Rättsfallssamlingen

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT
ELEANOR SHARPSTON
föredraget den 10 april 2014[1]

Mål C-92/13

Gemeente 's-Hertogenbosch

(begäran om förhandsavgörande från Hoge Raad (Nederländerna))

"Mervärdesskatt — Skattepliktiga transaktioner — Leverans eller tillhandahållande som sker mot vederlag — En kommunal myndighets första inflyttning i lokaler som myndigheten låtit uppföra på mark i sin ägo — Verksamhet som bedrivs i egenskap av myndighet och skattskyldig person"

1. En lokal myndighet (som enligt artikel 4.5 i sjätte direktivet[2] inte ska betraktas som skattskyldig i fråga om verksamhet eller transaktioner den genomför i sin egenskap av myndighet) lät uppföra en kontorsbyggnad på egen mark. Mervärdesskatt togs ut på byggnadsarbetet. Byggnaden används främst för myndighetsutövning, men även för ekonomisk verksamhet som delvis är skattepliktig och delvis är undantagen från skatteplikt. Myndigheten har, med anledning av upprättandet av en nationell fond för kompensation av mervärdesskatt som kan täcka skattebördan genom bidrag, gjort gällande att myndighetens första inflyttning i byggnaden ska behandlas som ett skattepliktigt uttag för eget bruk (nedan kallat eget uttag). Skattemyndigheten delar inte denna uppfattning. Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol) söker klarhet i huruvida det vore förenligt med sjätte direktivet att betrakta myndighetens första inflyttning som ett skattepliktigt eget uttag.

Tillämplig lagstiftning

Sjätte direktivet

2. I artikel 2.1 i sjätte direktivet föreskrivs att mervärdesskatt ska betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

3. Enligt artikel 4.1 och 4.2 i samma direktiv avses med skattskyldig person varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat. Sådan verksamhet omfattar alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster och "utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav".

1 — Originalspråk: engelska.

2 — Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet). Sjätte direktivet var i kraft vid tidpunkten för de aktuella omständigheterna i det nationella målet, men har sedermera, med väsentligen samma materiella innehåll, ersatts av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1).

4. Enligt artikel 4.5 anses stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ normalt inte som skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av myndigheter, även om de i samband därmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar. De ska dock betraktas som skattskyldiga personer med avseende på sådana verksamheter eller transaktioner, om det skulle leda till betydande konkurrenssnedvridning, för det fall de behandlades som icke skattskyldiga personer. De ska också betraktas som skattskyldiga personer när det gäller de verksamheter som är förtecknade i bilaga D till sjätte direktivet (vilka alla är av kommersiell eller ekonomisk art).

5. I artikel 5.1 definieras leverans av varor som ”överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom”. Enligt artikel 5.5 får medlemsstaterna betrakta överlämnandet av vissa byggnadsarbeten som sådana leveranser. Enligt artikel 5.6 ska ”uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen för eget … bruk … eller mer generellt sådana uttag för andra ändamål än rörelsen” också betraktas som leverans mot vederlag om mervärdesskatten på varorna helt eller delvis varit avdragsgill.

6. Enligt artikel 5.7 a kan medlemsstaterna också behandla ”[u]ttag som en skattskyldig person gör inom ramen för sin rörelse av varor som producerats, konstruerats, utvunnits, bearbetats, inköpts eller importerats inom denna rörelse, då mervärdesskatten på dessa varor inte skulle ha varit helt avdragsgill om de hade förvärvats från någon annan skattskyldig person” som leverans mot vederlag.

7. I artikel 6.1 i sjätte direktivet definieras tillhandahållande av tjänster som ”varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5”. Enligt artikel 6.2 a omfattar detta ”[a]nvändning av varor som ingår i en rörelses tillgångar för den skattskyldiges eget eller personalens privata bruk, eller mer generellt sådan användning för andra ändamål än hans rörelse, om mervärdesskatten på dessa varor är helt eller delvis avdragsgill”. Enligt artikel 6.3 får medlemsstaterna under vissa förhållanden behandla en skattskyldig persons tillhandahållande av en tjänst åt sitt företag som tillhandahållande av tjänster mot vederlag om mervärdesskatten på tjänsten inte skulle ha varit helt avdragsgill, om den hade tillhandahållits av en annan skattskyldig person.

8. De (fiktiva) transaktioner som omfattas av artiklarna 5.6–5.7 och 6.2–6.3 kallas ibland ”eget uttag”.

9. Enligt artikel 11 A.1 b och 11 A.1 c i sjätte direktivet ska beskattningsunderlaget, när det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 5.6 och 5.7, vara varornas eller liknande varors inköpspris eller, i avsaknad av något inköpspris, självkostnadspriset, bestämt vid tidpunkten för tillhandahållandet och, när det gäller sådana tillhandahållanden som avses i artikel 6.2, den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna.

10. Enligt artikel 17.1 inträder avdragsrätten samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet. I artikel 17.2 anges att den skattskyldiga personen, i den mån varorna och tjänsterna används i samband med dennes skattepliktiga transaktioner, bland annat ska ha rätt att dra av mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats med avseende på varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas av någon annan skattskyldig person (artikel 17.2 a) och mervärdesskatt som är förfallen enligt artiklarna 5.7 a och 6.3 (artikel 17.2 c).

11. När det gäller varor och tjänster som är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner avseende vilka mervärdesskatten är avdragsgill och för transaktioner avseende vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill föreskrivs i artikel 17.5 att ”bara den andel av mervärdesskatten [ska] vara avdragsgill, som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna”. (Vad denna andel utgör regleras närmare i artikel 19.) Andelen ska bestämmas för alla transaktioner som genomförs av den skattskyldiga personen. I artikel 20 föreskrivs att avdrag ska jämkas i tillämpliga fall, särskilt när det ursprungliga avdraget var högre eller lägre än vad den skattskyldiga personen hade rätt till eller när det har inträffat någon förändring i de faktorer som användes för att bestämma avdragsbeloppet. När det gäller anläggningstillgångar ska jämkningen fördelas över fem år. Denna jämkningsperiod kan förlängas till högst 20 år när det gäller fast egendom.

