremstillet. Hvert år omfatter denne berigtigelse kun en femtedel af den afgift, der er pålagt disse goder. Berigtigelsen

finder sted i forhold til de ændringer i fradragsretten, som har fundet sted i de følgende år set i forhold til det år, hvor godet blev erhvervet eller fremstillet.

omhandlet i artikel 13, punkt C. Det følger ligeledes af nederlandsk lovgivning, at offentligretlige organer betragtes som afgiftspligtige personer i relation til levering af fast ejendom og overdragelse eller skabelse af rettigheder over sådan ejendom.

[...]

Faktiske omstændigheder og sagen ved den nationale ret

For så vidt angår investeringsgoder i form af fast ejendom kan berigtigelsen finde sted over en periode på op til 20 år.

3. I tilfælde af levering i berigtigelsesperioden skal investeringsgodet betragtes, som om det af den afgiftspligtige person fortsat var blevet anvendt i forbindelse med økonomisk virksomhed indtil udløbet af berigtigelsesperioden. Denne økonomiske virksomhed anses for fuldt afgiftspligtig, såfremt leveringen af nævnte gode er afgiftspligtig; den anses for fuldstændig afgiftsfri, såfremt leveringen er afgiftsfri. Berigtigelsen foretages på én gang for hele den berigtigelsesperiode, der endnu ikke er forløbet.«

10. Nederlandsk lovgivning indrømmer afgiftspligtige personer den valgret med hensyn til erlæggelse af moms, som er

11. Waterschap Zeeuws Vlanderen (herefter »WZV«) udøver virksomhed som vandmyndighed i dele af Nederlandene. Det er et offentligretligt organ i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i den relevante nederlandske lovgivning. I sin egenskab af offentligretligt organ lod WZV et anlæg til rensning af spildevand opføre, som blev færdiggjort i 1990.

12. Efterfølgende accepterede WZV tillige at lade to andre vandmyndigheder anvende rensningsanlægget. Omkostningerne ved ændringerne af anlægget med henblik herpå blev delvist afholdt af disse to myndigheder, som fra 1993 ligeledes bidrog periodevis til deres andel af udgifterne som følge af deres brug af anlægget. I overensstemmelse med en aftale med afgiftsmyndigheden fakturerede WZV ikke moms ved denne viderefakturering, hvilket afgiftsmyndigheden havde godkendt under forudsætning af, at WZV gav afkald på retten til fradrag for indgående moms.

13. Jeg skal i denne forbindelse understrege, at selv om der ikke er blevet redegjort nærmere for grundlaget for denne aftale med afgiftsmyndighederne, er det usandsynligt, at eventuelle problemer i den forbindelse skulle have en betydning for vurderingen af denne sag.

14. I 1994 tog WZV initiativ til oprettelse af en fond til miljøfremme på dens område, som den økonomiske ejendomsret til rensningsanlægget blev overdraget til. På samme dato indgik fonden aftale om at tilbagelease anlægget til WZV for en periode på ni år.

15. Såvel salget som leasingaftalen var i princippet transaktioner fritaget for afgift. Imidlertid gjorde såvel WZV som fonden brug af den valgret med hensyn til erlæggelse af afgift, som var tillagt dem i medfør af nederlandsk ret. Der skulle derfor erlægges afgift af begge transaktioner.

16. WZV anmodede herefter om fradrag for afgift erlagt i forbindelse med opførelsen af rensningsanlægget, berigtiget i overensstemmelse med direktivets artikel 20. WZV anmodede om fradrag for fem tiendedele af det samlede erlagte beløb, idet fem år af berigtigelsesperioden på ti år var forløbet. Afgiftsmyndigheden afviste WZV's anmodning.

17. WZV anlagde sag til prøvelse af afgiftsmyndighedens afgørelse. Sagen verserer nu for Hoge Raad efter appel af dom afsagt af Gerechtshof te Amsterdam.

18. For så vidt som afgiftsmyndigheden fandt, at overdragelse af rensningsanlægget til fonden ikke var en afgiftspligtig transaktion, har Hoge Raad givet WZV medhold. Det følger klart af nederlandsk ret, at en offentlig myndighed handler som en afgiftspligtig person, når den leverer fast ejendom, og WZV gjorde naturligtvis i denne egenskab brug af sin valgret med hensyn til erlæggelse af afgift.

