

|

61988C0173

Forslag til afgørelse fra generaladvokat Jacobs fremsat den 17. maj 1989. - SKATTEMINISTERIET MOD MORTEN HENRIKSEN. - ANMODNING OM PRAEJUDICIEL AFGOERELSE: HOEJESTERET - DANMARK. - OMSAETNINGSAFGIFT - FRITAGELSE. - SAG 173/88.

Samling af Afgørelser 1989 side 02763

Generaladvokatens forslag til afgørelse

++++

Hoeje Domstol .

1 . I denne sag har Højesteret anmodet om en praejudiciel afgørelse vedrørende spørgsmaalet, om der skal svares moms af udlejning af individuelle, lukkede garager i henhold til artikel 13 B, litra b), i det sjette momsdirektiv (Raadets direktiv 77/388/EOEF af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter - Det fælles merværdiafgiftssystem : ensartet beregningsgrundlag, EFT 1977, L 145, s . 1).

2 . Det sjette momsdirektivs artikel 13 har overskriften "Afgiftsfritagelser i indlandet ". Artikel 13 A, har overskriften : "Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse ". Artikel 13 B, der vedrører "Andre fritagelser", indeholder følgende bestemmelser :

"Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne paa betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennaevnte fritagelser, og med henblik paa at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug :

a) ...;

b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, med undtagelse af :

1 . udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, saaledes som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i omraader, der er indrettet som campingpladser;

2 . udlejning af pladser til parkering af køretøjer;

3 . udlejning af udstyr og maskiner, der installeres paa brugsstedet;

4 . udlejning af bokse .

Medlemsstaterne kan fastsaette yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesomraade;

c)..."

3 . Artikel 13 C, der bærer overskriften "Valgmulighed", indeholder følgende bestemmelser :

"Medlemsstaterne kan indroemme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af :

a) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom;

b) transaktioner omhandlet under punkt B, litra d), g) og h).

Medlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgfrihed; de fastsætter de nærmere bestemmelser for dens udøvelse ."

4 . Artikel 13 B, skal ses på baggrund af direktivets syttende betragtning :

"Inden for visse grænser og på visse betingelser bør medlemsstaterne kunne indføre eller opretholde særlige foranstaltninger, der fraviger dette direktiv, for at forenkle afgiftens opkrævning eller undgå visse former for svig og unddragelse ".

5 . Det sjette momsdirektiv blev gennemført i Danmark ved lov nr . 204 af 10 . maj 1978, der gengiver hovedindholdet af bestemmelserne i - blandt andet - direktivets artikel 13 B, litra b).

6 . Det er mellem parterne i hovedsagen - Morten Henriksen og Skatteministeriet - omtvistet, hvorvidt Morten Henriksens udlejning af garager i et garageanlæg, som han ejer, er udlejning af "fast ejendom" eller "udlejning af pladser til parkering af køretøjer ". I det første tilfælde er udlejningen principielt omfattet af momsfrigørelsen (med forbehold for medlemsstaternes beføjelse til at fastsætte yderligere undtagelser, jfr . den tidligere nævnte bestemmelse i artikel 13 B, litra b), in fine). I det andet tilfælde er udlejningen ikke omfattet af frigørelsen og følgelig momspligtig .

7 . Det fremgår af sagens akter, at det omhandlede garageanlæg består af to bygninger, hver med 12 garager, der blev opført samtidig med en bebyggelse bestående af 37 kædehuse . Nogle af garagerne udlejes til beboerne i bebyggelsen, mens andre udlejes til personer, der har bopæl i nærheden . Garagerne er aflåselige, adskilt fra hinanden, og hver har en port . Man kan se lignende garagetyper bag huse eller lejlighedskomplekser overalt i Europa . Morten Henriksen oplyste under den mundtlige forhandling, at han kun ejer garagerne, men ingen af husene .