Domstolens praxis angående egna uttag enligt artikel 5.7 a i sjätte direktivet

12. I domen i målet Gemeente Vlaardingen,[3] där en kommunal myndighet hade anlitat ett externt företag för att göra om idrottsplaner som myndigheten ägde (nedan kallat det tillhandahållna materialet) från gräs- till konstgräsplaner, angav domstolen bland annat följande:

”25 Artikel 5.7 a i sjätte direktivet avsåg de situationer i vilka de allmänna avdragsbestämmelserna i det direktivet inte kunde tillämpas. När varor används för en skattepliktig ekonomisk verksamhet är det nödvändigt att dra av den skatt som påförts dessa varor, för att undvika en dubbelbeskattning. När varor däremot anskaffas av den skattskyldiga personen för att användas i en icke mervärdesskattepliktig verksamhet, kan det inte ske något avdrag för ingående mervärdesskatt som påförts dessa varor (se, bland annat, dom av den 30 mars 2006 i mål C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, REG 2006, s. I-3039, punkt 24, av den 12 februari 2009 i mål C-515/07, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, REG 2009, s. I-839, punkt 28, och av den 16 februari 2012 i mål C-118/11, Eon Aset Menidjmunt, REU 2012, punkt 44). … [A]rtikel 5.7 a i sjätte direktivet [avsåg] bland annat detta fall, där det inte kan bli tal om avdrag av ingående mervärdesskatt, eftersom den utgående ekonomiska verksamheten är undantagen från mervärdesskatteplikt.

26 … [B]estämmelsen [gav] medlemsstaterna möjlighet att anpassa sin nationella skattelagstiftning på så sätt att de företag som, på grund av att de bedriver en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt, inte har möjlighet att dra av den mervärdesskatt som de betalat i samband med förvärv av varor i rörelsen, inte missgynnades i förhållande till konkurrenter som bedriver samma verksamhet med varor som de erhållit utan att betala mervärdesskatt, genom att framställa dem själva eller mer allmänt genom att erhålla dessa 'inom [sin] rörelse'. För att den skatt som åvilar dessa konkurrenter skulle bli densamma som den som åvilar företag vilka förvärvat sina varor från tredje part, hade medlemsstaterna enligt artikel 5.7 a i sjätte direktivet en möjlighet att behandla uttag, för icke mervärdesskattepliktig verksamhet i rörelsen, av varor som erhållits inom företaget, som leverans av varor mot vederlag i den mening som avsågs i artiklarna 2.1 och 5.1 i sjätte direktivet, och således belägga uttaget med mervärdesskatt.

27 För att denna möjlighet … ska kunna tillämpas så, att den på ett verkningsfullt sätt förhindrar all olikbehandling vad gäller mervärdesskatt mellan dels skattskyldiga personer som förvärvat sina varor från en annan skattskyldig person, dels dem som förvärvat sina varor inom ramen för sin rörelse, ska uttrycket 'varor som producerats, konstruerats, utvunnits, bearbetats … inom [ramen för] rörelse[n]', … förstås på så sätt att det omfattar inte bara varor som i sin helhet har producerats, konstruerats, utvunnits, eller bearbetats inom ramen för själva den aktuella rörelsen, utan också varor som producerats, konstruerats, utvunnits eller bearbetats av tredje part med hjälp av material som nämnda rörelse ställt till förfogande.”

13. Domstolen fann att artikel 5.7 a i sjätte direktivet, jämförd med artikel 11 A.1 b i samma direktiv, skulle tolkas så att ”uttag som en skattskyldig person gör inom ramen för sin rörelse av idrottsplaner som denne äger och har låtit en tredje part omvandla kan bli föremål för mervärdesbeskattning där beskattningsunderlaget utgörs av värdet på den mark på vilken planerna ligger och kostnaden för omvandlingen av dessa, i den mån som den skattskyldiga personen ännu inte har betalat mervärdesskatten på detta värde eller denna kostnad, och under förutsättning att de aktuella planerna inte omfattas av undantaget från skatteplikt i artikel 13 B h i sjätte direktivet” (som avser ”[t]illhandahållande av annan obebyggd mark än sådan mark för bebyggelse”).

3 — Dom av den 8 november 2012 i mål C-299/11, Gemeente Vlaardingen, REU 2012.

14. Med avseende på myndighetsverksamhet som *inte* hade undantagits från tillämpningsområdet för mervärdesskatt enligt artikel 4.5 i sjätte direktivet har domstolen tidigare, i punkt 33 i domen i målet Uudenkaupungin kaupunki,[4] slagit fast att ”artiklarna 5.6 och 6.2 endast är tillämpliga när en tillgång övergår till att användas privat, men inte när en tillgång övergår till att användas i en verksamhet som är undantagen skatteplikt”.

Domstolens praxis avseende uppdelningen av egendom som används i blandad verksamhet

15. Domstolens fasta praxis angående uppdelning av egendom som används i blandad verksamhet sammanfattades senast i domen i målet Van Laarhoven:[5]

”25 … [En] skattskyldig, vid användning av en anläggningstillgång för såväl yrkesmässiga som privata ändamål, har valmöjligheten, med avseende på mervärdesskatten, att antingen hänföra hela denna vara till rörelsens tillgångar eller att behålla den i dess helhet som en del av sina privata tillgångar, och på så sätt utesluta den helt från mervärdesskattereglerna, eller att låta den ingå i rörelsen till den del den faktiskt används i densamma (dom av den 14 juli 2005 i mål C-434/03, Charles och Charles-Tijmens, REG 2005, s. I-7037, punkt 23 och där angiven rättspraxis, och av den 14 september 2006 i mål C-72/05, Wollny, REG 2006, s. I-8297, punkt 21).

26. Om den skattskyldige väljer att behandla en anläggningstillgång, som används både yrkesmässigt och privat, som en tillgång i rörelsen, är den ingående mervärdesskatten på förvärvet av denna tillgång i princip helt och omedelbart avdragsgill (se domarna i de ovannämnda målen Charles och Charles-Tijmens, punkt 24, och Wollny, punkt 22).[6]

27. I ett sådant fall medför rätten till fullständigt och omedelbart avdrag för den mervärdesskatt som har betalats vid förvärvet emellertid en motsvarande skyldighet att betala mervärdesskatt på privat användning av rörelsetillgången (se domarna i de ovannämnda målen Charles och Charles-Tijmens, punkt 30, och Wollny, punkt 24). Enligt artikel 6.2 första stycket a i sjätte direktivet ska i dessa sammanhang privat användning behandlas som tillhandahållande av tjänster mot vederlag, varför den skattskyldige, i enlighet med artikel 11 A.1 c i samma direktiv, måste betala mervärdesskatt på utgifter som är knutna till denna användning (se dom av den 8 maj 2003 i mål C-269/00, Seeling, REG 2003, s. I-4101, punkterna 42 och 43).”