19. Hvad angår spørgsmålet, om WZV har ret til berigtigelse i henhold til direktivets artikel 20, stk. 2, har Hoge Råd henvist til Domstolens dom i Lennartz-sagen³. Hoge Råd har anført, at såfremt konklusionerne i denne dom skal finde anvendelse, har WZV ikke en sådan ret, eftersom Domstolen i nævnte dom fastslog, at det er artikel 17 og ikke artikel 20, der er afgørende med henblik på fradragsrettens indtræden og omfang, og at det kun er den egenskab, i hvilken en person handler på tidspunkt for erhvervelsen, der er afgørende for, om der består en fradragsret.

20. Hoge Raad er imidlertid i tvivl om, hvorvidt Lennartz-dommen, som vedrørte en fysisk person, som handlede i såvel privat

3 — Sag C-97/90, Sml. 1991 I, s. 3795. Jf. navnlig dommens præmis 8 og 11.

som erhvervs­mæssig henseende, kan anvendes for så vidt angår et offentligretligt organ.

21. Hoge Raad har ligeledes anført, at Gerechtshof i sin afgørelse fandt, at berigtigelse ikke var mulig, fordi WZV havde undladt at lade en del af anlægget indgå i erhvervsformuen, da den indgik aftale med afgiftsmyndigheden om ikke at pålægge moms for de driftsomkostninger, som den viderefakturerede til de to andre vandmyndigheder, der benyttede rensningsanlægget. Efter Hoge Raads mening rejser dette argument spørgsmålet om, hvorvidt Domstolens praksis vedrørende en afgiftspligtig persons mulighed for at vælge at lade et investeringsgode indgå i sin private formue eller i sin erhvervsformue ligeledes finder anvendelse mutatis mutandis på offentligretlige organer.

22. Hoge Raad har derfor besluttet at udsætte sagen og at forelægge følgende spørgsmål for Domstolen:

»1) Har et offentligretligt organ for så vidt angår et af dette erhvervet investeringsgode, som organet mod vederlag leverer til en tredjemand, hvorved organet for så vidt angår denne levering må betragtes som en afgiftspligtig person, ret til en berigtigelse af den omsætningsafgift, der er erlagt ved erhvervelsen, i henhold

til sjette direktivs artikel 20 (navnlig artikel 20, stk. 2 og 3), såfremt organet har anvendt godet som led i transaktioner, som organet har foretaget i sin egenskab af offentlig myndighed, i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 4, stk. 5?

2) Har et offentligretligt organ i henhold til sjette direktiv ret til at holde et investeringsgode, der dels anvendes til transaktioner som afgiftspligtig person, dels til transaktioner, som organet har foretaget i sin egenskab af offentlig myndighed, helt ude fra erhvervsformuen, således som Domstolen har fastslået for så vidt angår afgiftspligtige fysiske personer?»

Stillingtagen

23. Indledningsvis vil jeg henvide til, at visse af indlæggene for Domstolen har vedrørt spørgsmålet om, hvorvidt WZV opførte rensningsanlægget i sin egenskab af offentlig myndighed. Dette er imidlertid helt åbenbart et spørgsmål, som det tilkommer den forelæggende ret at afgøre. Der er ikke forelagt noget spørgsmål for Domstolen om, hvilke kriterier der skal lægges til grund med henblik på afgørelsen heraf. De kriterier, der skal lægges til grund, kan imidlertid udledes af Lennartz-dommen⁴, og det kan

4 — Jf. dommens præmis 21.

på grundlag af det første præjudicielle spørgsmål lægges til grund, at den forelæggende ret har fastslået, at WZV oprindeligt opførte rensningsanlægget i sin egenskab af offentlig myndighed.

24. Et andet spørgsmål, som ikke er blevet rejst, og som ikke kan undersøges fuldt ud uden afgivelse af fuldstændige indlæg herom, er, om nationale bestemmelser, der har til virkning, at et offentligretligt organ behandles som en ikke-afgiftspligtig person, når det erhverver investeringsgoder, men som en afgiftspligtig person, når det afhænder disse goder, kan anses for at være forenelige med sjette direktiv.

25. Jeg vil derfor begrænse min vurdering til de retlige spørgsmål, der faktisk rejses i forelæggelseskendelsen.

26. Hvad angår det første spørgsmål er der generel enighed mellem parterne og den forelæggende ret om, at det skal besvares benægtende, hvis Domstolens afgørelse i Lennartz-sagen⁵ finder anvendelse på offentligretlige organer, når de udfører transaktioner i forbindelse med deres virksomhed som offentlige myndigheder.

