

Sag C-406/20**Sammendrag af anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 98, stk. 1, i Domstolens procesreglement****Dato for indlevering:**

28. august 2020

Forelæggende ret:

Finanzgericht Köln (Tyskland)

Afgørelse af:

25. august 2020

Sagsøger:

Phantasialand

Sagsøgte:

Finanzamt Brühl

Hovedsagens genstand

Direktiv 2006/112 – Artikel 98, stk. 2, sammenholdt med bilag III, kategori nr. 7 – foreneligheden af differentieret beskatning af messer og aktivitetsparker med EU-retten – ydelsers sammenlignelighed – bevisoptagelse om »den gennemsnitlige forbrugers synspunkt«

Genstand og retsgrundlag for forelæggelsen

Fortolkning af EU-retten, jf. artikel 267 TEUF

Præjudicielle spørgsmål

- 1) Kan omtalen af messer og forlystelsesparker i bilag III, kategori nr. 7, jf. artikel 98, stk. 2, i direktiv 2006/112 i henhold til en differentieret beskatning anføres som begrundelse for en beskatning af en aktivitetspark med standardmomssatsen, selvom betegnelsen »forlystelsespark« omfatter både lokalt baserede og mobile markedsvirksomheder?

- 2) Kan EU-Domstolens praksis, ifølge hvilken den kontekst, som leveringen af forskellige ydelser må ses i, kan føre til, at disse ydelser ikke er sammenlignelige, anvendes på ydelser, som leveres af henholdsvis omrejsende markedsfolk og lokalt baserede markedsvirksomheder i form af aktivitetsparker?
- 3) Såfremt svaret på det andet spørgsmål er benægtende:
Er »den gennemsnitlige forbrugers synspunkt«, som ifølge EU-Domstolens praksis udgør et væsentligt element i princippet om afgiftsneutralitet, et »intellektuelt perspektiv«, som ikke kan godtgøres med en bevisoptagelse i form af en sagkyndig udtalelse?

Anførte EU-retlige bestemmelser

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, særligt artikel 98, stk. 2, sammenholdt med bilag III, kategori nr. 7

Rådets gennemførelsesforordning (EU) nr. 282/2011 af 15. marts 2011 om foranstaltninger til gennemførelse af direktiv 2006/112/EF om det fælles merværdiafgiftssystem, særligt artikel 32

Anførte nationale bestemmelser

Umsatzsteuergesetz (lov om merværdiafgift, herefter »momsloven«), særligt § 12, stk. 2, nr. 7, litra d

Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (bekendtgørelse om merværdiafgift, herefter »momsbekendtgørelsen«), særligt § 30

Kort fremstilling af de faktiske omstændigheder og retsforhandlingerne

- 1 Sagsøgeren er en af de mest kendte aktivitetsparker i Europa. Ved at betale entré erhverver aktivitetsparkens besøgende ret til at benytte parkens faciliteter.
- 2 Sagsøgeren anmodede om, at entréindtægterne blev beskattet i medfør af momslovens § 12, stk. 2, nr. 7, litra d. Efter denne bestemmelse nedsættes momssatsen for bl.a. ydelser relateret til markedsfolks virksomhed til 7%. Som ydelser relateret til markedsfolks virksomhed betragtes, jf. § 30 i momsbekendtgørelsen, optræden, koncerter, underholdende forestillinger eller andre forlystelser på messer, til folkefester, skyttefester eller lignende arrangementer. Sagsøgte afviste anmodningen. Det er blevet anlagt sag til prøvelse af denne afgørelse ved den forelæggende ret.

Kort fremstilling af begrundelsen for forelæggelsen

- 3 Den forelæggende ret skal bl.a. prøve, om de på messer og i forbindelse med lignende tidsmæssigt begrænsede arrangementer leverede markedsydelse, som efter national ret beskattes med en nedsat momssats, set fra »en gennemsnitsforbrugers synspunkt« i forbindelse med anvendelsen af princippet om afgiftsmæssig neutralitet er sammenlignelige med markedsydelse leveret i lokalt baserede forlystelsesparker, henholdsvis aktivitetsparker, som beskattes med standardmomssatsen.
- 4 Den tyske Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) har truffet afgørelse om, at den differentierede beskatning af henholdsvis markedsydelse leveret på messer og markedsydelse leveret i en lokalt baseret forlystelsespark som den af sagsøgeren drevne ikke er i strid med princippet om afgiftsmæssig neutralitet.
- 5 Som begrundelse har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) anført, at en lokalt baseret og tidsmæssigt ubegrænset aktiv markedsvirksomhed ikke kan betragtes som et folkefestlignende arrangement. I relation til EU-retten er der dermed for så vidt ingen tvivl. Såfremt den nationale lovgiver beslutter sig for at udnytte den skønsmargin, der er knyttet til kategorierne i bilag III i direktiv 2006/112, er lovgiveren ikke forpligtet til at gennemføre samtlige de der angivne kategorier. På grund af de pågældende ydelsers manglende sammenlignelighed vil dette heller ikke være i strid med princippet om afgiftsmæssig neutralitet.