16. Fördelen för den skattskyldiga personen med att gå tillväga på detta sätt förklarades sålunda i punkt 74 i generaladvokat Jacobs förslag till avgörande i målet Charles and Charles-Tijmens:

”… [D]en skattskyldige [kan] i vissa fall erhålla vissa skattelättnader genom tillämpningen av artiklarna 5.6 och 6.2, trots att hans privata konsumtion är mervärdesskattepliktig liksom alla andra privatpersoners konsumtion. Detta beror bland annat på följande:

— Avdraget är omedelbart, medan beskattningen är fördröjd och sprids över den period då den privata användningen sker, vilket kan vara fördelaktigt ur kassaflödessynpunkt.

4 — Se hänvisningen i punkt 25 i den ovan i punkt 12 nämnda domen i målet Gemeente Vlaardingen.

5 — Dom av den 16 februari 2012 i mål C-594/10, van Laarhoven. Se även dom av den 23 april 2009 i mål C-460/07, Puffer (REG 2009, s. I-3251), punkt 39 och följande punkter.

6 — Rättsläget ändrades genom artikel 168a.1 i direktiv 2006/112 som, med verkan från den 1 januari 2011, infördes genom rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 om ändring av olika bestämmelser i direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 10, s. 14). I nämnda artikel anges särskilt att ”[n]är fast egendom som ingår i en beskattningsbar persons rörelsetillgångar och av den beskattningsbara personen används för rörelsens verksamhet och för eget bruk eller för personalens bruk eller, mer allmänt, för rörelsefrämmande ändamål, ska mervärdesskatten på utgifter i samband med denna egendom vara avdragsgill … endast i proportion till den beskattningsbara personens användning för rörelsens verksamhet”. Enligt artikel 168a.2 får medlemsstaterna tillämpa samma bestämmelse på andra varor. Den nya lagstiftningen var dock inte tillämplig vid tidpunkten för de aktuella omständigheterna i det nationella målet.

— Mervärdesskatt tas ut på kostnaden för de varor eller tjänster som används, och den är sannolikt lägre än det pris som den skattskyldige kunde ha fått i egenskap av privatperson vid ett köp från en annan näringsidkare.

— I fråga om anläggningstillgångar, inklusive fast egendom, kan kostnaden för den skattskyldige för att tillhandahålla 'tjänsten' att använda varan eller egendomen (och således den utgående skatten) vara särskilt låg i förhållande till förvärvskostnaden (och således den avdragsgilla ingående skatten), vilket innebär att den privata användningen faktiskt kommer att belastas med en lägre skatt. Denna fördel ökar sannolikt proportionellt mot andelen privat användning."

17. I målet Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (nedan kallat VNLTO),[7] fann domstolen dock i allt väsentligt att reglerna avseende valmöjligheten att hänföra anläggningstillgångar till rörelsens tillgångar respektive privata tillgångar (det vill säga tillgångar som används i egenskap av skattskyldig person respektive tillgångar som används i egenskap av privatperson) inte kunde tillämpas på en situation där den skattskyldiga personen driver såväl ekonomisk verksamhet, som omfattas av mervärdesskatt, som icke ekonomisk verksamhet, som inte omfattas av mervärdesskatt. Således var artiklarna 6.2 a och 17.2 i sjätte direktivet inte tillämpliga på användning av varor och tjänster som en rörelse hade anskaffat för annan verksamhet än den som den skattskyldiga personen beskattades för. Den mervärdesskatt som belöpte på dessa varor och tjänster var nämligen, när de var hänförliga till sådan verksamhet, inte avdragsgill.

18. Till skillnad från målet Charles och Charles-Tijmens som gällde "fast egendom som hänfördes till rörelsens tillgångar innan den till viss del hänfördes till privat bruk, vilket per definition är helt främmande för den skattskyldigas rörelse", avsåg målet VNLTO "annan verksamhet än den som VNLTO beskattas för. Denna verksamhet består i att tillvarata föreningens medlemmars allmänna intressen och kan inte i förevarande fall anses vara rörelsefrämmande, eftersom den utgör föreningens främsta verksamhetsföremål."[8]

Nederländsk rätt

19. Enligt artikel 3.1 i Wet op de Omzetbelasting (lagen om mervärdesskatt, i den lydelse som var tillämplig 2002) ska med leverans av varor bland annat förstås

"c) tillhandahållande av fast egendom av den som har uppfört den med undantag för annan obebyggd mark än mark för bebyggelse …

…

h) förfogande, inom ramen för rörelsen, över varor som framställts i den egna verksamheten i de fall där den skatt som belastar varorna, om dessa förvärvats av ett annat företag, inte, eller inte fullt ut, kan dras av. Varor som framställts på beställning inklusive tillhandahållande av material såsom mark, ska behandlas som varor som framställts inom verksamheten. Punkt h ska inte tillämpas på annan obebyggd mark än mark för bebyggelse. …"[9]

7 — Se hänvisningen i punkt 25 i den ovan i punkt 12 nämnda domen i målet Gemeente Vlaardingen, punkterna 26–40. Se även dom av 13 mars 2008 i mål C-437/06, Securenta (REG 2008, s. I-1597), punkterna 26–31.

8 — Se punkt 39 i nämnda dom.

9 — Artikel 3.1 h bygger på artikel 5.7 a i sjätte direktivet.

20. I artikel 11.1 a.1 i samma lag föreskrivs att, å ena sidan, tillhandahållande av fast egendom och överlåtelse av rättigheter i sådan egendom, med undantag för tillhandahållande av byggnader eller delar av byggnader tillsammans med marken som de uppförts på som genomförts inom två år från första inflyttningen och, å andra sidan, tillhandahållande av mark för bebyggelse, undantas från mervärdesskatteplikt.

21. Enligt artikel 3.1 a i Uitvoeringsbeschikking Omzetbelasting (tillämpningsföreskrifter till mervärdesskattelagen, i den lydelse som var tillämplig år 2002) ska myndigheter betraktas som skattskyldiga personer i fråga om tillhandahållande av fast egendom. [10]

22. Wet op het BTW-compensatiefonds (lagen om kompensationsfonden för mervärdesskatt) trädde ikraft den 1 januari 2003. Enligt artikel 2 inrättas en kompensationsfond för mervärdesskatt inom finansministeriet. Enligt artikel 3 har förvaltningsrättsliga organ rätt till bidrag från fonden i syfte att finansiera mervärdesskatt som de påförs i fråga om varor och tjänster som används för andra ändamål än rörelsen. Enligt artikel 13.1 a undantas tillhandahållanden som skedde innan lagen trädde ikraft från rätten till bidrag.