8 . Under sagens behandling for de nationale retsinstanser kendte Østre Landsret i første instans for ret, at udlejning af sådanne garager ikke er afgiftspligtig . Landsretten anførte, at efter en naturlig sproglig forståelse af "parkeringspladser" i merværdiafgiftsloven omfatter undtagelsen fra afgiftsfriheden vedrørende udlejning af fast ejendom ikke garager som de under sagen omhandlede, og at direktivets artikel 13 B, litra b), nr . 2, hverken i den danske eller de øvrige affattelser giver sikre holdepunkter for den af sagsoegte anlagte fortolkning . Efter at sagsoegte, Skatteministeriet, havde indanket sagen for Højesteret, har denne ved beslutning, indgaaet til Justitskontoret den 27 . juni 1988, forelagt Domstolen to spørgsmål . De forelagte spørgsmål har følgende ordlyd :

"1) Skal artikel 13 B, litra b), i Raadets direktiv 77/388 af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter (6 . momsdirektiv) forstaas saaledes, at afgiftspligten ved udlejning af 'pladser til parkering af koeretoerje' ogsaa omfatter udlejning af garager af den type, som naervaerende sag omhandler?"

2) Saafremt ovennaevnte spoergsmaal besvares bekræftende, oenskes det oplyst, om den naevnte artikel fortolkes saaledes, at medlemsstaterne er forpligtet til at afgiftsbelægge udlejning af garager af den i naervaerende sag omhandlede type?"

9 . Baade den danske regering og Kommissionen har indgivet skriftlige indlaeg for Domstolen . Vedroerende spoergsmaal 1 har den danske regering anfoert, at "pladser til parkering af koeretoerje" omfatter ethvert sted, som er beregnet til parkering af koeretoerje, uanset om pladsen er aaben, overdaekket eller findes i en bygning . Den danske regering har henvist til de forskellige sproglige affattelser af direktivets artikel 13 B, litra b), nr . 2, og har anfoert, at den engelske version (" premises and sites ") er saerlig oplysende, idet det heraf fremgaar, at man i faelleskabsbestemmelsen har villet give begrebet et helt generelt indhold . Den danske regering har gjort gaeldende, at enhver momsfrigagelsesbestemmelse maa fortolkes restriktivt, eftersom direktivets formaal er at indfoere et generelt afgiftssystem, hvorved der skal sikres en "korrekt og enkel anvendelse" af fritagelserne . Saafremt den under sagen omhandlede garagetype skulle vaere fritaget, ville dette foere til en ulighed, da det i saa fald ville vaere mere indbringende at udleje saadanne garager end andre parkeringsfaciliteter .

10 . Kommissionen har i det vaesentlige foreslaaet, at spoergsmaal 1 besvares bekræftende, med den modifikation, at naar en saadan garage udlejes som del af udlejningen af en fast ejendom (f.eks . udlejning af et hus eller en lejlighed med garage), maa der ikke laegges moms paa den del af lejen, der vedroerer garagen . Kommissionen har anfoert, at udlejningen af garagen eller parkeringspladsen under de naevnte omstaendigheder er et accessorium til det egentlige formaal med lejekontrakten . Kommissionen har anfoert, at der i henhold til lovgivningen i de fleste medlemsstater kun opkraeves moms i forbindelse med udlejning af pladser til parkering af koeretoerje, saafremt udlejningen har egentlig erhvervsmaessig karakter . Eftersom der - ifoelge Kommissionen - ikke opkraeves moms i nogen medlemsstat, naar parkeringsudlejningen indgaar som en del af en kontrakt om udlejning af beboelse, er det Kommissionens opfattelse, at der kun skal opkraeves moms, naar der foreligger en specificeret pris for lejen af garage - eller parkeringspladsen .

