

RETSMØDERAPPORT  
i sag C-20/91 \*

I — Faktiske omstændigheder og skriftlig forhandling

1. *De faktiske omstændigheder i hovedsagen og de relevante retsregler*

1. Den 15. august 1978 købte De Jong, som driver en entreprenørvirksomhed, en grund, på hvilken der stod en bygning. Leveringen var ikke pålagt omsætningsafgift.

2. Den 30. juli 1979 videresolgte han ca. halvdelen af grunden og nedrev bygningen. Dernæst byggede han to beboelsesejendomme, den ene — der var færdig i 1980 — for køberens regning på den del af grunden, som han havde solgt, den anden — der var færdig i 1981 — til sig selv på den anden del af grunden.

3. De Jong fradrog den omsætningsafgift, som var blevet faktureret ham for de goder og tjenesteydelser, der var blevet leveret i forbindelse med opførelsen af ejendommene. Da han anvendte den beboelsesejendom, som var bestemt til ham, til privat brug, opførte han på sin angivelse som omsætningsafgift et beløb svarende til det beløb i indgående betalte afgifter, som han tidligere havde fradraget i forbindelse med byggeriet.

4. Da de nederlandske afgiftsmyndigheder fandt, at ejendommen og den tilhørende grund må anses for et hele, og at beskatningsgrundlaget følgelig også må omfatte

grundens værdi, efteropkrævede de omsætningsafgift af grundens værdi.

5. De Jong var af den opfattelse, at i tilfælde som det foreliggende skal grunden og bygningen ikke anses for et hele, og at grundens pris ikke skal indgå i beskatningsgrundlaget. Han har henvist til artikel 3, stk. 1, litra g), i den nederlandske lov om omsætningsafgift, som bestemmer følgende:

»Levering af goder er:

...

g) anvendelse af goder til andet end erhvervsmæssig brug, som følge af hvilken disse goder forlader erhvervsformuen.«

De Jong har i denne forbindelse anført, at grunden altid har hørt til hans privatformue og ikke er overgået til hans erhvervsformue ved bygningen af ejendommen.

6. Gerechtshof, Amsterdam, som De Jong indbragte sagen for, har tilsluttet sig de nederlandske afgiftsmyndigheders synspunkt med den begrundelse, at grunden var uløseligt forbundet med den opførte ejendom.

\* Processprog: nederlandsk.

7. De Jong indgav kassationsanke mod Gerechtshof's dom og påberåbte sig, at Gerechtshof havde fastsat det i artikel 8, stk. 4, i den nederlandske lov om omsætningsafgift omhandlede beskatningsgrundlag urigtigt. Denne artikel lyder således:

»... vederlaget er lig med det beløb uden omsætningsafgift, som skulle betales for goderne, hvis disse på tidspunktet for leveringen var blevet anskaffet eller fremstillet i den tilstand, hvori de befinder sig på det tidspunkt«.

8. Nederlandenes Hoge Raad fandt, at anvendelsen af artikel 3, stk. 1, litra g), sammenholdt med artikel 8, stk. 4, i den nederlandske lov om omsætningsafgift skal være i overensstemmelse med bestemmelserne i Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter benævnt »sjette momsdirektiv«), og mente derfor, at en fortolkning af artikel 5, stk. 6, og artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), i det sjette momsdirektiv var nødvendig.

9. Det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, bestemmer følgende:

»Med levering mod vederlag sidestilles det forhold, at en afgiftspligtig person fra sin

egen virksomhed udtager et gode, som han anvender til privat brug for sig selv ..., såfremt dette gode eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgifter ...«

10. Ifølge det sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), er beskatningsgrundlaget for de i artikel 5, stk. 6, 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«.