Bakgrund, förfarandet och tolkningsfrågorna

23. Gemeente 's-Hertogenbosch ('s-Hertogenbosch kommun) (nedan kallad Gemeente) är en lokal myndighet och ska därför, enligt artikel 4.5 i sjätte direktivet, inte anses som skattskyldig i fråga om verksamhet eller transaktioner som den utför i sin egenskap av myndighet. Gemeente utför dock också vissa ekonomiska verksamheter och transaktioner, både sådana som är skattepliktiga och sådana som är undantagna från skatteplikt.

24. Gemeente har därför i princip rätt att dra av ingående skatt på varor och tjänster som förvärvats för användning i dess skattepliktiga ekonomiska verksamhet, men inte på varor och tjänster som förvärvats för användning i de verksamheter eller transaktioner den utför i sin egenskap av myndighet eller som är undantagna från skatteplikt.

25. Under år 2000 lät Gemeente uppföra en kontorsbyggnad på egen mark. [11] I mervärdesskattedeklarationen för juli år 2002 (före kompensationsfondens införande) redovisade Gemeente ingående mervärdesskatt om 287 999 euro avseende byggnadsarbetet. Gemeente flyttade in i byggnaden den 1 april 2003 (efter kompensationsfondens införande).

26. Gemeentes användning av byggnaden var uppdelad på följande sätt: 94 procent avsåg verksamhet i egenskap av myndighet (som inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt och därför inte medför rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt), 5 procent avsåg skattepliktig ekonomisk verksamhet (på vilken mervärdesskatt utgår och ingående mervärdesskatt därför är avdragsgill) och 1 procent avsåg ekonomisk verksamhet som var undantagen från skatteplikt (som omfattas av mervärdesskatt men där ingående mervärdesskatt inte får dras av). [12]

27. Det framgår av Gemeentes yttranden att myndigheten, i enlighet med domstolens praxis angående behandling av egendom som används både yrkesmässigt och privat, [13] först valde att hänföra byggnaden till sina rörelsetillgångar för att därmed erhålla full avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten under byggnadsarbetet. Då Gemeente, på grundval av domen i målet VNLTO, [14] sedermera drog slutsatsen att en sådan uppdelning inte kunde göras, frångick Gemeente sedan detta angreppssätt.

10 — I enlighet med artikel 4.5 andra stycket i sjätte direktivet.

11 — Detta innebar enligt Gemeente att en befintlig byggnad revs (bortsett från fasaden) och att en ny byggnad uppfördes bakom fasaden.

12 — Denna uppdelning hade av allt att döma överenskommits mellan Gemeente och skattemyndigheterna.

13 — Se ovan punkt 15.

14 — Se ovan punkt 17.

28. Gemeente önskar fortfarande dra av den ingående skatten om 287 999 euro på de tillhandahållanden som förvärvades år 2002, i sin helhet, men numera på den grunden att dess första inflyttning i byggnaden år 2003 utgjorde ett skattepliktigt uttag för eget bruk i enlighet med artikel 3.1 h i Wet op de Omzetbelasting och artikel 5.7 a i sjätte direktivet. Gemeente har således gjort gällande att de tillhandahållanden som gjordes år 2002 förvärvades för dess skattepliktiga verksamhet och att den ingående mervärdesskatten därför var helt och omedelbart avdragsgill.

29. Skattemyndigheten delar inte denna uppfattning, utan anser att endast 6 procent av den ingående mervärdesskatt som påfördes år 2002 – vilket motsvarar den mervärdesskattepliktiga andelen av Gemeentes ekonomiska verksamhet – får dras av).

30. Hoge Raad, dit målet har överklagats, anser att det finns fyra möjliga sätt att tolka sjätte direktivet.[15] Då Hoge Raad finner det oklart vilket alternativ som är det rätta har Hoge Raad ställt följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska artikel 5.7 a i sjätte direktivet tolkas så, att det ska anses utgöra leverans mot vederlag när en kommun tar en byggnad i bruk som den har låtit uppföra på egen mark och som till 94 procent ska användas vid kommunens myndighetsutövning, samt till 6 procent vid dess verksamhet i egenskap av skattskyldig, varav 1 procent för skattefri verksamhet som inte medför rätt att göra avdrag?”

Parternas olika synsätt

31. Förutom Hoge Raads egen bedömning, som har framställts i beslutet om hänskjutande, har Gemeente, den grekiska och den nederländska regeringen samt kommissionen inkommit med skriftliga yttranden. Nämnda parter yttrade sig också muntligen vid förhandlingen den 22 januari 2014.

32. I huvudsak har två alternativa synsätt gjorts gällande.

33. Det första synsättet (som jag kommer att kalla eget uttag-alternativet och som omfattar tre av Hoge Raads möjliga tolkningar) baseras på att den situation som är föremål för bedömning i den nationella domstolen omfattas av artikel 5.7 a i sjätte direktivet. Denna ståndpunkt delas av den grekiska och den nederländska regeringen och utgör också grunden för Gemeentes nuvarande uppfattning.

34. Det andra synsättet (som jag kommer att kalla fördelningsalternativet) baseras på att Gemeente år 2002 fördelade byggnaden mellan sina rörelsetillgångar och privata tillgångar och därmed slog fast sin ställning i mervärdesskattehänseende, samt att artikel 5.7 a inte är tillämplig. Detta synsätt förespråkas starkt av kommissionen och verkar vara det som Gemeente ursprungligen gjorde gällande. Det är dock inte säkert att detta alternativ är helt fristående från eget uttag-alternativet. Under vissa förhållanden är det möjligt att dessa kan kombineras (se nedan punkt 39).

35. Enligt *eget uttag-alternativet* ska Gemeente anses ha ”producerat” byggnaden själv (eftersom Gemeente tillhandahöll marken och den ursprungliga fasaden på den slutliga byggnaden och förvärvade övriga varor och tjänster externt) under år 2002 och därefter ha ”tagit ut” den vid den första inflyttningen år 2003 i den mening som avses i artikel 5.7 a i sjätte direktivet.