27. I Lennartz-dommen skulle Domstolen tage stilling til, om bestemmelserne om berigtigelse af indgående afgift i direktivets artikel 20, stk. 2, finder anvendelse, når en afgiftspligtig person først erhverver goder udelukkende med henblik på privat brug, men efterfølgende anvender dem til erhvervsmæssigt brug på et tidspunkt i løbet af berigtigelsesperioden.

28. Domstolen fandt, at eftersom fradragsretten indtræder samtidig med, at den fradragsberettigede afgift forfalder, er det »kun den egenskab, i hvilken en privat handler på dette tidspunkt, der er afgørende for, om der består en fradragsret«. Det følger af artikel 17, stk. 2, at i det omfang den afgiftspligtige, der handler som sådan, anvender goderne til sine afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til at fradrage den merværdiafgift, der skyldes eller er erlagt for de nævnte goder. Når goderne omvendt ikke anvendes til den afgiftspligtiges økonomiske virksomhed som omhandlet i artikel 4, men til dennes private forbrug, kan der ikke opstå nogen fradragsret⁶.

29. Selv om denne konklusion kan forekomme at medføre ganske skrappe konsekvenser i visse situationer, og heller ikke forekommer at være fuldt ud i overensstemmelse med princippet om momsens neutralitet, må det anerkendes, at denne konklusion følger af ordlyden af artikel 17, stk. 1 og 2, og at en modsat konklusion ville

5 — Nævnt i fodnote 3.

6 — Dommens præmis 8 og 9.

skabe alvorlige retssikkerhedsmæssige problemer.

fritaget tjenesteydelse, snarere end med en afgiftspligtig person, der erhverver goder med henblik på privat brug.

30. Hvad angår artikel 20, stk. 2, fandt Domstolen, at denne bestemmelse blot fastsætter den mekanisme, som gør det muligt at beregne berigtigelserne af det oprindelige fradrag. Den kan derfor ikke medføre, at der opstår en fradragsret, og heller ikke omforme den afgift, der er erlagt af en afgiftspligtig person i forbindelse med dennes ikke-afgiftspligtige transaktioner, til en fradragsberettiget afgift som omhandlet i artikel 17⁷.

33. Efter min mening har den nederlandske regering og Kommissionen ret i, at Lennartzdommen ligeledes finder anvendelse, når den første erhvervelse foretages af et offentligretligt organ med henblik på virksomhed, som det udøver i sin egenskab af offentlig myndighed.

31. Den nederlandske regering og Kommissionen har gjort gældende, at Lennartzdommen finder analog anvendelse på en situation, hvor den første erhvervelse ikke foretages af en person med henblik på privat brug, men af et offentligretligt organ til brug for sin virksomhed som offentlig myndighed. I begge tilfælde er den erhvervende person ikke en afgiftspligtig person med hensyn til transaktionen, med den konsekvens, at der ikke opstår nogen fradragsret.

34. Således som den nederlandske regering og Kommissionen har gjort gældende, forekommer den korrekte analogi at være mellem et offentligretligt organ, der handler som offentlig myndighed, og en afgiftspligtig person, som erhverver goder med henblik på privat brug. Til forskel fra en afgiftspligtig person, der foretager en afgiftsfritaget levering, falder begge førstnævnte personer helt uden for momsordningen. En person, som handler med henblik på privat brug, udøver ikke økonomisk virksomhed som omhandlet i direktivets artikel 4, stk. 1. På samme måder bestemmer direktivets artikel 4, stk. 5, klart, at offentligretlige organer normalt ikke anses for afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed. Fordi de ikke er afgiftspligtige personer, kan deres transaktioner som sådan aldrig medføre, at der opstår en fradragsret. Derimod falder en afgiftspligtig person, der foretager en fritaget transaktion, ind under momsens anvendelsesområde. Der opstår ingen fradragsret alene fordi, alene så længe og alene i det omfang transaktionerne er fritaget.

32. Heroverfor har WZV gjort gældende, at en offentlig myndighed skal sammenlignes med en afgiftspligtig person, der leverer en

35. Således som Kommissionen imidlertid med rette har påpeget, er en udelukkelse fra momsreglerne, såsom den, der er fastsat i artikel 4, stk. 5, forskellig fra fritagelserne i direktivets afsnit X for så vidt angår dens art og virkning⁸. Hvis dette ikke var tilfældet, ville medlemsstaternes mulighed i medfør af artikel 4, stk. 5, sidste punktum, for at lade visse fritagne aktiviteter være omfattet af denne udelukkelses anvendelsesområde, være uden betydning.