11 . Hvis den foreliggende sag alene skulle afgoeres paa grundlag af direktivets engelske version, ville jeg ikke have vaeret betaenkelig ved at konkludere, at garager af den type, som omhandles i sagen, er omfattet af undtagelsesbestemmelsen vedroerende "udlejning af pladser til parkering af koeretoerje", og at udlejning af saadanne garager er momspligtig, muligvis med den modifikation, som Kommissionen har foreslaaet, saafremt garageudlejningen blot er et accessorium til et lejemaal vedroerende en anden ejendom, saasom et hus eller en lejlighed . Jeg skal senere droefte de problemer, som denne opfattelse kan give anledning til .

12 . I denne sag er det imidlertid klart, at der er afvigelser mellem direktivets forskellige sprogversioner, og det er derfor noedvendigt at tage hensyn til de respektive sprogversioner, hvorved de omtvistede bestemmelser tillige skal ses paa baggrund af direktivets opbygning som helhed, bedoemt i lyset af dets formaal .

13 . I den engelske version synes navnlig ordet "premises" at vaere tilstraekkeligt generelt til at kunne omfatte enhver form for indretning, der er anbragt paa jorden . For saa vidt angaar de andre sprogversioner, er forholdet imidlertid ikke saa klart . I den franske version anvendes f.eks . ordene : "à l' exception ... des locations d' emplacement pour le stationnement des véhicules " . I denne sammenhaeng betyder ordet "emplacement" naermest et areal til bilparkering, der er markeret paa en parkeringsplads i fri luft eller beliggende i et saerligt parkeringsanlaeg, saasom

en parkeringskaelder, som man har dem i stoerre byer . Kun i videre forstand vil det eventuelt vaere muligt, at udtrykket "emplacement pour le stationnement des véhicules" kan omfatte en garagebygning .

14 . De andre sprogversioner ligger her tilsyneladende naermere ved den franske end den engelske version . I den danske version tales der om "pladser til parkering af koeretoer", i den nederlandske om "verhuur van parkeerruimte voor voertuigen", i den tyske om "der Vermietung von Plaetzen fuer das Abstellen von Fahrzeugen", og i den italienske om "delle locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli" - alle formuleringer, der tilsyneladende giver samme associationer som den franske version . Alle de seks direktivversioner, der var gaeldende paa udstedelsestidspunktet, kan derfor, bortset fra den engelske, forstaas saaledes, at undtagelsesbestemmelsen i hvert fald i foerste raeke kun omfatter udlejning af parkeringspladser eller -arealer; dette kunne vaere udtrykt bedre i den engelske version ved hjalp af ordet "sites" i stedet for "premises and sites" til parkering af koeretoer .

15 . Selv om der maa tillægges saadanne sproglige betragtninger betydelig vaegt, navnlig naar der er tale om en generel retsakt paa afgiftsomraadet, maa det overvejes, om andre forhold, navnlig direktivets opbygning og formaal, kan foere til en anden fortolkning og navnlig til en udvidelse i forhold til den rent sproglige betydning, saaledes at lukkede garager af den omtvistede type ogsaa omfattes (jfr . sag 139/84, Van Dijk' s Boekhuis mod Staatssecretaris van Financiën, Sml . 1985, s . 1405, 1418).

16 . Bestemmelsens tilblivelseshistorie giver ingen oplysning i saa henseende; det kan dog naevnes, at Kommissionens direktivforslag (der ogsaa i langt videre omfang undtog udlejning af erhvervsejendomme fra afgiftsfritagelsen) kun naevnte "contracts for the supply of parking facilities" i den engelske version og "des contrats de parking" i den franske (Bulletin for De Europaeiske Faellesskaber, supplement 11/73, s . 43).

17 . Bestemmelserne skal endvidere bedømmes paa baggrund af den sammenhaeng, de indgaar i . Bestemmelserne i samme afsnit giver ikke megen vejledning, idet de andre undtagelser, der naevnes i artikel 13 B, litra b), nr . 2, udgoer en broget gruppe, uden noget klart ledende princip . Fritagelsesbestemmelsen i artikel 13 B, litra b), er derimod formuleret helt generelt, idet den - med de angivne undtagelser - omfatter forpagtning og udlejning af al fast ejendom . I sammenhaeng med denne bredt formulerede fritagelse synes der ikke at vaere grundlag for at fortolke undtagelsen vedroerende udlejning af pladser til parkering af koeretoer saa vidt, at den ogsaa finder anvendelse paa et forhold, der ikke ses at vaere daekket af bestemmelsens ordlyd, og dermed tillægge undtagelsen en betydning, som ville vaere i strid med bestemmelsens hovedindhold .