36. Enligt Hoge Raads första variant av detta synsätt skulle 6 procent av mervärdesskatten på leveranserna år 2002 vara avdragsgill, vilket motsvarar den andel av byggnaden som slutligen användes i rörelsen. Därefter skulle man, när det gällde att påföra och dra av mervärdesskatt, bortse från det egna uttaget år 2003, eftersom det endast avsåg samma (försumbara) andel av byggnaden som användes i rörelsen. Denna variant förespråkas inte i några av yttrandena till domstolen.

15 — Se nedan punkterna 35–38.

37. I den andra av Hoge Raads tre varianter är mervärdesskatten på tillhandahållandena år 2002 helt avdragsgill, eftersom de användes för skattepliktig verksamhet, nämligen det egna uttaget 2003, som var skattepliktigt i sin helhet. Därefter skulle 5 procent av mervärdesskatten på det egna uttaget (vilket motsvarar den andel om 5 procent av byggnaden som används för skattepliktig ekonomisk verksamhet) vara avdragsgill och 95 procent (vilket motsvarar den andel om 94 procent av byggnaden som används för myndighetsutövning jämte den andel om 1 procent av byggnaden som används för skattebefriad ekonomisk verksamhet) inte vara avdragsgill. Den här varianten motsvarar Gemeentes nuvarande uppfattning. Kommissionen delar uppfattningen att detta är en möjlig bedömning men förespråkar den inte. Kommissionen anser dock att denna variant av eget uttag-alternativet, om domstolen finner att denna är den korrekta, ska kombineras med fördelningsalternativet, på så sätt att Gemeentes efterföljande användning av byggnaden för myndighetsutövning, ska anses utgöra användning för andra ändamål än Gemeentes ”rörelse” i den mening som avses i sjätte direktivet och följaktligen som skattepliktigt tillhandahållande av tjänster mot vederlag i enlighet med artikel 6.2 a i samma direktiv.

38. Enligt Hoge Raads tredje variant ska det egna uttaget som skedde år 2003 endast betraktas som skattepliktigt tillhandahållande i den utsträckning som motsvarar byggnadens användning i rörelsen, nämligen 6 procent. Följaktligen skulle endast en motsvarande andel av den ingående mervärdesskatten 2002 vara avdragsgill. Denna variant motsvarar i stora drag den uppfattning som den grekiska och den nederländska regeringen har gjort gällande.

39. Enligt *fördelningsprincipen* ska Gemeente anses ha förvärvat 2002 års tillhandahållanden från externa källor och därefter hänfört dem (och den byggnad i vilka de ingår) till sina rörelsetillgångar, vilket innebär att den ingående mervärdesskatten är avdragsgill i sin helhet. Efter att därefter till 94 procent ha använt byggnaden för ändamål för vilka myndigheten agerade i egenskap av icke skattskyldig person och således som slutkonsument, ska Gemeente debitera sig själv ej avdragsgill mervärdesskatt på kostnaden för att tillhandahålla byggnaden för dessa ändamål, i enlighet med artikel 6.2 a i sjätte direktivet. Med avseende på den återstående delen om 6 procent av det ursprungliga avdraget, bör detta fördelas mellan den andel på 1 procent som avser användning för icke skattepliktiga transaktioner i rörelsen och den andel på 5 procent som avser användning för skattepliktiga transaktioner. Kommissionen har i andra hand gjort gällande att detta synsätt ska tillämpas efter det egna uttaget år 2003 i enlighet med artikel 5.7 a om domstolen skulle finna att ett sådant uttag har ägt rum (se ovan punkt 37).

40. Fördelningsalternativet utgör inte i sig något av Hoge Raads tolkningsalternativ. Trots detta anser Hoge Raad det möjligt att artikel 5.7 a i sjätte direktivet inte är tillämplig alls, eftersom det inte finns någon bestämmelse om en avdragsmekanism för myndigheter som har knutits till den artikeln. Om det vore fallet skulle den vägen naturligtvis stå öppen för fördelningsalternativet. Detta alternativ förespråkas dock av kommissionen och motsvarar uppenbarligen Gemeentes ursprungliga huvudargument. Problemet – som i synnerhet har understrukits av den nederländska regeringen, men också vidkänts av Gemeente – är om domstolens praxis angående fördelning mellan rörelsetillgångar och privata tillgångar, efter domen i målet VNLTO, kan tillämpas på sådana omständigheter som är aktuella i målet vid den nationella domstolen. Kommissionen anser inte att det finns något sådant problem. [16]

16 — Se nedan punkt 55 och följande punkter.

Bedömning

Betydelsen av kompensationsfonden för mervärdesskatt

41. Det framgår av yttrandena i målet att Gemeentes skäl för att förespråka den bedömning som nu har gjorts gällande hänger samman med införandet av kompensationsfonden för mervärdesskatt den 1 januari 2003. En myndighet som ådrog sig icke avdragsgill mervärdesskatt år 2003 skulle ha rätt till ersättning från fonden, medan en myndighet som ådrog sig icke avdragsgill mervärdesskatt år 2002 inte skulle ha motsvarande rätt till ersättning. Det förefaller därför ligga i Gemeentes intresse att den mervärdesskatt som påfördes de tillhandahållanden som gjordes år 2002 var avdragsgill i sin helhet och att den icke avdragsgilla mervärdesskatten endast påfördes år 2003.

42. Det framgick dock till en början inte klart av handlingarna i målet vilken relevans kompensationsfonden för mervärdesskatt hade för bedömningen av tolkningsfrågorna. Det framstod som möjligt att ersättningen från fonden skulle motsvara ett avdrag och därmed leda till en snedvridning av det gemensamma mervärdesskattesystemets funktion.

43. Dessa tvivel skingrades dock huvudsakligen vid den muntliga förhandlingen. Som jag nu förstår saken utgår statliga bidrag till kommunal verksamhet i Nederländerna främst genom den så kallade Gemeentefonds (nedan kallad kommunfonden), ur vilken lokala myndigheter kan erhålla medel för att täcka sina kostnader, med vissa begränsningar som bland annat bestäms på grundval av storlek och invånarantal. Fram till slutet av år 2002 erhöll kommunerna en enhetlig ersättning från denna fond avseende samtliga utgifter, inklusive mervärdesskatt i förekommande fall. En separat kompensationsfond för mervärdesskatt som var åtskild från kommunfonden inrättades år 2003 – vilket har medfört att mervärdesskatt nu behandlas åtskilt från utgifter på vilka mervärdesskatt inte utgår – för att säkerställa att all mervärdesskatt på leveranser som förvärvas för myndighetsutövning, som inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt-, och endast sådan mervärdesskatt, ska ha rätt att erhålla bidrag. Såsom den nederländska regeringen klargjorde vid den muntliga förhandlingen och vilket bekräftades av kommissionen, är detta system inte en skattemässig utan budgetmässig åtgärd, som helt enkelt är avsedd att säkerställa lämplig finansiering av kommunala utgifter och undvika en snedvridning av kostnaderna för interna respektive externa tjänster.

