



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

27. februar 2014*

»Præjudiciel forelæggelse — moms — sjette momsdirektiv — artikel 12, stk. 3 — bilag H, kategori 5 — direktiv 2006/112/EF — artikel 98, stk. 1 og 2 — bilag III, nr. 5) — princippet om neutralitet — befordring af personer og disses bagage — lovgivning i en medlemsstat, som anvender en anden momssats på befordring med taxi end på befordring med udlejningsbil med chauffør«

I de forenede sager C-454/12 og C-455/12,

angående to anmodninger om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (Tyskland) ved afgørelser af 10. juli 2012, indgået til Domstolen den 10. oktober 2012, i sagerne:

Pro Med Logistik GmbH (sag C-454/12)

mod

Finanzamt Dresden-Süd,

og

Eckard Pongratz, som kurator for Karin Oertels konkursbo (sag C-455/12)

mod

Finanzamt Würzburg mit Außenstelle Ochsenfurt,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.G. Fernlund (refererende dommer), og dommerne C. Toader og E. Jarašiūnas,

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Pro Med Logistik GmbH ved Rechtsanwalt J. Seelinger

* Processprog: tysk.

- Eckard Pongratz ved Rechtsanwälte T. Küffner og T. Streit
- den tyske regering ved T. Henze og K. Petersen, som befuldmægtigede
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato B. Tidore
- Europa-Kommissionen ved W. Mölls og C. Soulay, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningerne om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets sjette 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), som ændret ved Rådets direktiv 2001/4/EF af 19. januar 2001 (EFT L 22, s. 17, herefter »sjette direktiv«), Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«) og princippet om afgiftsneutralitet.
- 2 Anmodningerne er indgivet under to sager mellem dels Pro Med Logistik GmbH (herefter »Pro Med«) og Finanzamt Dresden-Süd (skattemyndighed i Dresden-Süd), dels Eckard Pongratz, som kurator for Karin Oertels konkursbo, og Finanzamt Würzburg (skattemyndighed i Würzburg) vedrørende merværdiafgift (herefter »moms«) på personbefordring med udlejningsbiler for årene 2003-2007.

Retsforskrifter

EU-retten

Sjette direktiv

- 3 I sjette direktivs artikel 2, nr. 1), bestemmes følgende:
 - »[Moms] pålægges:
 1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.«
- 4 Samme direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), første og tredje afsnit, bestemmer:
 - »[Momsens] normalsats fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af beskatningsgrundlaget og skal være ens for levering af goder og for levering af tjenesteydelser. Fra den 1. januar 2001 til den 31. december 2005 må denne procentsats ikke være mindre end 15%.

[...]

Medlemsstaterne kan ligeledes anvende en eller to reducerede satser. Disse satser fastsættes som en procentsats af beskatningsgrundlaget, som ikke må være mindre end 5%, og de må kun anvendes på levering af de kategorier af goder og tjenesteydelser, som er anført i bilag H.«

- 5 Bilag H til sjette direktiv, der har overskriften »Liste over leveringer af goder og tjenesteydelser, som kan belægges med reducerede momssatser«, har følgende ordlyd:

»Ved transponering af nedenstående kategorier til national ret, kan medlemsstaterne, hvor det drejer sig om produkter, anvende den kombinerede nomenklatur til at fastsætte, hvad den pågældende kategori præcist dækker.

Kategori	Beskrivelse
[...]	
5	Befordring af personer og disses bagage
[...]«	

Momsdirektivet

- 6 Momsdirektivets artikel 96 bestemmer:

»Medlemsstaterne anvender en normalsats for momsen, som fastsættes af hver enkelt medlemsstat som en procentsats af afgiftsgrundlaget, og som er ens for levering af varer og for levering af ydelser.«

- 7 Direktivets artikel 97, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Fra den 1. januar 2006 til den 31. december 2010 må normalsatsen ikke være mindre end 15%.«

- 8 Direktivets artikel 98, stk. 1 og 2, bestemmer:

»1. Medlemsstaterne kan anvende en eller to nedsatte satser.

2. De nedsatte satser må kun anvendes på levering af de kategorier af varer og ydelser, som er anført i bilag III.«

- 9 Bilag III til momsdirektivet inkluderer i nr. 5) på listen over leveringer af varer og ydelser, som kan belægges med de i artikel 98 omhandlede nedsatte satser, »[b]efordring af personer og disses bagage«.

Tysk ret

- 10 I henhold til § 12, stk. 1, i Umsatzsteuergesetz (momsloven) i den version, der var gældende på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen, offentliggjort den 13. december 2006 (BGBl. 2006 I, s. 2878, herefter »UStG«), udgjorde momsen af enhver momspligtig transaktion 16% for 2003-2006 og 19% for 2007.