11. Hoge Raad besluttede derfor at udsætte sagen og stille Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål i medfør af EØF-traktatens artikel 177:

»1) Skal det sjette direktiv artikel 5, stk. 6, fortolkes således, at en afgiftspligtig — en bygningsentreprenør — som erhverver en grund uden andet formål end at anvende den til privat brug, og dernæst på denne grund som led i udøvelsen af sit erhverv opfører en bygning — nemlig en beboelsesejendom — samt endelig anvender bygningen med undergrunden og eventuelt den i øvrigt tilhørende grund til privat brug, ikke kun har udtaget bygningen, men bygningen sammen med undergrunden og eventuelt den i øvrigt tilhørende grund fra sin virksomhed som omhandlet i den nævnte direktivbestemmelse?

- 2) Skal den i det sjette direktivs artikel 5, stk. 6, fastsætte betingelse for at sidestille en udtagning med en levering, nemlig at godet eller de bestanddele, det er sammensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften, fortolkes således, at såfremt en fast ejendom, der består af en bygning med undergrunden og eventuelt den i øvrigt tilhørende grund, er udtaget af en virksomhed, mens grunden ikke har givet ret til fradrag, er der ikke tale om en levering, hverken med hensyn til den faste ejendom i sin helhed eller med hensyn til en del deraf, nemlig bygningen?
- 3) Såfremt det andet spørgsmål skal besvares således, at der har fundet en levering sted som omhandlet i det sjette direktivs artikel 5, stk. 6, med hensyn til hele den faste ejendom, skal det sjette direktivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), da fortolkes således, at det deri omhandlede beskatningsgrundlag skal ansættes til kostprisen for den faste ejendom i sin helhed, altså indbefattet kostprisen for grunden, eller skal dette beskatningsgrundlag begrænses til den del af kostprisen, med hensyn til hvilken der er opstået ret til fradrag af merværdiafgiften?»

## 2. Retsforhandlingerne for Domstolen

12. Forelæggelsesdommen er registreret på Domstolens Justitskontor den 23. januar 1991.

13. I henhold til artikel 20 i protokollen vedrørende statuten for De Europæiske Fællesskabers Domstol er der afgivet skriftlige indlæg af den nederlandske regering ved sekretaris-general B. R. Bot, Udenrigsministeriet, af den tyske regering ved E. Röder, som befuldmægtiget, samt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved J. Føns Buhl og B.-J. Drijber, Kommissionens Juridiske Tjeneste, som befuldmægtigede.

14. På grundlag af den refererende dommers rapport og efter at have hørt generaladvokaten har Domstolen i henhold til procesreglementets artikel 95 besluttet at henvise sagen til Tredje Afdeling og at indlede den mundtlige forhandling uden forudgående bevisoptagelse.

## II — Skriftlige indlæg indgivet til Domstolen

15. Den nederlandske regering har anført, at det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, i overensstemmelse med sit formål og sin rækkevidde må anvendes således, at en afgiftspligtig person befinder sig — tilnærmelsesvis — i samme afgiftsmæssige situation som enhver anden privat forbruger med hensyn til hans anvendelse til forbrug. Hvad angår situationen for en bygningsentreprenør, der som led i sin erhvervsvirksomhed bygger en bolig til sig selv på en grund, der er erhvervet til privat brug, indebærer dette, at han afgiftsmæssigt skal behandles på en måde, der så vidt muligt svarer til behandlingen af

en privat forbruger, der lader en bolig bygge på sin egen grund. For at nå dette mål må der ifølge den nederlandske regering opkræves omsætningsafgift alene af boligen.

16. Med henblik på opkrævning af omsætningsafgift, der kun hviler på boligen, kan der ifølge den nederlandske regering teoretisk tænkes tre løsninger.

