



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

19. december 2019 *

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 98 – medlemsstaternes mulighed for at anvende en reduceret afgiftssats for leveringen af visse varer og tjenesteydelser – bilag III, nr. 12) – nedsat momssats for udlejning af pladser på campingpladser og pladser til beboelsesvogne – spørgsmål om anvendelsen af denne nedsatte sats på udlejning af bådpladser i lystbådehavne – sammenligning med udlejning af pladser til parkering af køretøjer – ligebehandling – princip om afgiftsneutralitet«

I sag C-715/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 2. august 2018, indgået til Domstolen den 15. november 2018, i sagen

Segler-Vereinigung Cuxhaven e.V.

mod

Finanzamt Cuxhaven

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, L.S. Rossi, og dommerne J. Malenovský (refererende dommer) og F. Biltgen,

generaladvokat: M. Szpunar,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- den tyske regering ved S. Eisenberg og J. Möller, som befuldmægtigede,
- den italienske regering ved G. Palmieri, som befuldmægtiget, bistået af avvocato dello Stato F. Urbani Neri
- Europa-Kommissionen ved R. Pethke og N. Gossement, som befuldmægtigede,

* Processprog: tysk.

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

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 98, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«), sammenholdt med nr. 12) i bilag III til dette direktiv.
- 2 Denne anmodning er indgivet i forbindelse med en tvist mellem Segler-Vereinigung Cuxhaven eV og Finanzamt Cuxhaven (skatte- og afgiftsmyndigheden i Cuxhaven, Tyskland) (herefter »skatte- og afgiftsmyndigheden«) vedrørende den merværdiafgiftssats (moms), der skal anvendes for udlejning af bådpladser.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 I medfør af momsdirektivets artikel 2, stk. 1), litra c), er følgende transaktioner momspligtige:
»levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab«.
- 4 Dette direktivs 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.«
- 5 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.
[...]
- 6 Ifølge nævnte direktivs artikel 135, stk. 1, litra l), fritager medlemsstaterne »bortforpagtning og udlejning af fast ejendom«.
- 7 Samme direktivs artikel 135, stk. 2, bestemmer:
»Den i stk. 1, litra l), omhandlede fritagelse omfatter ikke følgende former for udlejning:
a) udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser
b) udlejning af pladser til parkering af transportmidler

[...]«

- 8 Bilag III til momsdirektivet indeholder listen over leveringer af varer og ydelser, som kan belægges med de i direktivets artikel 98 omhandlede nedsatte satser. I nr. 12) i dette bilag nævnes følgende tjenester:

»[o]phold på hoteller og lignende etablissementer, herunder ferieophold og udlejning af pladser på campingpladser og pladser til beboelsesvogne«.

Tysk ret

- 9 § 1, stk. 1, nr. 1, i Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift, herefter »UStG«) har følgende ordlyd:

»1. Følgende transaktioner pålægges merværdiafgift:

[L]everinger og andre ydelser, der udføres af en erhvervsdrivende i indlandet mod vederlag som led i hans økonomiske virksomhed. Afgiftsbelæggelse er ikke udelukket som følge af den omstændighed, at transaktionen er udført på grundlag af en rets- eller forvaltningsakt, eller at den anses for at være udført i medfør af en retsforskrift.«

- 10 UStG § 4, nr. 12, litra a), bestemmer:

»Af de i § 1, stk. 1, nr. 1, nævnte transaktioner er følgende fritaget for afgift:

[...]

- 12) a) udlejning og forpagtning af grunde, af rettigheder, der er omfattet af den borgerlige rets bestemmelser om fast ejendom, og af statslige højhedsrettigheder, som vedrører brug af jorden

[...]

Afgiftsfritagelsen omfatter ikke udlejning af bolig- og soverum, som en erhvervsdrivende stiller til rådighed for indlogering af kort varighed af fremmede, udlejning af parkeringspladser til køretøjer, midlertidig udlejning af pladser på campingpladser samt udlejning og bortforpagtning af maskiner og andre indretninger af enhver art, som hører til et driftsanlæg [...], selv om de udgør en væsentlig bestanddel af en fast ejendom.«

- 11 UStG's § 12, stk. 1, fastsætter en normalsats på 19%.

- 12 I henhold til UStG's § 12, stk. 2, nr. 11, nedsættes afgiften til 7% for følgende transaktioner:

»Udlejning af beboelses- og soverum, som en erhvervsdrivende stiller til rådighed til kortvarig indkvartering af gæster, samt kortvarig udlejning af campingpladser. Første punktum gælder ikke for ydelser, som ikke direkte tjener udlejningen, selv om disse ydelser er inkluderet i vederlaget for udlejningen.«

- 13 Artikel 3, stk. 1, i Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (Forbundsrepublikken Tysklands grundlov, herefter »GG«) af 23. maj 1949 (BGBl. 1949, s. 1) bestemmer, at alle mennesker er lige for loven.