44. Om denna uppfattning är riktig är det inte sannolikt att det, vid en jämförelse mellan en situation där Gemeente kunde behandla tillhandahållandena under år 2002 som ingående material till förmån för skattepliktiga egna uttag år 2003 och en situation där detta inte var fallet, skulle uppkomma en uppenbar snedvridning av mervärdesskattesystemet. I det förra fallet skulle mervärdesskatten på det ingående materialet vara avdragsgill år 2002 och därför inte komma i fråga för ersättning från kommunfonden det året, medan mervärdesskatten på det egna uttaget skulle ge rätt till bidrag från kompensationsfonden för mervärdesskatt år 2003. I det senare fallet skulle kostnaden inklusive mervärdesskatt beaktas vid beräkningen av ersättning från kommunfonden år 2002 och mervärdesskatt skulle inte utgå 2003.

45. Under dessa förhållanden kommer jag inte att beakta betydelsen av kompensationsfonden för mervärdeskatt vidare och föreslår att domstolen inte heller ska göra det. Om den nationella domstolen emellertid finner att möjligheten att erhålla ersättning från kompensationsfonden för mervärdesskatt skulle kunna ha en snedvridande verkan på mervärdesskattesystemet, skulle den behöva ta hänsyn till detta och, om nödvändigt, hänskjuta en ytterligare fråga till domstolen i det hänseendet.

Det slutliga resultatet

46. Gemeente debiterades ingående mervärdesskatt år 2002 på tillhandahållanden som förvärvades för det slutliga syftet att använda en kontorsbyggnad till 94 procent för verksamhet i egenskap av myndighet (som inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt och därför inte medför att ingående mervärdesskatt får dras av), till 5 procent för skattepliktig verksamhet (på vilken mervärdesskatt utgår och ingående mervärdesskatt därför är avdragsgill) och till 1 procent för verksamhet som var undantagen från skatteplikt (som omfattas av mervärdesskatt men där ingående mervärdesskatt inte får dras av).

47. För att det slutliga resultatet ska vara förenligt med sjätte direktivet måste det därför medföra en rätt till avdrag på 5 procent avseende byggnadens användning för skattepliktig verksamhet, men inte avseende övrig del. [17]

48. Hoge Raad och de som har yttrat sig i målet verkar vara eniga om detta slutliga resultat.

49. Utmaningen är att avgöra hur detta resultat ska uppnås på rätt sätt på grundval av de olika bestämmelserna i sjätte direktivet och domstolens rättspraxis där dessa tolkas, vilket är ett område som inte präglas av motsvarande enighet.

Betydelsen av domen i målet VNLTO

50. Den första frågan måste vara om domen i målet VNLTO hindrar att fördelningsalternativet tillämpas. [18] Om så är fallet finns det ingen anledning att beakta alternativet vidare. Om så inte är fallet blir det dock nödvändigt att avgöra huruvida eget uttag-alternativet är tillämpligt och, i så fall, undersöka i vilken utsträckning de två synsätten är förenliga.

51. Med avseende på domen i målet VNLTO är jag benägen att dela Gemeentes och den nederländska regeringens uppfattning att domstolen faktiskt fann att den valmöjlighet och mekanism som följer av domstolens praxis angående behandling av anläggningstillgångar som används både i rörelsen och privat inte är tillämpliga när den skattskyldiga personens verksamhet omfattar både transaktioner (vare sig dessa är skattepliktiga eller har undantagits från mervärdesskatt) som omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt och transaktioner som inte gör det. Även om argumentationen i domen kunde ha varit utförligare och tydligare verkar detta följa av generaladvokat Mengozzis mer heltäckande bedömning i punkterna 20–57 i förslaget till avgörande i samma mål. Jag delar vidare uppfattningen att det inte är självklart att meningen ”[a]nvändning … för den skattskyldiges privata bruk, eller … användning för andra ändamål än hans rörelse” i artikel 6.2 a i sjätte direktivet omfattar användning som visserligen avser rörelsen, men som inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt.

52. Målet VNLTO rörde en sammanslutning av jordbruksföretag som hade till syfte att främja jordbrukssektorns intressen i vissa regioner i Nederländerna och finansierades genom medlemsavgifter. Då aktiviteterna främst finansierades genom medlemsavgifter snarare än särskilda avgifter ansågs verksamheten inte ha skett mot vederlag och därför falla utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt. VNLTO tillhandahöll dock även separata tjänster till medlemmarna och tredje parter för vilka tjänster fakturor utfärdades och vilka utgjorde tillhandahållanden mot vederlag som omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Den fråga det rörde sig om i målet var

17 — Se även domen i målet Securenta (ovan fotnot 7), punkt 37.

18 — Se ovan punkterna 17 och 18.

huruvida artikel 6.2 a i sjätte direktivet, i fråga om verksamhet som föll utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt, var tillämplig på användning av varor och tjänster som VNLTO anskaffade för rörelsen. Svaret var nej. Verksamheten i fråga kunde inte anses vara rörelsefrämmande, ”eftersom den utgjorde föreningens främsta verksamhetsföremål”. [19]

53. I förevarande mål rör det sig om en lokal myndighet som inte ska betraktas som en skattskyldig person när det gäller verksamhet och transaktioner som den utför i egenskap av myndighet, och som således inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt. Denna verksamhet verkar utgöra dess ”främsta verksamhetsföremål”. Vidare tillhandahåller myndigheten tjänster som omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt – både tjänster som är skattepliktiga och tjänster som har undantagits från mervärdesskatt. Myndigheten ska betraktas som en skattskyldig person avseende dessa tjänster.

54. Enligt min uppfattning bör samma princip gälla i båda målen.

55. Jag står fast vid denna uppfattning, trots kommissionens argument att det i VNLTO:s fall rörde sig om tjänster, medan det i förevarande mål rör sig om anläggningstillgångar och att den relevanta verksamheten i målet VNLTO inte omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt på grund av att det inte utgick något särskilt vederlag, medan det i förevarande mål är det faktum att Gemeente inte ska betraktas som en skattskyldig person som gör att verksamheten inte omfattas av tillämpningsområdet för mervärdesskatt och att domstolen i målet Uudenkaupungin kaupunki [20] fann att möjligheten att hänföra anläggningstillgångar till rörelsetillgångar var tillämplig på myndigheter.