- 11 Lovens § 12, stk. 2, nr. 10, litra b), bestemte følgende:

»Momssatsen reduceres til 7% for følgende transaktioner:

- b) befordring af personer med jernbaner, undtagen bjergbaner, med trolleybusser, i den godkendte rutetrafik med motorkøretøjer, og med taxier samt med færger

aa) inden for en kommune, eller

bb) hvis kørselsstrækningen er på højst 50 km.

[...]«

- 12 § 1 i Personenbeförderungsgesetz (lov om personbefordring, herefter »PBefG«) i den version, der blev offentliggjort den 8. august 1990 (BGBl. 1990 I, s. 1690), med senere ændringer, som finder anvendelse i hovedsagerne, bestemmer:

»Materielt anvendelsesområde

(1) Personbefordring mod betaling eller erhvervstransport med sporvogn, trolleybus eller bil er underlagt bestemmelserne i denne lov. Indirekte økonomiske fordele, som ydes af hensyn til rentabiliteten af den erhvervsvirksomhed, som støttes, betragtes ligeledes som betaling.

(2) Følgende former for transport er ikke underlagt denne lov:

1. befordring med bil, når den samlede betaling ikke overstiger driftsomkostningerne
2. befordring med ambulance, når denne tjener til transport af syge, sårede eller andre personer med behov for pleje, som under transporten har behov for særlig lægebehandling eller den særlige indretning af ambulancen, eller for hvilke dette må påregnes på grund af deres sundhedstilstand.«

- 13 PBefG's § 2, stk. 1, nr. 4, bestemmer:

»Enhver, der varetager personbefordringen i henhold til § 1, stk. 1

[...]

4. med motorkøretøj til lejlighedsvis benyttelse (§ 46)

skal være i besiddelse af en tilladelse. Han er erhvervsdrivende som omhandlet i denne lov.«

- 14 PBefG's § 13, stk. 4, første punktum, har følgende ordlyd:

»I tilfælde af befordring med taxi skal en godkendelse nægtes, såfremt almenhedens trafikbehov påvirkes, fordi udøvelsen af den kørsel, der anmodes om, vil udgøre en risiko for det lokale taxierhvervs funktionsevne.«

- 15 PBefG's § 21, stk. 1-3, bestemmer:

»(1) Den erhvervsdrivende er forpligtet til at etablere driften af den aktivitet, til hvilken han har opnået tilladelse, og til at opretholde denne drift i overensstemmelse med den almene transportinteresse og den nyeste tekniske viden i hele tilladelsens gyldighedsperiode.

(2) Den myndighed, som er kompetent til at udstede tilladelserne, kan pålægge den erhvervsdrivende en frist for iværksættelsen af aktiviteten.

(3) Den myndighed, som er kompetent til at udstede tilladelserne, kan pålægge den erhvervsdrivende at indstille eller ændre sin befordringsaktivitet, hvis den almene transportinteresse kræver det, og når den erhvervsdrivendes retlige interesse ikke er til hinder herfor, henset til hans økonomiske situation, og idet der tages hensyn til en rimelig forrentning og afskrivning af den investerede kapital samt til den nødvendige tekniske udvikling i denne forbindelse.«

16 PBefG's § 22 bestemmer:

»Den erhvervsdrivende er forpligtet til at gennemføre befordringen, når

1. betingelserne for befordringen er opfyldt
2. befordringen er mulig med de midler, der normalt anvendes
3. befordringen er ikke forhindret af omstændigheder, som den erhvervsdrivende ikke kan forhindre, og som han heller ikke kan afhjælpe.«

17 I henhold til PBefG's § 46, stk. 2, nr. 1 og 3, udgør befordring med taxi og befordring med udlejningsbil forskellige former for »lejlighedsvis befordring«, som er underlagt krav om tilladelse i henhold til lovens § 2, stk. 1, nr. 4.

18 PBefG's § 47 bestemmer:

»(1) Befordring med taxi er befordring af personer med personbiler, som den erhvervsdrivende stiller til rådighed på steder, myndighederne har godkendt hertil, og hvormed denne udfører kørsler til et mål, som passageren fastlægger. Den erhvervsdrivende kan også modtage kørselsordrer under en kørsel eller på sit driftssted.

(2) Der må alene stå taxier til rådighed i den kommune, hvor den erhvervsdrivende har sit driftssted. Ture, som er bestilt på forhånd, kan ligeledes foretages med udgangspunkt i andre kommuner. Den myndighed, der er kompetent til at udstede tilladelser, kan efter aftale med andre myndigheder, der er kompetente til at udstede tilladelser, tillade, at taxier står til rådighed på steder, der er godkendt af forvaltningen i andre kommuner end den, hvori den erhvervsdrivende har sit driftssted, og fastsætte et større distrikt.

(3) Landesregierung (regeringen i delstaten) kan ved regulativ udforme bestemmelser om befordringspligtens omfang, bestemmelser om holdepladser for taxier og detaljer vedrørende driften. Den kan uddelegere denne kompetence ved regulativ. Regulativet kan bl.a. indeholde bestemmelser om

1. at der skal stå taxier til rådighed i særlige tilfælde, herunder at der skal iværksættes en beredskabstjeneste
2. godkendelse og udførelse af telefoniske kørselsordrer
3. befordringsaktiviteten og radiokommunikationsordningen
4. befordring af handikappede personer
5. sygetransport, for så vidt som det ikke drejer sig om befordring i henhold til § 1, stk. 2, nr. 2.