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

- 14 Sagsøgeren i hovedsagen er en registreret, almennyttig forening, hvis formål er at fremme sejl- og motorvandsport. Foreningen driver i sin havn ca. 300 bådpladser, hvoraf ca. halvdelen i 2010-2012 (herefter »de omhandlede år«) var tildelt fast til medlemmer. Når disse medlemmer ikke benytter deres pladser, er de forpligtet til at tåle, at gæster benytter deres bådpladser. De øvrige pladser står ubegrænset til rådighed for gæster.
- 15 I de omhandlede år beregnede sagsøgeren i hovedsagen afgift til en nedsat momssats af vederlagene for at stille bådpladserne til rådighed for gæster.
- 16 I tilslutning til en momskontrol, som blev gennemført hos sagsøgeren i hovedsagen, ændrede skatte- og afgiftsmyndigheden momsafgørelserne for de omhandlede år og underkastede de omtvistede transaktioner normalsatsen.
- 17 Niedersächsische Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Niedersachsen, Tyskland) forkastede søgsmålet anlagt af sagsøgeren i første instans til prøvelse af denne afgørelse. Ifølge denne ret kan kortvarig tilrådighedsstillelse af bådpladser ikke subsumeres under formuleringen »kortvarig udlejning af pladser på campingpladser« som omhandlet i UStG's § 12, stk. 2, nr. 11. Ifølge denne ret er en sådan tilrådighedsstillelse omfattet af begrebet »udlejning af pladser til parkering af transportmidler« som omhandlet i UStG's § 4, nr. 12, andet punktum, andet led, der er vedtaget med henvisning til momsdirektivets artikel 135, stk. 2, litra b). Det generelle ligebehandlingsprincip i GG's artikel 3, stk. 1, er ikke til hinder for en sådan fortolkning.
- 18 Sagsøgeren i hovedsagen har iværksat revisionsanke ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) til prøvelse af dommen afsagt af Niedersächsische Finanzgericht (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Niedersachsen). Ifølge sagsøgeren i hovedsagen er beskatningen af udlejning af bådpladser med normalsatsen for moms i strid med det generelle ligebehandlingsprincip, for så vidt som udlejning af pladser til autocampere og beboelsesvogne er omfattet af den nedsatte momssats. En fortolkning i overensstemmelse med ligebehandlingsprincippet fører ifølge sagsøgeren i hovedsagen til, at alle former for kortvarige ophold skal beskattes på samme måde med den nedsatte momssats. De ydelser, som sagsøgeren i hovedsagen har nævnt, er begrænset til tilrådighedsstillelse af bådpladser med det formål at give sejlere indlogering. Havnepenge (*Hafengeld*) opkræves således kun ved overnatning.
- 19 På denne baggrund har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Omfatter de nedsatte [afgifts]satser for udlejning af pladser på campingpladser og pladser til beboelsesvogne i henhold til artikel 98, stk. 2, i [momsdirektivet,] sammenholdt med [nævnte direktivs] bilag III, nr. 12), også udlejning af bådpladser?«

Det præjudicielle spørgsmål

- 20 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 98, stk. 2, sammenholdt med nr. 12) i bilag III til dette direktiv, skal fortolkes således, at den nedsatte momssats, der er fastsat i denne bestemmelse for udlejning af pladser på campingpladser og pladser til beboelsesvogne, ligeledes finder anvendelse på udlejning af bådpladser.
- 21 Indledningsvis skal det bemærkes, at medlemsstaterne i henhold til momsdirektivets artikel 96 anvender en ens normalsats for momsen for levering af goder og for levering af ydelser.