18 . Det foelger af direktivets opbygning som helhed og navnlig af formuleringen af artikel 2, at direktivets grundprincip er, at der skal betales moms ved levering af alle goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person, der optraeder i denne egenskab, medmindre afgiftsfrihed udtrykkeligt er hjemlet . Bestemmelserne om afgiftsfrihed skal fortolkes snaever, da de udgoer en undtagelse fra direktivets grundprincip (jfr . f.eks . sag 51/88, Hamann mod Finanzamt Hamburg-Eimsbuettel, dom af 15 . marts 1989, Sml . s . 767, praemis 19). Det kunne under henvisning hertil haevdes, at undtagelsen fra hovedreglen (vedroerende bortforpagtning og udlejning af fast ejendom) skal fortolkes snaever, og at undtagelsen fra undtagelsen (vedroerende udlejning af pladser til parkering) skal fortolkes vidt, eftersom hovedreglen dermed finder anvendelse . Selv paa grundlag af en saadan vid fortolkning mener jeg dog ikke, at undtagelsesbestemmelsens ordlyd ogsaa kan omfatte lukkede garager, da dette ville afvige vaesentligt fra den almindelige betydning af de ord, der anvendes i de fleste sprogversioner . Endvidere boer de ord, der bruges i et direktiv, der skal anvendes ensartet overalt i Faellesskabet af medlemsstaternes afgiftsmyndigheder, og hvis fritagelsesbestemmelser udtrykkeligt tager sigte paa en "forenkling", saa vidt muligt tillægges deres almindelige betydning . Direktivets maal

stoetter derfor for saa vidt den opfattelse, at undtagelsen vedroerende udlejning af pladser til parkering ikke skal fortolkes saaledes, at den ogsaa omfatter udlejning af lukkede garager .

19 . Den danske regering har anfoert, at direktivets formaal er at gennemfoere et forbrugsneutralt merværdiafgiftssystem, og at det ville stride mod dette formaal at afgiftsfritage udlejning af lukkede garager, da det i saa fald ville blive mere indbringende at udleje lukkede garager end andre parkeringsfaciliteter . Den danske regering har ogsaa anfoert, at en saadan afgiftsfritagelse ville medfoere vanskelige problemer ved afgrænsningen mellem forskellige typer parkeringsfaciliteter . Der ville imidlertid opstaa tilsvarende vanskeligheder, hvis udlejning af lukkede garager ikke var afgiftsfri; som ogsaa anfoert af Kommissionen forholder det sig saaledes, at selv om garageudlejning generelt blev anset for momspligtig, maatte der eventuelt goeres undtagelse, naar udlejningen er et accessorium til udlejning af en anden fast ejendom som f.eks . et hus . De vanskeligheder, som dette ville medfoere, illustreres af de faktiske omstaendigheder i naervaerende sag, hvor nogle af garagerne udlejes til beboerne i de huse, der hoerer til den bebyggelse, hvori garageanlaegget ligger, andre garager i samme anlaeg derimod ikke . Kommissionen foreslaar som kriterium, at der kun skal opkraeves moms for en garage, naar prisen for leje af garagen er saerskilt specificeret, men det er klart, at dette kriterium i sig selv kan foere til vanskeligheder eller ligefrem til misbrug . Kommissionens opfattelse ville have konsekvenser, som det ikke er lettere at forene med oensket om "at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennaevnte fritagelser, og med henblik paa at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug ". Kommissionen har endvidere paa grundlag af en undersøgelse af forholdene i en række medlemsstater opstillet en sondring mellem garager i tilknytning til boligbebyggelse og udlejning af kommerciel karakter . Denne sondring synes ikke at kunne vaere afgørende, naar henses til, at udlejning af erhvervsejendomme som hovedregel er fritaget for moms i henhold til direktivet . I henhold til artikel 13 C, kan medlemsstaterne ganske vist indroemme afgiftspligtige personer ret til at vaelge at erlaegge afgift i tilfaelde af bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, men i artikel 13 C, sondres der heller ikke mellem erhvervsejendomme og andre ejendomme .