56. För det första hänvisas det i domslutet och domskälen i målet VNLTO tydligt till ”varor och tjänster” och jag kan inte finna något som tyder på att ”varor” endast var avsett att omfatta ”andra varor än anläggningstillgångar”, medan generaladvokat Mengozzis bedömning utmynnade i den tydliga uppfattningen [21] att artikel 6.2 a i sjätte direktivet inte var tillämplig på de aktuella omständigheterna i det målet, även om det rörde sig om anläggningstillgångar. För det andra anser jag inte att orsaken till att verksamhet eller transaktioner faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt är relevant för att avgöra huruvida verksamheten eller transaktionerna utgör ”andra ändamål än rörelsen”. Det relevanta är, i enlighet med domen i målet VNLTO, huruvida verksamheten och tjänsterna ingår i den relevanta enhetens ”främsta verksamhetsföremål”. Slutligen är det inget i domen i målet Uudenkaupungin kaupunki som pekar på att domstolen i det målet stödde uppfattningen att valmöjligheten att hänföra anläggningstillgångar som både användes yrkesmässigt och privat till rörelsens tillgångar var tillämplig på myndigheter. Den av kommissionen citerade punkt 34 i nämnda dom innehåller allmängiltiga formuleringar och bemöter en allmän invändning från den finländska regeringen, medan domstolen, i punkt 33, klart uttalade att ”artiklarna 5.6 och 6.2 endast är tillämpliga när en tillgång övergår till att användas privat, men inte när en tillgång övergår till att användas i en verksamhet som är undantagen skatteplikt”.

57. Jag anser därför att Gemeente, under de omständigheter som är aktuella i förevarande mål, inte hade rätt att utnyttja valmöjligheten att hänföra kontorsbyggnaden till sin verksamhet som skattskyldig person och sedan utnyttja valmöjligheten att behandla användningen av den för myndighetsutövning som skattepliktigt tillhandahållande av tjänster mot vederlag.

Artikel 5.7 a i sjätte direktivet

58. Nästa steg är att överväga huruvida artikel 5.7 a i sjätte direktivet är tillämplig och i sådana fall vilka effekter det skulle ha.

19 — Se hänvisningen i punkt 25 i den ovan i punkt 12 nämnda domen i målet Gemeente Vlaardingen, punkt 39.

20 — Se hänvisningen i punkt 25 i den ovan i punkt 12 nämnda domen i målet Gemeente Vlaardingen.

21 — Se punkt 57 i förslaget till avgörande.

59. Bestämmelsen i fråga ger medlemsstaterna en valmöjlighet. Jag delar dock den nederländska regeringens uppfattning att när en medlemsstat väl har utnyttjat valmöjligheten – såsom är fallet med Nederländerna – ska den aktuella behandlingen i mervärdesskattehänseende tillämpas i alla situationer som uppfyller kriterierna i bestämmelsen, såsom de har genomförts i nationell rätt. Omvänt ska denna behandling naturligtvis inte tillämpas i situationer som inte uppfyller dessa kriterier.

60. Om jag läser artikel 3.1 h i Wet op de Omzetbelasting mot bakgrund av artikel 5.7 a i sjätte direktivet och relevant rättspraxis finner jag att när en skattskyldig person både i) producerar varor inom ramen för sin rörelse (eller tillhandahåller material, även mark, för varor som produceras på beställning) och ii) använder varorna som producerats i rörelsen, samt när iii) mervärdesskatten på dessa varor inte skulle ha varit helt avdragsgill om de helt hade förvärvats från en annan person, ska användningen av dem inom ramen för rörelsen behandlas som en skattepliktig leverans.

61. Dessa tre villkor är kumulativa. Om samtliga villkor är uppfyllda ska användningen för rörelsen betraktas som en skattepliktig leverans, och vice versa.

62. Vid första påseende förefaller villkoren vara uppfyllda i fråga om Gemeente. Kontorsbyggnaden uppfördes på beställning, (bland annat) på mark och med en fasad som tillhandahölls av Gemeente – vilket kan jämföras med situationen i målet Gemeente Vlaardingen. Byggnaden måste också anses ha uppförts inom ramen för och ha använts för Gemeentes rörelse. Inom ramen för parallella egna uttag måste ”rörelse”, i den mening som avses i artikel 5.7 i sjätte direktivet, ha samma betydelse som i artikel 6.2. Eftersom byggnaden också användes för andra ändamål än skattepliktiga transaktioner skulle den ingående mervärdesskatten inte ha varit avdragsgill i sin helhet om byggnaden till alla delar hade förvärvats från en annan skattskyldig person.

63. Frågan uppstår då om denna inledande bedömning bör ändras till följd av att bara 6 procent av byggnadens användning avsåg Gemeentes verksamhet som skattskyldig person.

64. Jag anser inte att så är fallet. Syftet med artikel 5.7 a i sjätte direktivet var att förhindra en snedvridning av konkurrensen på grund av att de som producerar sitt eget ingående material, när den ingående mervärdesskatten inte är avdragsgill i sin helhet, skulle erhålla en fördel framför de som var tvungna att förvärva motsvarande ingående material externt, om inte det ingående materialet i båda fallen beskattades på samma sätt. Dessa hänsyn är inte beroende av vissa värden. Förmånens storlek är således inte någon avgörande faktor. I alla händelser kan den inte värderas som någon form av andelsförhållande. Den förmån som 6 procent av en stor summa mervärdesskatt utgör kan vara större än den som utgörs av 94 procent av en mindre summa.

65. Jag anser därför att Gemeentes tillträde till kontorsbyggnaden (oberoende av när tillträdet exakt ägde rum), efter att den uppförts med delar som hade tillhandahållits av Gemeente, ska behandlas som ett skattepliktigt uttag för eget bruk i den mening som avses i artikel 5.7 a i sjätte direktivet.