(4) Befordringspligten foreligger alene for befordring foretaget inden for det geografiske anvendelsesområde for de befordringspriser, der er fastsat i henhold til § 51, stk. 1, første og andet punktum, og stk. 2, første punktum (pligtbefordringsområdet).

(5) Udlejning af taxier til personer, der selv kører dem, er forbudt.«

19 PBefG's § 49, stk. 4, har følgende ordlyd:

»Befordring med udlejningsbil er befordring af personer med personbiler, der udelukkende lejes til befordring, og med hvilke den erhvervsdrivende udfører kørsler, hvis formål, geografiske mål og forløb fastsættes af lejer, og som ikke udgør befordring med taxi som omhandlet i PBefG's § 47. Med en udlejningsbil må der kun udføres kørselsordrer, der indgår til den erhvervsdrivendes driftssted eller bolig. Efter udførelsen af kørselsordren skal udlejningsbilen straks vende tilbage til driftsstedet, medmindre der inden kørslen er modtaget en ny kørselsordre fra driftsstedet eller boligen, eller der under kørslen er modtaget en ny kørselsordre over telefonen. Indehaveren af biludlejningsfirmaet skal føre bog over modtagelsen af kørselsordren på driftsstedet eller boligen og opbevare optegnelsen i et år. Accept, formidling og udførelse af kørselsordrer, det forhold, at udlejningsbilen står til rådighed, samt reklame for befordring med udlejningsbil må hverken hver for sig eller som følge af samspillet mellem flere af disse faktorer være egnet til at fremkalde forveksling med befordring med taxi. Mærker og kendetegn, der er forbeholdt taxier, må ikke anvendes for udlejningsbilers vedkommende. § 21 og 22 finder ikke anvendelse.«

20 PBefG's § 51 bestemmer:

»(1) Landesregierung kan ved regulativ udforme bestemmelser om priserne på og betingelserne for befordring med taxi. Regulativet kan bl.a. indeholde bestemmelser om

1. grundtakst, kilometertakst og timetakst
2. tillæg
3. forudbetaling
4. fakturering
5. betalingsbetingelser og
6. tilladelse til at indgå særaftaler vedrørende pligtbefordringsområdet.

Landesregierung kan uddelegere denne kompetence ved regulativ.

(2) Særaftaler vedrørende pligtbefordringsområdet er alene tilladt, hvis

1. der er fastsat en bestemt periode, et minimumsantal for ture eller en minimumsomsætning pr. måned
2. de ikke er til skade for organiseringen af transportmarkedet
3. priserne på og betingelserne for befordringen er fastlagt skriftligt, og
4. der ved regulativ fra Landesregierung er fastsat krav om godkendelse eller anmeldelse.

(3) Ved fastsættelsen af priserne på og betingelserne for befordringen finder § 14, stk. 2 og 3, og § 39, stk. 2, analog anvendelse.

(4) Godkendelsesmyndighederne kan efter fælles aftale fastsætte ensartede priser og betingelser for befordring i et område, der falder uden for kompetenceområdet for den myndighed, der har beføjelse til at fastsætte priserne på og betingelserne for befordringen.

(5) § 39 finder analog anvendelse for så vidt angår anvendelse af priserne på og betingelserne for befordringen.«