17. Den første løsning, som er genstand for det første præjudicielle spørgsmål, er med henblik på anvendelsen af det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, at tage udgangspunkt i den opfattelse, at entreprenøren kun udtager boligen af sin virksomhed og ikke grunden. Ifølge den nederlandske regering må denne løsning forkastes, fordi opførelsen af boligen på den grund, der er stillet til rådighed til dette formål — for så vidt angår omsætningsafgift — bevirker, at der opstår en ny fast ejendom, nemlig den faktiske enhed mellem boligen, undergrunden og den boligen tilhørende disponible grund, og at denne enhed som sådan er et resultat af entreprenørens udøvelse af sin erhvervsvirksomhed. Følgelig har den nederlandske regering foreslået at besvare det første præjudicielle spørgsmål bekræftende, således at ordlyden af det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, ikke giver mulighed for en fortolkning, hvorefter kun boligen og ikke det hele, der udgøres af boligen, undergrunden og eventuelt den resterende disponible grund, i en situation som den af den forelæggende ret beskrevne er udtaget af entreprenørens virksomhed.

18. Ved den anden løsning, som er genstand for det andet præjudicielle spørgsmål, tages der ved anvendelsen af det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, udgangspunkt i den opfattelse, at betingelsen om, at der skal være erhvervet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften, kun er opfyldt for boligens vedkommende. Den nederlandske regering har herved anført, at betingelsen i det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, i vidt omfang svarer til betingelsen i samme direktivs artikel 6, stk. 2, litra a), som ligeledes har til formål at forhindre, at der opkræves omsætningsafgift af et virksomhedsgode, der anvendes til privat brug. I denne sammenhæng har den henvist til, at Domstolen i dommen af 27. juni 1989 (sag 50/88, Kühne, Sml. s. 1925) har fortolket det sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 2, litra a), således, at »bestemmelsen udelukker beskatning af afskrivningen på et virksomhedsgode, som anvendes til privat brug, når godet ikke har givet ret til at fradrage moms, fordi det er købt hos en ikke-afgiftspligtig person«. Denne fortolkning, som er baseret på overholdelse af princippet om afgiftsneutralitet, kan ifølge den nederlandske regering også anvendes på fortolkningen af det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6. Derfor mener den nederlandske regering, at betingelsen i det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, skal fortolkes således, at de bestanddele, som godet er sammensat af, og for hvilke der ikke opstår ret til fradrag af merværdiafgiften, ikke tages i betragtning ved beregningen af afgiften. I det foreliggende tilfælde medfører dette, at der ved beregningen af afgiften kun tages hensyn til boligen og ikke til grunden.

19. Imidlertid har den nederlandske regering anført, at denne opfattelse ikke kan finde

anvendelse i alle de tilfælde, hvor den afgiftspligtige person ikke har haft ret til at fradrage merværdiafgiften for de goder, der er udtaget af hans virksomhed. Det fremgår af Domstolens dom af 5. december 1989 (sag C-165/88, ORO og Concerto, Sml. s. 4081), sammenholdt med dommen af 27. juni 1989, Kühne, at anvendelsen af det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, kun skal være udelukket i de tilfælde, hvor den afgiftspligtige person har købt det pågældende gode, som ikke har givet ret til fradrag af merværdiafgiften, uden andet formål end — helt eller delvis — at anvende det til privat brug, og ikke alene til formål, der står i forbindelse med hans virksomhed. Det må derfor i hvert enkelt tilfælde undersøges, om det pågældende gode faktisk er blevet erhvervet udelukkende til privat brug.

20. Følgelig har den nederlandske regering foreslået, at det andet præjudicielle spørgsmål besvares således, at betingelsen i det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, skal forstås således, at der i den af den forelæggende ret beskrevne situation er tale om levering af boligen. Hverken ordlyden af eller formålet med og rækkevidden af artikel 5, stk. 6, kan give støtte for et bekræftende svar på det andet præjudicielle spørgsmål. Det tilkommer den nationale ret i hvert enkelt tilfælde på grundlag af de foreliggende faktiske omstændigheder at afgøre, om den pågældende grund faktisk er blevet erhvervet uden noget andet formål end anvendelse til privat brug.