Begreberne »messer«, »forlystelsesparker« og »aktivitetsparker«

- 6 Ifølge den tyske udgave af bilag III, kategori nr. 7, i direktiv 2006/112 hører bl.a. »messer« og »forlystelsesparker« til de tjenesteydelser, som der, jf. artikel 98 i direktivet, kan anvendes nedsatte satser på. De hertil svarende betegnelser lyder i den engelske udgave »faires« for messer og »amusement parks« for forlystelsesparker og i den franske udgave »foires« for messer og »parcs d'attraction« for forlystelsesparker. I den med henblik på gennemførelsen af artikel 53 i direktiv 2006/112 vedtagne artikel 32 i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 findes i den tyske udgave derimod alene begrebet »aktivitetspark«, som svarer til betegnelserne »faires« og »amusement parks« henholdsvis »foires« og »parcs d'attraction«.
- 7 I tysk sprogbrug forstås ved begrebet aktivitetspark lokalt baserede markedsvirksomheder, hvorimod begrebet forlystelsespark både betegner stationære »forlystelsesparker«, som så kaldes »aktivitetsparker«, og tidsmæssigt begrænsede forlystelsesparker, som betegnes som »marked«, »messe« eller »folkefest«.
- 8 Den forelæggende ret finder det i betragtning af den beskrevne sproglige forvirring ønskværdigt, at Domstolen tager stilling til, hvorledes begreberne

»messer«, »forlystelsesparker« og »aktivitetsparker« i direktiv 2006/112 og i gennemførelsesforordning nr. 282/2011 skal defineres og afgrænses i forhold til hinanden.

- 9 Eftersom forlystelsesparker kan være såvel lokalt baserede som mobile, er det tvivlsomt, om Bundesfinanzhofs (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) argument om, at differentieringen mellem »messer« og »forlystelsesparker« i bilag III, kategori nr. 7, i direktiv 2006/112 taler for at tillade en differentieret behandling i forbindelse med omsætningsbeskatningen, er begrundet.

De forskellige kontekster, som leveringen af ydelser indgår i

- 10 Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) henviser endvidere til, at de ydelser, som leveres af en lokalt baseret markedsvirksomhed i form af en aktivitetspark, og de ydelser, som leveres af markedsfolk, der driver deres omrejsende virksomhed på messer, på grund af de forskellige kontekster, som ydelserne leveres i, ikke er sammenlignelige. Der er således ikke tvivl om, at en tidsmæssigt begrænset folkefest eller messes kontekst, særligt også set fra ydelsesmodtagerens synspunkt, er en anden end en lokalt baseret forlystelsesparks kontekst.
- 11 Den forelæggende ret understreger i denne forbindelse, at der ifølge Domstolens praksis (dom af 27.02.2002, Kommissionen/Frankrig, C-302/00, EU:C:2002:123, præmis 23) skal anlægges en vid fortolkning af begrebet lignende ydelser.
- 12 I overensstemmelse hermed har Domstolen (i dom af 10.11.2011, The Rank Group, C-259/10 og C-260/10, EU:C:2011:719, præmis 50) afgjort, at henset til de omhandlede sektors konkrete forhold kan forskelle i regulering og det retlige regelsæt, der regulerer levering af de omhandlede goder eller tjenesteydelser, i visse ekstraordinære tilfælde som kontekst for de ydelser, som skal sammenlignes, føre til, at denne kontekst set fra den gennemsnitlige forbrugers synspunkt kan give anledning til en sondring med hensyn til, hvad der tjener denne forbrugers behov, som udelukker ydelseernes sammenlignelighed (jf. også dom af 23.4.2009, TNT Post UK, C-357/07, EU:C:2009:248, præmis 38, 39 og 45, samt dom af 27.2.2014, Pro Med Logistik og Pongratz, C-454/12 og C-455/12, EU:C:2014:111, præmis 52 ff.).
- 13 Den forelæggende ret tvivler på, om denne retspraksis kan anvendes på det foreliggende tilfælde. Betegnende for den kontekst, som begge de to markedsydelser leveres i, er nemlig, i modsætning til det, der er tilfældet, i de af Domstolen afgjorte sager, ikke forskelle i regulering. Således er hverken en markedsvirksomhed som sagsøgtes eller en virksomhed, som drives af omrejsende markedsfolk på messer, retligt forpligtet til enten at opkræve entré for benyttelsen af samtlige markedsydelser eller enkeltbetaling per markedsydelse. Desuden gælder der den samme sikkerhedsstandard for forlystelser i både aktivitetsparker og på messer. Herudover er det ikke retligt fastsat, på hvilket tidspunkt af året hverken lokalt baserede eller mobile markedsfolk skal tilbyde deres ydelser.