Twisterne i hovedsagerne og de præjudicielle spørgsmål

Sag C-454/12

- 21 Pro Med er et tysk anpartsselskab, som bl.a. har tilladelse til befordring med udlejningsbil i henhold til PBefG's § 2, stk. 1, nr. 4, men ikke til befordring med taxi i henhold til PBefG's § 47.
- 22 I løbet af 2006 og 2007 gennemførte Pro Med sygetransporter med køretøjer, der ikke var indrettet specielt hertil, på bestilling fra sygekasser.
- 23 Den 27. november 2007 forpligtede Pro Med sig til at opfylde alle de vilkår, der var fastsat i den aftale, som var indgået den 1. oktober 2007 mellem sygekasse A og Taxi- und Mietwagenunternehmervverband (forbundet af taxivirksomheder og biludlejningsfirmaer, herefter »forbundet«) om gennemførelse af sygetransporter for personer, der var forsikret i sygekasse A, ved hjælp af taxivirksomheder. Formålet med aftalen er i henhold til dennes § 1, stk. 1, første punktum, de forbundsorganiserede taxivirksomheders deltagelse i gennemførelsen af transporter af syge, der er forsikrede i sygekasse A. I henhold til aftalens § 5, stk. 1, gælder den gebyraftale, som er fastsat i bilag I til aftalen, for betaling af sygetransporterne.
- 24 Efter en momskontrol gennemført af Finanzamt Dresden-Süd blev Pro Med pålagt at angive de transporttjenester, som selskabet havde leveret inden for rammerne af aftalen mellem sygekasse A og forbundet, til den normale momssats i UStG's § 12, stk. 1. Selskabets indvendinger, hvorved det anmodede om beskatning med den reducerede momssats, der var indført ved UStG's § 12, stk. 2, nr. 10, blev ikke taget til følge.
- 25 Pro Med anlagde sag ved Finanzgericht. Denne ret fastslog, at Pro Med ikke kunne kræve den reducerede momssats anvendt på de relevante befordringsydelser, da selskabet ikke havde udført befordring med taxi, eftersom selskabet ikke havde en sådan tilladelse. Finanzgericht udtrykte imidlertid tvivl om, hvorvidt den forskellige behandling af de to kategorier af selskaber, kunne begrundes. Taxivirksomheder kan således over for sygekasser erlægge befordringsydelser, som falder uden for den prisfastsættelse, der finder anvendelse på offentlig nærtrafik, og som beror på aftaler med sygekasserne. Befordringsydelserne udviser imidlertid ikke de væsentlige kendetegn ved offentlig nærtrafik, som den momsmæssige begunstigelse beror på.
- 26 Pro Med har anlagt kassationsanke til prøvelse af denne afgørelse fra Finanzgericht, hvorefter selskabet ikke kunne anvende den nedsatte momssats på omsætning fra de sygetransporttydelser, selskabet havde leveret.
- 27 Den forelæggende ret har rejst tvivl ved spørgsmålet om, hvorvidt den nationale selektive regulering i UStG's § 12, stk. 2, nr. 10, litra b), er i overensstemmelse med princippet om afgiftsneutralitet, således som dette er fortolket af Domstolen. På den ene side er retten af den opfattelse, at både taxier og udlejningsbiler med chauffør ud fra et forbrugersynspunkt anvendes til personbefordring, hvilket taler for, at ydelserne betragtes som værende sammenlignelige. På den anden side foreligger der ifølge retten væsentlige forskelle mellem disse to former for personbefordring, henset til betingelserne for udøvelse heraf – også når der er tale om en særaftale mellem et taxiselskab og storkunder – bl.a. med hensyn til fastlæggelse af kørselspriserne samt drifts- og befordringspligten, som kan udelukke en tilsidesættelse af det pågældende princip.

- 28 Under disse omstændigheder har Bundesfinanzhof besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »1) Er [sjette direktivs] artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, sammenholdt med bilag H, kategori 5, [til dette direktiv], og [momsdirektivets] artikel 98, stk. 1, sammenholdt med bilag III, nr. 5), [til dette direktiv], henset til neutralitetsprincippet, til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter befordring af personer med taxi i nærtrafikken pålægges reduceret moms, hvorimod den normale momssats gælder ved befordring af personer med »udlejningsbil« i nærtrafikken?
 - 2) Har det ved besvarelsen af første spørgsmål nogen betydning, om kørsler udføres på grundlag af særaftaler med storkunder på nærmest enslydende betingelser af drosche- eller taxivirksomheder og biludlejningsfirmaer?»

Sag C-455/12

- 29 Siden udgangen af december 1994 har Karin Oertel drevet et biludlejningsfirma, der udlejer biler med chauffør, i byen A. Firmaets ydelseskatalog omfattede personbefordring, siddende sygetransport, transport af dialysepatienter, befordring af skoleelever, kurertjenester og transport af materialer, transport til eller fra hotel og lufthavn, byrundture for turister og organisering af transport fra et sted til et andet.
- 30 Ud over privatpersoner havde Karin Oertel også en række stamkunder samt et vist antal kunder, som genererede en høj omsætning. Ordre og forudbestillinger blev modtaget pr. telefon, fax eller e-mail. Kørselspriserne var udformet efter en fast takstzoneplan, hvoraf den endelige pris for kunderne fremgik. I den pågældende periode rådede Karin Oertel over ti køretøjer, der tilhørte firmaet.
- 31 I sine momsangivelser for 2003-2006 anvendte Karin Oertel den reducerede momssats, dvs. 7%, på den omsætning, hun havde haft ved udlejning af bil med chauffør på kørselsstrækninger på højst 50 km eller inden for byen A.
- 32 Finanzamt Würzburg afviste angivelserne og anvendte den normale momssats på 16% på de omhandlede transaktioner.
- 33 Karin Oertel anlagde sag ved Finanzgericht. Denne ret afviste i det væsentlige det søgsmål, hvorved hun anmodede om anvendelse af den reducerede momssats på den omtvistede omsætning. Finanzgericht anførte, at Karin Oertels virksomhed ikke opfyldte betingelserne for at anvende den reducerede momssats, da det var en virksomhed med udlejning af biler med chauffør, og at de bestemmelser, der begrænser anvendelsen af denne sats til taxiselskaber, er i overensstemmelse med den tyske forfatning. Karin Oertel kunne heller ikke påberåbe sig sjette direktiv til støtte for anvendelse af denne sats eller gøre princippet om afgiftsneutralitet gældende. Ifølge Finanzgericht må det ganske vist bekræftes, at anvendelsen af de to forskellige satser begrænser konkurrencen mellem de to forskellige virksomhedstyper, idet deres ydelser er af samme art, men denne begrænsning er berettiget, særligt da den i det foreliggende tilfælde er begrundet i almenhedens behov for, at nærtrafikopgaver opfyldes på almindelig udbredt og ordnet vis ved hjælp af taxier.
- 34 Karin Oertel har iværksat kassationsanke til prøvelse af denne afgørelse, hvorved hun fik afslag på anvendelse af den reducerede momssats.