20 . Under hensyn til ordlyden af direktivbestemmelsen og efter sammenhaengen er jeg foelgelig af den opfattelse, at undtagelsen ikke omfatter udlejning af individuelle, lukkede garager af den i naervaerende sag omhandlede art, og at spoergsmaal 1 skal besvares benaegtende .

21 . Efter min opfattelse vedroerende det foerste spoergsmaal skal der ikke tages stilling til det andet praejudicielle spoergsmaal . Hvis Domstolen imidlertid finder, at udlejning af garager som de under sagen omtvistede er undtaget fra afgiftsfritagelsen, skal spoergsmaal 2 efter min mening besvares bekræftende . Undtagelsen har i saa fald den virkning, at en saadan udlejning er afgiftspligtig, og direktivet hjemler ingen mulighed for at opstille en anden regel i saa henseende . Den eneste anden mulighed fremgaar af artikel 13 B, litra b), in fine, hvorefter medlemsstaterne kan fastsaette yderligere undtagelser inden for fritagelsesområdet, men medlemsstaterne kan ikke efter bestemmelsen aendre de angivne undtagelser . Medlemsstaterne har beføjelse til at udvide, men ikke til at indskraenke momspligten .

22 . Det anfoerte giver efter min opfattelse anledning til et yderligere spoergsmaal, som ikke er blevet rejst, men som jeg finder det noedvendigt at tage stilling til . Som netop anfoert kan medlemsstaterne i henhold til artikel 13 B, litra b), in fine, fastsaette yderligere undtagelser inden for fritagelsesområdet . Denne bestemmelse hjemler en vid beføjelse, og selv om der utvivlsomt maa gælde visse grænser for beføjelsen, mener jeg ikke, at der i bestemmelsen kan indfortolkes nogen begrænsning, som ville forhindre en medlemsstat i, hvis den oensker det, at give den gældende undtagelse vedroerende pladser til parkering af koeretoer et videre omraade, saaledes at den ogsaa omfatter individuelle, lukkede garager af den i sagen omtvistede type . Hvorvidt der er sket en saadan udvidelse af undtagelsesbestemmelsen, er et spoergsmaal, der skal afgøres ved fortolkning af national lovgivning, og som henhoerer under de nationale domstole . Efter min mening foelger det imidlertid klart af direktivets system og opbygning og af

den fortolkning, der maa anlaegges af dets bestemmelser, at national lovgivning ikke kan have denne virkning, medmindre lovgivningen selv indeholder saerlige bestemmelser af dette indhold .
Saafremt den nationale lovgivning blot gentager forskrifterne i direktivet, herunder de enkelte fritagelses - og undtagelsesbestemmelser, maa lovgivningen fortolkes i overensstemmelse med disse forskrifter, og de nationale afgiftsmyndigheder maa ikke goere undtagelse i yderligere omfang, medmindre medlemsstaten har indfoert supplerende lovregler, hvorefter saadan udlejning er momspligtig .

23 . Efter min opfattelse skal de praejudicielle spoergsmaal foelgelig besvares saaledes :

"Artikel 13 B, litra b), i Raadets direktiv 77/388 af 17 . maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsaetningsafgifter (6 . momsdirektiv) skal fortolkes saaledes, at udlejning af individuelle, lukkede garager ikke er momspligtig, medmindre en medlemsstat selv har vedtaget saerlige lovregler, hvorved der laegges moms paa en saadan udlejning ."

(*) Originalsprog : engelsk .