- 22 Som en undtagelse til dette princip er der i direktivets artikel 98 givet mulighed for at anvende nedsatte momssatser. Direktivets bilag III indeholder med henblik herpå en udtømmende opregning af de kategorier af varer og ydelser, på hvis levering nedsatte momssatser kan anvendes (dom af 9.3.2017, *Oxycure Belgium*, C-573/15, EU:C:2017:189, præmis 21).
- 23 Nærmere bestemt giver nr. 12) i bilag III til momsdirektivet medlemsstaterne mulighed for at anvende en nedsat momssats for »ophold på hoteller og lignende etablissementer, herunder ferieophold og udlejning af pladser på campingpladser og pladser til beboelsesvogne«.
- 24 I det foreliggende tilfælde opstår spørgsmålet, om udlejning af bådpladser med hensyn til nr. 12) i bilag III til momsdirektivet kan sidestilles med udlejning af pladser på campingpladser og pladser til beboelsesvogne.
- 25 Det skal i denne henseende indledningsvis bemærkes dels, at bestemmelser, der har karakter af en undtagelse fra et princip, skal fortolkes strengt. Dels skal begreberne i bilag III til momsdirektivet fortolkes i overensstemmelse med de pågældende ords almindelige betydning (dom af 10.11.2016, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, præmis 59 og 60 og den deri nævnte retspraksis).
- 26 Nr. 12) i bilag III til momsdirektivet indeholder en nærmere beskrivelse af de forskellige former for »ophold«, der kan belægges med en nedsat momssats.
- 27 Således som det fremgår af den retspraksis, der er gengivet i denne doms præmis 25, skal begrebet »ophold« som omhandlet i nr. 12) i bilag III til momsdirektivet fortolkes strengt, og således at denne bestemmelses anvendelsesområde ikke udstrækkes til ydelser, der hverken fremgår af nævnte bestemmelses ordlyd eller er uløseligt knyttet til dette begreb.
- 28 Udlejning af bådpladser er imidlertid for det første ikke nævnt i nr. 12) i bilag III til momsdirektivet og er for det andet ikke uløseligt knyttet til begrebet »ophold«, men har som sit fremmeste mål at fastgøre og sikre både ved kaj.
- 29 Det følger således, at nr. 12) i bilag III til momsdirektivet ikke skal læses således, at det tillader en medlemsstat at anvende en nedsat momssats på udlejning af bådpladser.
- 30 Denne fortolkning støttes endvidere af de formål, der forfølges med ordningen med nedsatte momssatser.
- 31 I denne henseende skal det bemærkes, at EU-lovgiver må indrømmes en vid skønsbeføjelse, eftersom den, når den vedtager en skattemæssig foranstaltning, skal træffe valg af politisk, økonomisk og social karakter samt prioritere modsatrettede interesser eller foretage komplekse vurderinger (dom af 7.3.2017, *RPO*, C-390/15, EU:2017:174, præmis 54).
- 32 I denne overordnede sammenhæng skal det præciseres, at EU-lovgiver med fastsættelsen af bilag III til momsdirektivet har haft til hensigt at opnå, at dagligvarer samt de varer og ydelser, der forfølger sociale eller kulturelle formål, for så vidt som de ikke eller kun i begrænset omfang indebærer en risiko for konkurrencefordrejning, kan belægges med en nedsat momssats (dom af 4.6.2015, *Kommissionen mod Det Forenede Kongerige*, C-161/14, ikke trykt i Sml., EU:C:2015:355, præmis 25).
- 33 Nærmere bestemt kan indrømmelsen i nr. 12) i dette bilag af muligheden for medlemsstaterne til at anvende en nedsat momssats på forskelle former for ophold, bl.a. ferieophold, der således opfylder et væsentligt behov for enhver rejsende, fremme en bred adgang til de pågældende ydelser.
- 34 Muligheden for at anvende en nedsat momssats på udlejning af bådpladser er imidlertid åbenlyst ikke begrundet med henvisning til et sådant socialt formål, eftersom sejl- og motorbåde som dem, der er omhandlet i hovedsagen, ikke – i det mindste ikke hovedsageligt – anvendes som opholdssted.

- 35 Endelig, og i modsætning til den tvivl, den forelæggende ret har givet udtryk for, vil den fortolkning af nr. 12) i bilag III til momsdirektivet, der fremgår af denne doms præmis 29, ikke indebære et indgreb i princippet om afgiftsneutralitet.
- 36 Dette princip er nemlig til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt (dom af 27.6.2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie m.fl., C-597/17, EU:C:2019:544, præmis 47 og den deri nævnte retspraksis).
- 37 I denne henseende er det tilstrækkeligt at bemærke, således som det fremgår af denne doms præmis 34, at udlejning af pladser på campingpladser og pladser til beboelsesvogne på den ene side og udlejning af bådpladser på den anden side tjener forskellige funktioner og dermed ikke konkurrerer indbyrdes.
- 38 Henset til ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 98, stk. 2, sammenholdt med nr. 12) i bilag III til dette direktiv, skal fortolkes således, at den nedsatte momssats, der er fastsat i denne bestemmelse for udlejning af pladser på campingpladser og pladser til beboelsesvogne, ikke finder anvendelse på udlejning af bådpladser.

Sagsomkostninger

- 39 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parter 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:

Artikel 98, stk. 2, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, sammenholdt med nr. 12) i bilag III til dette direktiv, skal fortolkes således, at den nedsatte merværdiafgiftssats, der er fastsat i denne bestemmelse for udlejning af pladser på campingpladser og pladser til beboelsesvogne, ikke finder anvendelse på udlejning af bådpladser.

Underskrifter