35 Da Bundesfinanzhof har rejst samme tvivl vedrørende foreneligheden af UStG's § 12, stk. 2, nr. 10, litra b), med princippet om afgiftsneutralitet som i sag C-454/12, har retten besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Er [sjette direktivs] artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, sammenholdt med bilag H, kategori 5, [...] henset til neutralitetsprincippet, til hinder for nationale bestemmelser, hvorefter befordring af personer med taxi i nærtrafikken pålægges reduceret moms, hvorimod den normale momssats gælder ved befordring af personer med »udlejningsbil« i nærtrafikken?»

36 Ved skrivelse af 30. oktober 2013 er den forelæggende ret blevet informeret om den omstændighed, at den sag, som Karin Oertel har anlagt ved den, er blevet overtaget af Eckard Pongratz i hans egenskab af kurator for Karin Oertels virksomheds konkursbo.

37 Ved kendelse afsagt af Domstolens præsident den 20. november 2012 er de to sager blevet forenet med henblik på den skriftlige og mundtlige forhandling samt dommen.

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål i sag C-454/12 og det eneste spørgsmål i sag C-455/12

38 Med det første spørgsmål i sag C-454/12 og det eneste spørgsmål i sag C-455/12, som skal undersøges samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, sammenholdt med bilag H, kategori 5, til dette direktiv, og momsdirektivets artikel 98, stk. 1 og 2, sammenholdt med bilag III, nr. 5), til dette direktiv, samt neutralitetsprincippet er til hinder for, at to former for tjenester af befordring af personer i nærtrafikken, nemlig på den ene side med taxi og på den anden side med udlejningsbiler med chauffør, underlægges forskellige momssatser, hvoraf den ene er reduceret, og den anden er normal.

39 Momsdirektivets artikel 96 bestemmer, at den samme momssats, normalsatsen, anvendes på levering af varer og tjenesteydelser.

40 Som undtagelse til dette princip giver direktivets artikel 98, stk. 1, medlemsstaterne mulighed for at anvende en eller to reducerede momssatser. Ifølge denne bestemmelses stk. 2 må de nedsatte satser kun anvendes på levering af de kategorier af varer og tjenesteydelser, der er anført i direktivets bilag III.

41 Bilag III, nr. 5), til momsdirektivet tillader anvendelsen af en reduceret sats på levering af ydelser inden for befordring af personer og disses bagage.

42 De regler, der er fastsat i disse bestemmelser, er i det væsentlige identiske med dem, der er fastsat i sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), første og tredje afsnit, og dette direktivs bilag H, kategori 5.

43 Domstolen har med hensyn til sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, allerede fastslået, at der intet er i ordlyden af denne bestemmelse, der pålægger, at denne bestemmelse fortolkes som et krav om, at den nedsatte sats kun anvendes, hvis den omfatter alle aspekter af en kategori af ydelser, der er omfattet af dette direktivs bilag H, således at det ikke er udelukket at foretage en selektiv anvendelse af den nedsatte sats på den betingelse, at der ikke er risiko for konkurrencefordrejning (jf. dom af 6.5.2010, sag C-94/09, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4261, præmis 25 og den deri nævnte retspraksis). Domstolen har ligeledes præciseret, at eftersom momsdirektivets artikel 98, stk. 1 og 2, i det væsentlige gentager ordlyden af sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), skal Domstolens fortolkning af sidstnævnte bestemmelse udvides til også at gælde for den (dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 27).