21. Med den tredje løsning, som er genstand for det tredje præjudicielle spørgsmål, tages der med henblik på anvendelsen af det sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1,

litra b), udgangspunkt i den antagelse, at kun boligen indgår i det i denne artikel definerede beskatningsgrundlag ved beregningen af den omsætningsafgift, der skal betales i forbindelse med denne private brug. Den nederlandske regering er af den opfattelse, at det i betragtning af svaret på det andet præjudicielle spørgsmål ikke er nødvendigt at behandle denne løsning og dermed det tredje præjudicielle spørgsmål. Den har dog understreget, at såfremt det i modsætning til den nederlandske regerings opfattelse måtte antages, at det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, eller dens struktur ikke giver mulighed for en afgiftsmæssig behandling, der i videst muligt omfang svarer til situationen med hensyn til moms for en privat forbruger, som lader en bolig bygge på sin egen grund, må der tages udgangspunkt i, at det sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), heller ikke giver nogen som helst mulighed i denne henseende. Den nederlandske regering mener derfor, at det tredje præjudicielle spørgsmål i givet fald må besvares således, at det i det sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), definerede beskatningsgrundlag i den af den forelæggende ret beskrevne situation — i overensstemmelse med denne bestemmelses ordlyd — skal udgøres af kostprisen for den faste ejendom i sin helhed.

22. Den tyske regering er af den opfattelse, at betingelserne for beskatning af en udtagelse som omhandlet i det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, må undersøges generelt.

23. Den har herved først anført, at beskatningen af udtagelser til privat brug i henhold

til det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, har til formål at ligestille de afgiftspligtige personer, som leverer til sig selv, med de endelige forbrugere, som får leveret fra tredjemænd. Entreprenører, der forbruger goder fra egen virksomhed (»selvforbrugere«), bør ikke i en lignende forbrugssituation begunstiges eller stilles ringere i forhold til »normale« endelige forbrugere, som ikke er »selvforbrugere«. Dette formål, nemlig identisk behandling, bør tages i betragtning ved fortolkningen af det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6.

24. Den tyske regering har dernæst fremhævet, at i henhold til artikel 5, stk. 6, forudsætter beskatning af udtagelser, at det udtagne gode tidligere skal have hørt til virksomhedsformuen, dvs. at det skal have været tilknyttet virksomheden.

25. Efter den tyske regerings opfattelse er det den afgiftspligtige, det tilkommer at afgøre, om et gode er knyttet til hans virksomhed, men afgørelsen om tilknytningen skal dog være kommet til udtryk i konkrete faktiske omstændigheder. Det er herved tilstrækkeligt, at det erhvervede gode, for så vidt det er bestemt til at anvendes til erhvervsformål, har en åbenbar og objektiv økonomisk forbindelse med den afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed som omhandlet i det sjette momsdirektivs artikel 4, stk. 2, og har som funktion at bidrage til dennes udvikling. Under alle omstændigheder er der ikke tale om tilknytning til virksomheden, når godet, i betragtning af samtlige foreliggende omstændigheder, kun er erhvervet med henblik på ikke-erhvervsmæssig anvendelse, eller når den påtænkte brug kun har minimal økonomisk interesse for virksomheden.

26. Hvis et gode ikke er knyttet til virksomheden, indebærer privat brug af dette ikke, at det er pålagt omsætningsafgift i henhold til det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6. Det er herved uden betydning, om omsætningsafgiften er blevet faktureret ved erhvervelsen af godet.

27. Derimod er udtagelse af et gode til private formål altid pålagt omsætningsafgift i fuldt omfang, selv når det kun er en del af godet, som har givet ret til fradrag ved køb af godet. Dette fremgår ikke blot af ordlyden af, men også af tilblivelseshistorien for det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6. Forslaget til direktivet af 29. juni 1973 (EFT C 80, s. 1), hvorefter der skulle ske en delvis beskatning af eget forbrug [forslagets artikel 5, stk. 3, litra a)], blev nemlig udtrykkeligt forkastet under Rådets drøftelser for at undgå de praktiske vanskeligheder, som den indebærer.