36. WZV har gjort gældende, at det ville medføre konkurrencefordrejning, hvis offentligtretlige organer ikke kunne fradrage moms under de i det første spørgsmål nævnte omstændigheder. Sådanne organer ville blive stillet urimeligt dårligt i forhold til afgiftspligtige personer, som kan fratække moms erlagt i forbindelse med den første erhvervelse af et investeringsgode. WZV har i denne forbindelse henvist til artikel 4, stk. 5, andet punktum, som bestemmer, at offentligtretlige organer, selv når de handler som offentlige myndigheder, skal betragtes som afgiftspligtige personer, hvis det ellers ville føre til konkurrencefordrejning.

37. Jeg er ikke enig i dette argument, selv om jeg har forståelse for det.

38. Det følger nødvendigvis af eksistensen af fritagelser fra momsordningen, at de i et vist

omfang vil gribe ind i anvendelsen af principperne om neutralitet og ligebehandling. Uanset hvilke fordele der måtte være forbundet med beslutningen om at behandle offentligtretlige organer som slutforbrugere, er den en integrerende del af direktivet. I denne og sammenlignelige situationer vil behandlingen af afgiftspligtige personer og personer, der er udelukket fra momsordningen, uundgåeligt være forskellig.

39. På erhvervelsestidspunktet afgiftsbelastes en offentlig myndighed, der handler som sådan, på en anden måde end en afgiftspligtig person. Myndigheden erhverver sine forsyninger til en pris inklusive moms, men til forskel fra en afgiftspligtig person kan den ikke fratække indgående moms. Myndighedens afgiftstilsvar fastsættes således på erhvervelsestidspunktet og ændres ikke af efterfølgende udgående transaktioner.

40. Denne forskelsbehandling kan efter min mening imidlertid ikke anses for at føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet punktum. Hvis dette skulle anses for at være tilfældet, ville næsten alle transaktioner foretaget af et offentligtretligt organ, der handler som sådan, være omfattet af denne bestemmelse.

41. Formålet med artikel 4, stk. 5, første punktum, er at udelukke virksomhed udøvet af offentligtretlige organer, der handler som

⁸ — Jf. eksempelvis sag C-45/95, Kommissionen mod Italien, Sml. 1997 I, s. 3605, dommens præmis 20, og punkt 42 ff. i generaladvokat Ruiz-Jarabos forslag til afgørelse.

offentlige myndigheder, fra momsordningen, i princippet uanset hvilke konsekvenser det indebærer. Formålet med andet punktum er at hindre konkurrencefordrejning af en vis betydning, hvilket nødvendigvis må anses for at være en undtagelse i forhold til den sædvanlige konsekvens af udelukkelsen, hvis andet punktum ikke skal bevirke, at første punktum fuldstændigt mister sin betydning. Den forskelsbehandling, der er tale om i den foreliggende sag, er en sædvanlig følge af udelukkelsen og er således ikke omfattet af andet punktum.

42. Følgelig skal et organ som WZV betragtes som en ikke-afgiftspligtig person i forbindelse med erhvervelse af forsyninger til brug dens virksomhed som offentlig

myndighed. WZV har således ingen ret til fradrag, og spørgsmålet om retten til at berigtige fradrag som omhandlet i den forelæggende rets første spørgsmål kan således ikke opstå.

43. Det skal videre anføres, at fordi status som offentligretligt organ i afgiftsmæssig henseende fastsættes på tidspunktet for erhvervelsen, er den efterfølgende anvendelse af forsyningerne uden betydning for denne status. I lyset af den forelæggende rets konklusion, hvorefter WZV opførte rensningsanlægget i sin egenskab af offentlig myndighed, er det uforment at tage stilling til det andet spørgsmål.

Forslag til afgørelse

44. I lyset af ovenstående betragtninger foreslår jeg Domstolen at besvare de forelagte spørgsmål således:

»Et offentligretligt organ, der erhverver et investeringsgode og senere afhænder det mod vederlag til en tredjemand, og derved handler som en afgiftspligtig person, har kun ret til berigtigelse af moms erlagt i forbindelse med denne erhvervelse i henhold til artikel 20 i Rådets direktiv 77/388/EØF, for så vidt som organet handlede som en afgiftspligtig person, da det først erhvervede godet.«