- 44 Domstolen har følgelig fastslået, at medlemsstaterne har mulighed for at anvende en nedsat momssats på konkrete og specifikke aspekter af en kategori af ydelser som omhandlet i henholdsvis bilag III til momsdirektivet og bilag H til sjette direktiv, forudsat at princippet om afgiftsneutralitet i den fælles momsordning overholdes (jf. i denne retning dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 26 og 27).
- 45 Det følger heraf, at den mulighed for selektivt at anvende en reduceret momssats, som medlemsstaterne råder over, er undergivet en dobbelt betingelse. For det første må kun konkrete og specifikke aspekter af den omhandlede kategori af ydelser adskilles med henblik på anvendelsen af den nedsatte sats, og for det andet skal princippet om afgiftsneutralitet overholdes. Disse betingelser har til formål at sikre, at medlemsstaterne kun anvender muligheden på betingelser, der sikrer en korrekt og enkel anvendelse af den valgte nedsatte sats og hindrer enhver form for svig, unddragelse og misbrug (dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 30).
- 46 Det skal følgelig undersøges, om befordring af personer med taxi, for hvilken en national lovgivning som den i hovedsagerne omhandlede fastsætter en reduceret momssats, udgør et konkret og specifikt aspekt af ydelseskategorien »befordring af personer og disses bagage«, som den fremgår af såvel bilag III, nr. 5), til momsdirektivet som bilag H, kategori 5, til sjette direktiv, og i givet fald om anvendelsen af denne sats på denne ene kategori af personbefordring med taxi er i strid med princippet om afgiftsneutralitet eller ej.

Begrebet »konkret og specifikt aspekt«

- 47 For at afgøre, om befordring af personer med taxi i nærtrafikken udgør et konkret og specifikt aspekt af de ydelser, der leveres af selskaber inden for befordring af personer og disses bagage, skal det undersøges, om det drejer sig om en tjenesteydelse, der kan fastslås som en sådan, adskilt fra andre ydelser i denne kategori (jf. analogt dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 35).
- 48 Det fremgår i denne forbindelse af de oplysninger, der er indeholdt i forelæggelsesafgørelserne, at taxivirksomheder fuldt ud betragtes som udbydere af en offentlig persontransportydelse, hvis virksomhed er underlagt krav om tilladelse, som udstedes af en kompetent myndighed, og er underlagt væsentlige forpligtelser. Disse omfatter bl.a. forpligtelsen til at opretholde driften i overensstemmelse med den almene interesse i transporten (PBefG's § 21), at gennemføre befordringen (PBefG's § 22) og at overholde takstreglementet (PBefG's § 47, stk. 4, og § 51, stk. 1).
- 49 En retlig ramme, der til forskel fra virksomheder, der udlejer biler med chauffør, forpligter taxiselskaberne til at levere transportydelser ved at påtage sig en forpligtelse til tilstedeværelse, som forbyder dem at nægte en transport, mens der bl.a. afventes en mere rentabel tur, eller at udnytte situationer, hvori de kunne anmode om en anden takst end den officielle takst, kan karakterisere adskilte ydelser.
- 50 Under sådanne omstændigheder kan virksomhed med personbefordring med taxi i nærtrafikken betragtes som levering af en ydelse, der kan identificeres som sådan, adskilt fra andre leveringer af ydelser inden for den omhandlede kategori, nemlig befordring af personer og disses bagage. Denne virksomhed kan følgelig udgøre et konkret og specifikt aspekt af den pågældende kategori.
- 51 Det tilkommer imidlertid den nationale ret at vurdere, om dette er tilfældet i hovedsagerne, henset til den nationale lovgivning og de faktiske omstændigheder, som er forelagt den.