28. Ved anvendelse af disse betingelser på situationen for en afgiftspligtig person, som har opført en bygning på en grund, der tilhører ham, for selv at bruge den til private formål, har den tyske regering sondret mellem tre forskellige former for tilfælde:

29. Tilfælde A: Fra begyndelsen tilhører den ubebyggede grund ikke virksomheden, men den er på grund af den afgiftspligtige persons afgørelse om dens tilknytning en del af dens privatformue. I dette tilfælde, som ligger

til grund for det første præjudicielle spørgsmål, kan grunden ifølge den tyske regering ikke være udtaget af virksomheden. Genstanden for den i det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, omhandlede udtagelse er alene den bygning, der er opført på grunden.

30. Tilfælde B: Den ubebyggede grund hører til virksomheden, fordi den afgiftspligtige har knyttet den til denne. Hvis den afgiftspligtige person dernæst opfører en bygning på denne grund med den hensigt selv at anvende den til private formål, mener den tyske regering, at den ubebyggede grund udtages af virksomhedsformuen som omhandlet i det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, på tidspunktet for byggeriets påbegyndelse. Der må fra et afgiftsmæssigt synspunkt sondres mellem denne udtagelse og den senere udtagelse af den på grunden opførte bygning.

31. Tilfælde C: Den ubebyggede grund tilhører virksomheden, fordi den afgiftspligtige person har tilknyttet den denne. Han opfører dernæst en bygning på denne grund med den hensigt at sælge hele den bebyggede grund som led i sin erhvervsvirksomhed. Hvis den afgiftspligtige person, når først bygningen er færdiggjort, beslutter ikke at sælge den bebyggede grund, men selv at anvende den til privat beboelse, sker der på dette tidspunkt en udtagelse af den bebyggede grund i sin helhed. I et sådant tilfælde, som er genstand for det andet og det tredje præjudicielle spørgsmål, er udtagelsen af den bebyggede grund i sin helhed ifølge den tyske regering pålagt omsætningsafgift i henhold til det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, uafhængigt af om det tidligere køb af den ubebyggede grund har givet ret til fradrag af merværdiafgiften, fordi den afgiftspligtige

person har kunnet fradrage afgiften i forbindelse med opførelsen af bygningen som væsentlig bestanddel af den udtagne bebyggede grund. En delvis beskatning — dvs. en sontring mellem grunden og den udtagne enhed (den bebyggede grund) — er ikke lovlig.

32. Den tyske regering har endvidere anført i denne sammenhæng, at da udtagelsen af den bebyggede grund må anses for en enkelt transaktion, må beskatningsgrundlaget for denne transaktion ligeledes fastsættes samlet i henhold til det sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b). I henhold til denne bestemmelse omfatter beskatningsgrundlaget, som i det foreliggende tilfælde udgøres af kostprisen, ikke blot kostprisen for bygningen, men også for grunden.

33. Sammenfattende har den tyske regering foreslået at besvare de præjudicielle spørgsmål således:

- »1) Det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, skal fortolkes således, at en afgiftspligtig person — en bygningsentreprenør — som erhverver en grund alene med det formål at anvende den til privat brug, og som dernæst til privat brug på denne opfører en beboelsesejendom som led i sin erhvervsvirksomhed, kun har udtaget bygningen, og ikke grunden, af sin virksomhed.
- 2) Den i det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, stillede betingelse for at sidestille en udtagelse med en levering, nemlig at godet eller de bestanddele, det er sam-

mensat af, har givet ret til fuldt eller delvis fradrag af merværdiafgiften, skal fortolkes således, at såfremt en bebygget grund er udtaget af virksomheden, og grunden ikke har givet ret til fradrag, er der tale om levering, for så vidt angår den faste ejendom betragtet i sin helhed.