66. Det är dock viktigt att en sådan behandling inte blir aktuell om leveranser förvärvas från en annan skattskyldig person i sin helhet och sedan används på ett visst sätt – oavsett vilket sätt det kan vara. Inom ramen för det gemensamma mervärdesskattesystemet kan det inte finnas något syfte med att behandla en och samma leverans först som ett förvärv (på vilket full mervärdesskatt utgår och den ingående mervärdesskatten sedan dras av i sin helhet) och därefter som ett uttag för eget bruk (på vilket full mervärdesskatt utgår och där sedan ingående mervärdesskatt delvis eller inte alls dras av), snarare än som en enstaka leverans på vilken full mervärdesskatt utgår och, i förekommande fall, ingående mervärdesskatt delvis eller inte alls dras av). Således, om den skattemässiga behandling som är föremål för prövning i den nationella domstolen bara avsåg leverans av varor och tjänster som Gemeente erhöll från externa leverantörer, oberoende av de delar av den slutliga byggnaden som

Gemeente själv tillhandahöll, skulle artikel 5.7 a i sjätte direktivet inte vara tillämplig. [22]

67. Sådan behandling är lämplig (och obligatorisk) endast om och i den mån samtliga villkor i artikel 5.7 a i sjätte direktivet har uppfyllts i sin helhet. Den kan därför vara enbart tillämplig på leverans av varor och tjänster som tillhandahålls av Gemeentes externa leverantörsföretag. Gemeentes eget uttag måste avse hela leveransen, inklusive marken och den befintliga fasaden. Om så inte vore fallet skulle Gemeente inte ha bidragit med någon del och hela transaktionen skulle behandlas enligt de vanliga reglerna. Följaktligen ska den mervärdesskatt som Gemeente har att erlägga beräknas med utgångspunkt i den totala köpeskillingen (eller, om detta inte är möjligt, självkostnadspriset vid tidpunkten för leveransen) för varje enskilt element av marken och byggnaden i enlighet med artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet – förutsatt att mervärdesskatt inte redan hade tagits ut på dessa delar. [23]

68. Om det antas att artikel 5.7 a i sjätte direktivet kan och ska tillämpas på leveransen av byggnaden som helhet delar jag Gemeentes uppfattning att det i praktiken är Hoge Raads andra variant av synsättet (se ovan punkt 37), som ska tillämpas. Denna uppfattning godtas – även om den inte förespråkas – också av kommissionen.

69. I artikel 5.7 a i sjätte direktivet talas det om ”[u]ttag som en skattskyldig person gör inom ramen för sin rörelse” av, i huvudsak, varor som producerats internt. När så är fallet kan ett sådant uttag (och ska i en medlemsstat som har utnyttjat valmöjligheten) behandlas som leverans mot vederlag i den mening som avses i artikel 2.1 i samma direktiv och, följaktligen, som ett skattepliktigt uttag. Artikeln omfattar varken uttag av varor som en skattskyldig person gör delvis inom ramen för sin rörelse och delvis för ändamål som faller utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatt eller behandling av ett sådant uttag som leverans vilken till viss del sker mot vederlag och till viss del utan vederlag. Det ändamål för vilket en leverans används saknar i princip relevans för frågan om leveransen är skattepliktig eller inte (även om det är relevant för frågan huruvida det kan finnas en rätt att dra av den mervärdesskatt som har påförts leveransen).

70. När det är fråga om eget uttag i den mening som avses i artikel 5.7 a i sjätte direktivet är det därför en naturlig följd att leveransen är skattepliktig i sin helhet, om den inte helt eller delvis har undantagits från skatteplikt.

71. Det finns inget i förevarande mål som tyder på att det egna uttaget av kontorsbyggnaden omfattas av ett sådant undantag.

72. Under dessa omständigheter ska leveransen i sin helhet behandlas som en skattepliktig utgående transaktion som genomförts av Gemeente. Till följd av detta ska all ingående mervärdesskatt på leveranser som Gemeente förvärvat för denna skattepliktiga utgående transaktion vara avdragsgill enligt artikel 17.2 i sjätte direktivet.

73. När det gäller det egna uttaget i sig ska dock Gemeente erlägga mervärdesskatt på transaktionens fulla värde. I den omfattning byggnaden används i samband med Gemeentes skattepliktiga transaktioner (det vill säga 5 procent i förevarande mål) kan Gemeente enligt artikel 17.2 och 17.5 i sjätte direktivet dra av den ingående skatten från den utgående skatt myndigheten är skyldig att deklarera till skattemyndigheten. För resterande 95 procent, som avser användning i samband med andra transaktioner, får avdrag inte göras.

22 — Se även fotnot 10 i generaladvokat Mazáks förslag till avgörande i målet Gemeente Vlaardingen (ovan fotnot 3) och, e contrario, punkt 27 i domen i samma mål.

23 — Se domen i målet Gemeente Vlaardingen (ovan fotnot 3), punkt 30 och följande punkter.

74. Sammanfattningsvis skulle den av mig föreslagna tolkningen ge följande resultat i förevarande mål. Gemeentes första inflyttning 2003 ska behandlas som leverans mot vederlag och beskattningsunderlaget ska, enligt artikel 11 A.1 b i sjätte direktivet, beräknas med utgångspunkt i leveransens totala värde, inklusive markens värde, förutsatt att mervärdesskatt inte redan tagits ut på sistnämnda värde. Gemeente kan dra av den ingående mervärdesskatten på alla leveranser som har förvärvats för detta ändamål, även marken, i förekommande fall, i sin deklaration avseende den mervärdesskatt Gemeente har att redovisa på den leverans som behandlas som leverans mot vederlag. När Gemeente använder byggnaden för ytterligare tillhandahållanden inom ramen för sin verksamhet, kan Gemeente, enligt artikel 17.2 och 17.5 i sjätte direktivet, från den utgående mervärdesskatten på dessa tillhandahållanden, endast dra av den andel av den mervärdesskatt som Gemeente ska redovisa på det tillhandahållande som behandlas som tillhandahållande mot vederlag i enlighet med artikel 5.7 a, som motsvarar byggnadens användning för skattepliktiga transaktioner, vilket i de aktuella omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, utgör 5 procent.

Förslag till avgörande

75. Mot bakgrund av ovan anförda överväganden föreslår jag att domstolen besvarar den tolkningsfråga som har ställts av Hoge Raad på följande sätt:

Artikel 5.7 a i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ska tolkas så, att den är tillämplig på en myndighets första inflyttning i en byggnad som myndigheten har låtit uppföra på egen mark och till 94 procent använder för verksamhet den bedriver i egenskap av myndighet och till 6 procent för verksamhet den bedriver i egenskap av skattskyldig person, inklusive 1 procent för verksamhet som är undantagen från skatteplikt för vilken avdragsrätt inte föreligger.