Overholdelse af princippet om afgiftsneutralitet

- 52 Ifølge fast retspraksis er princippet om afgiftsneutralitet i særdeleshed til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt (jf. dom af 10.11.2011, forenede sager C-259/10 og C-260/10, *The Rank Group*, Sml. I, s. 10947, præmis 32 og den deri nævnte praksis).
- 53 Ved afgørelsen af, om to tjenesteydelser er sammenlignelige som omhandlet i denne retspraksis, skal der fortrinsvis tages hensyn til den gennemsnitlige forbrugers synspunkt, idet kunstige sondringer på grundlag af ubetydelige forskelle herved skal undgås (jf. *The Rank Group*-dommen, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).
- 54 Tjenesteydelser er sammenlignelige, hvis de har ensartede egenskaber og tjener samme behov ud fra et forbrugersynspunkt som følge af et kriterium om sammenlignelig anvendelse, og når de tilstedeværende forskelle ikke på væsentlig måde påvirker gennemsnitsforbrugers afgørelse om at anvende den ene eller anden af disse ydelser (jf. *The Rank Group*-dommen, præmis 44 og den deri nævnte retspraksis).
- 55 Det skal i øvrigt bemærkes, at det ved vurderingen af, om ydelserne er sammenlignelige, ikke kun kommer an på at sammenholde de enkelte ydelser, men på den kontekst, hvori de leveres (jf. dom af 23.4.2009, sag C-357/07, *TNT Post UK*, Sml. I, s. 3025, præmis 38).
- 56 Domstolen har i denne forbindelse anerkendt, at forskelle i regulering og det retlige regelsæt, der regulerer levering af de omhandlede goder og tjenesteydelser, i visse ekstraordinære tilfælde, henset til de omhandlede sektors konkrete forhold, kan give anledning til en sondring set fra forbrugers synsvinkel, med hensyn til hvad der tjener dennes behov (jf. i denne retning *The Rank Group*-dommen, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).
- 57 Der skal således ligeledes tages højde for forskellige retlige krav, som de to typer af transport, der er nævnt i denne doms præmis 48, er underlagt, og følgelig deres henholdsvis kendetegn, som adskiller dem fra hinanden i den gennemsnitlige forbrugers øjne.
- 58 Den forelæggende ret har præciseret, at virksomheder, som udlejer biler med chauffør, kun må udføre kørselsordrer, der indgår til vognmandens driftssted eller bolig, mens taxivirksomheder skal opfylde efterspørgslen, hvilket forudsætter, at der er taxier til stede på bestemte steder, og at de er til rådighed telefonisk. Retten har ligeledes understreget, at der er forskelle mellem de to transporttyper for så vidt angår accept, formidling og udførelse af kørselsordrer, det forhold, at udlejningsbilen står til rådighed, samt reklame. Ifølge retten er disse forskelle enkeltvis eller i kombination med hinanden egnede til at undgå enhver risiko for forveksling mellem befordring med taxi og med udlejningsbil med chauffør. Retten har endelig bemærket, at det symbol og de kendetegn, der er forbeholdt taxier, ikke må anvendes af udlejningsbiler med chauffør.
- 59 Såfremt sådanne forskelle vedrørende de retlige krav, som de to omhandlede transportformer er underlagt, foreligger, hvilket det tilkommer den nationale ret at undersøge, kan de skabe en forskel mellem disse to transportformer i den gennemsnitlige forbrugers øjne, idet hver af transportformerne er egnede til at opfylde forskellige behov hos forbrugeren, og kan følgelig have en afgørende indflydelse på hans beslutning om at vælge den ene eller den anden af disse transportformer, hvorfor princippet om afgiftsneutralitet ikke er til hinder for, at de underlægges forskellig afgiftsmæssig behandling.
- 60 Henset til ovenstående bemærkninger skal det første spørgsmål i sag C-454/12 og det eneste spørgsmål i sag C-455/12 besvares med, at sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, sammenholdt med bilag H, kategori 5, til dette direktiv, og momsdirektivets artikel 98, stk. 1 og 2, sammenholdt med bilag III, nr. 5), til dette direktiv, henset til neutralitetsprincippet, skal fortolkes således, at de ikke er til

hinder for, at to former for tjenester af befordring af personer og disses bagage i nærtrafikken, nemlig på den ene side med taxi og på den anden side med udlejningsbiler med chauffør, underlægges forskellige momssatser, hvoraf den ene er reduceret, og den anden er normal, for så vidt som befordring af personer med taxi i nærtrafikken for det første udgør et konkret og specifikt aspekt af ydelseskategorien befordring af personer og disses bagage som omhandlet i nævnte kategori 5 og nr. 5) i nævnte bilag til disse direktiver på grund af de forskellige retlige krav, som de to typer af befordring er underlagt, og for så vidt som de pågældende forskelle for det andet har en afgørende indflydelse på den gennemsnitlige brugers beslutning om at gøre brug af den ene eller den anden af disse typer befordring. Det tilkommer den nationale ret at undersøge, om dette er tilfældet i hovesagerne.

Det andet spørgsmål i sag C-454/12

- 61 Med det andet spørgsmål i sag C-454/12 ønsker den forelæggende ret oplyst, om der med henblik på at besvare det første spørgsmål i sag C-454/12 og det eneste spørgsmål i sag C-455/12 skal tages hensyn til den omstændighed, at taxiselskaberne og selskaber, der udlejer biler med chauffør, skal levere deres tjenesteydelser i henhold til en særlig aftale, som finder anvendelse på samme måde på de forskellige selskaber under næsten identiske omstændigheder.
- 62 Som nævnt i denne doms præmis 46, skal det for at afgøre, om en medlemsstat under sådanne omstændigheder har mulighed for at anvende en reduceret momssats på personbefordring med taxi i nærtrafikken, skønt befordring med udlejningsbil med chauffør er underlagt den normale sats, undersøges, om denne tjenesteydelse udgør et konkret og specifikt aspekt af ydelseskategorien »befordring af personer og disses bagage«, som den fremgår af såvel bilag III, nr. 5), til momsdirektivet som bilag H, kategori 5, til sjette direktiv, og i givet fald om anvendelsen af denne sats er i strid med princippet om afgiftsneutralitet eller ej.
- 63 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at de i hovedsagerne omhandlede ydelser i det væsentlige består i sygetransport udført inden for rammerne af en aftale som den, der foreligger mellem sygekasse A og forbundet, som finder anvendelse på samme måde over for taxiselskaber og selskaber, der udlejer biler med chauffør, som er parter i aftalen. Det fremgår af sagens akter ved Domstolen, at taksten for befordringen er fastsat i denne aftale og finder anvendelse på samme måde på de to transportkategorier. Aftalen medførte i øvrigt ikke for disse to befordringskategorier nogen befordringspligt eller pligt til andre tjenester end dem, der allerede fandtes i henhold til aftalen, nemlig den faktiske udførelse af befordringen. Taxiselskaberne var således ikke inden for rammerne af en sådan aftale underlagt de retlige krav, som finder anvendelse for dem uden for rammerne af aftalen.
- 64 Hvis sådanne omstændigheder skulle vise sig at foreligge, hvilket det tilkommer den nationale ret at undersøge, skal retten i et sådant tilfælde fastslå, at personbefordring med taxi inden for rammerne af aftalen mellem sygekasse A og forbundet ikke udgør et konkret og specifikt aspekt af ydelseskategorien befordring af personer og disses bagage. Denne virksomhed skulle følgelig endvidere ud fra den gennemsnitlige forbrugers synspunkt betragtes som sammenlignelig med virksomhed med udlejning af biler med chauffør til personbefordring i nærtrafikken. Dette kan imidlertid ikke udelukke, at virksomhed med sygetransport inden for rammerne af aftaler indgået med sygekasser på den ene side og virksomheder, der udfører personbefordring, på den anden side i sin helhed kan udgøre et konkret og specifikt aspekt af de ydelser, der udføres af virksomheder inden for befordring af personer og disses bagage som omhandlet i den i denne doms præmis 44 nævnte retspraksis.
- 65 Følgelig skal det andet spørgsmål i sag C-454/12 besvares med, at sjette direktivs artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, sammenholdt med bilag H, kategori 5, til dette direktiv, og momsdirektivets artikel 98, stk. 1 og 2, sammenholdt med bilag III, nr. 5), til dette direktiv, henset til neutralitetsprincippet, derimod skal fortolkes således, at de er til hinder for, at to former for ydelser i form af befordring af personer og disses bagage i nærtrafikken, nemlig på den ene side med taxi og på