- 3) Da der er tale om levering som omhandlet i det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, for så vidt angår den faste ejendom betragtet i sin helhed, såfremt en bebygget grund er udtaget af virksomheden, mens grunden ikke har givet ret til fradrag, skal det sjette momsdirektivs artikel 11, punkt A, stk. 1, litra b), fortolkes således, at det deri omhandlede beskatningsgrundlag udgøres af kostprisen for den faste ejendom betragtet i sin helhed, idet denne pris følgelig omfatter kostprisen for grunden.«

34. *Kommissionen* har anført, at der er to betingelser for anvendelse af det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6: Udtagelsen skal vedrøre et gode, i) der hører til virksomhedsformuen, og ii) som har givet ret til fradrag af den indgående afgift.

35. Ifølge *Kommissionen* er den første betingelse ikke opfyldt i det foreliggende tilfælde. Den pågældende grund har aldrig hørt til den pågældende virksomheds goder, men har altid hørt til hans privatformue. Den er heller ikke blevet et virksomhedsgode, alene

fordi den pågældende har bygget på dette gode som led i sin virksomhed. Grunden kunne derfor ikke overføres til privatformuen ved udtagelse af virksomhedens goder.

36. Den opfattelse, som de nederlandske myndigheder har fremført i nærværende sag, er ifølge *Kommissionen* ikke i overensstemmelse med formålet med det sjette momsdirektivs artikel 5, stk. 6, som er at sikre ligebehandling af en afgiftspligtig person, der udtager et gode af sin virksomhed, og en ikke-afgiftspligtig person, som køber dette gode. Hvis det nemlig antages, at den pågældende i stedet for selv at bygge sit hus havde overdraget byggeriet til en tredjemand, ville han også kun have betalt moms af prisen for byggeriet og ikke af prisen for huset og grunden.

37. *Kommissionen* anser det ikke for nødvendigt at behandle den anden betingelse i detaljer, men har i denne forbindelse anført, at der også må sondres mellem bygningen og grunden med hensyn til fradrag af indgående afgift. De to goders værdi kan ikke lægges sammen, fordi de — fra et afgiftsmæssigt synspunkt — tilhører to forskellige personer: Grunden tilhører den pågældende som privatperson, mens han har leveret beboelsesejendommen i sin egenskab af afgiftspligtig person. Denne fortolkning er i overensstemmelse med *Domstolens* fortolkning af det sjette momsdirektivs artikel 6, stk. 2, litra a). Ifølge denne bestemmelse kan anvendelse til privat brug af et gode, der er bestemt for virksomheden, kun beskattes, når dette gode selv — og ikke de forskellige udgifter ved dets drift og ved dets vedligeholdelse — har givet ret til fradrag af moms. I dommen af 7. juni 1989, Kühne, har *Domstolen* heraf



udledt, at »der må sondres mellem de afgiftsregler, der finder anvendelse ved levering af et virksomhedsgode, og de regler, der gælder for afgiftspligtige udgifter til drift og vedligeholdelse af godet« (præmis 14).

38. Under disse omstændigheder er det efter Kommissionens opfattelse ikke nødvendigt at besvare det tredje spørgsmål, og den har foreslået at besvare det første og det andet præjudicielle spørgsmål således:

»1) Det sjette direktivs artikel 5, stk. 6, skal fortolkes således, at der ikke er tale om, 'at en afgiftspligtig person fra sin egen virksomhed udtager et gode, som han

anvender til privat brug', hvis dette gode aldrig har hørt til den afgiftspligtige persons virksomhedsformue.

2) Der er kun tale om levering som omhandlet i det sjette direktivs artikel 5, stk. 6, hvis den vedrører et gode eller en del af et gode, der har givet ret til fradrag af indgående afgift — i det foreliggende tilfælde drejer det sig alene om bygningen og ikke om den grund, som den er bygget på.«

M. Zuleeg  
Refererende dommer