den anden side med udlejningsbiler med chauffør, underlægges forskellige momssatser, når personbefordring med taxi i henhold til en særlig aftale, som finder anvendelse på samme måde over for taxiselskaber og selskaber, der udlejer biler med chauffør, som er parter i aftalen, ikke udgør et konkret og specifikt aspekt af befordring af personer og disses bagage, og denne virksomhed, der udføres inden for rammerne af den pågældende aftale, ud fra den gennemsnitlige forbrugers synspunkt betragtes som sammenlignelig med virksomhed med udlejning af biler med chauffør til personbefordring i nærtrafikken, hvilket det tilkommer den nationale ret at undersøge.

Sagsomkostninger

- ⁶⁶ Da sagernes behandling i forhold til hovedsagernes parter udgør et led i de sager, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Ottende Afdeling) for ret:

- 1) Artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, som ændret ved Rådets direktiv 2001/4/EF af 19. januar 2001, sammenholdt med bilag H, kategori 5, til dette direktiv, og artikel 98, stk. 1 og 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med bilag III, nr. 5), til dette direktiv, henset til neutralitetsprincippet, skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for, at to former for tjenester af befordring af personer og disses bagage i nærtrafikken, nemlig på den ene side med taxi og på den anden side med udlejningsbiler med chauffør, underlægges forskellige merværdiafgiftssatser, hvoraf den ene er reduceret, og den anden er normal, for så vidt som befordring af personer med taxi i nærtrafikken for det første udgør et konkret og specifikt aspekt af ydelseskategorien befordring af personer og disses bagage som omhandlet i nævnte kategori 5 og nr. 5) i nævnte bilag til disse direktiver på grund af de forskellige retlige krav, som de to typer af transport er underlagt, og for så vidt som de pågældende forskelle for det andet har en afgørende indflydelse på den gennemsnitlige brugers beslutning om at gøre brug af den ene eller den anden af disse typer befordring. Det tilkommer den nationale ret at undersøge, om dette er tilfældet i hovedsagerne.
- 2) Artikel 12, stk. 3, litra a), tredje afsnit, i sjette direktiv 77/388, som ændret ved direktiv 2001/4, sammenholdt med bilag H, kategori 5, til dette direktiv, og artikel 98, stk. 1 og 2, i direktiv 2006/112, sammenholdt med bilag III, nr. 5), til dette direktiv, henset til neutralitetsprincippet, skal derimod fortolkes således, at de er til hinder for, at to former for ydelser i form af befordring af personer og disses bagage i nærtrafikken, nemlig på den ene side med taxi og på den anden side med udlejningsbiler med chauffør, underlægges forskellige merværdiafgiftssatser, når personbefordring med taxi i henhold til en særlig aftale, som finder anvendelse på samme måde over for taxiselskaber og selskaber, der udlejer biler med chauffør, som er parter i aftalen, ikke udgør et konkret og specifikt aspekt af befordring af personer og disses bagage, og denne virksomhed, der udføres inden for rammerne af den pågældende aftale, ud fra den gennemsnitlige forbrugers synspunkt betragtes som sammenlignelig med virksomhed med udlejning af biler med chauffør til personbefordring i nærtrafikken, hvilket det tilkommer den nationale ret at undersøge.

Underskrifter