»Den gennemsnitlige forbrugers synspunkt« og bevisoptagelse herom

- 14 Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) har endvidere henvist til, at de forskelle, som efter domstolens opfattelse består mellem de ydelser, der leveres af lokalt baserede markedsvirksomheder i form af aktivitetsparker, og de ydelser, der leveres af omrejsende markedsfolk på messer, må antages at udøve en ikke uvæsentlig påvirkning på den gennemsnitlige forbrugers afgørelse om at vælge enten den ene eller den anden ydelse. Det synes at fremgå af dommen fra Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager), at det ikke alene er det forhold, at markedsydelseerne er lokalt baserede, der er den væsentligste forskel, men at også det forhold, at en lokalt baseret og tidsmæssigt ubegrænset aktiv markedsvirksomhed ikke – som de fra messe til messe omrejsende markedsfolk – har til formål at stille en almindelig forlystelse til rådighed til en folkefest og dermed ikke kan klassificeres som et folkefestlignende arrangement.
- 15 Det skal bemærkes, at Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) er af den opfattelse, at den gennemsnitlige forbruger køber markedsydelser i begge tilfælde – dvs. både på messer og i aktivitetsparker. Ganske vist møder den gennemsnitlige forbruger i en aktivitetspark alene én markedsvirksomhed, men på en messe derimod en flerhed af markedsfolk, og der er således tale om tydelige forskelle for så vidt angår såvel den geografiske og tidsmæssige tilgængelighed som omgivelserne. Af EU-Domstolens praksis (dom af 10.11.2011, *The Rank Group*, C-259/10 og C-260/10, EU:C:2011:719, præmis 47, og af 17.02.2005, *Linneweber og Akritidis*, C-453/02 og C-462/02, EU:C:2005:92, præmis 29 og 30) følger imidlertid, at disse aspekter, som adskiller sig fra den retlige kontekst, som ydelserne leveres i, ikke skal tillægges større betydning ved sammenligningen af ydelserne.
- 16 Under forudsætning af, at der ikke er forskel på den kontekst, som henholdsvis omrejsende markedsfolks levering af ydelser på messer og ydelser leveret af lokalt baserede markedsvirksomheder som sagsøgerens aktivitetspark indgår i, er det efter den forelæggende rets opfattelse afgørende, hvilke særlige behov en nutidig gennemsnitsforbruger mener at kunne få opfyldt på den ene side på en messe og på den anden side i en aktivitetspark, og hvilke behov gennemsnitsforbrugeren mener at kunne få opfyldt i samme omfang på en messe og i en aktivitetspark.
- 17 Efter afklaring af spørgsmålet om behovene vil det skulle afgøres, om markedsydelseerne på messer og i aktivitetsparker tjener samme behov ud fra et forbrugersynspunkt som følge af et kriterium om ensartethed og sammenlignelig anvendelse, og om de eventuelt tilstedeværende forskelle påvirker den gennemsnitlige forbrugers afgørelse om at gøre brug af ydelserne på en messe eller i en aktivitetspark på væsentlig måde eller ej (dom af 10.11.2011, *The Rank Group*, C-259/10 og C-260/10, EU:C:2011:719, præmis 44, af 11.9.2014, *K*, C-219/13, EU:C:2014:2207, præmis 25, og af 09.11.2017, *AZ*, C-499/16, EU:C:2017:846, præmis 31).

- 18 Dette vil efter den forelæggende rets opfattelse kun kunne ske ved hjælp af en sagkyndig udtalelse, eftersom retten ikke besidder et tilstrækkeligt omfattende kendskab til den gennemsnitlige messe- og aktivitetsparksbesøgers behov.
- 19 Det er ganske vist tvivlsomt, om den forelæggende ret er berettiget til at foretage en sådan bevisoptagelse. Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) har – i modsætning til både Bundesverwaltungsgericht (forbundsdomstol i forvaltningsretlige sager) og EU-Domstolen (dom af 16.7.1998, Gut Springenheide og Tusky, C-210/96, EU:C:1998:369, præmis 14, 15 og 35) – fastslået, at der ikke er behov for en bevisoptagelse i form af empiriske undersøgelser af »den gennemsnitlige forbrugers synspunkt« på to ydelser i forbindelse med princippet om afgiftsneutralitet, fordi dette alene er et »intellektuelt perspektiv«.
- 20 Der forelæggende ret forstår imidlertid ikke begrebet »intellektuelt perspektiv«. Såfremt der dermed menes, at udtrykket »den gennemsnitlige forbrugers synspunkt« skal betragtes som et objektivi udtryk for begrebet forbruger, der alene skal fortolkes juridisk, kan det ikke forklares, hvorfor henholdsvis skattedomstolene og Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) i sidste instans netop synes at have denne opfattelse af »den gennemsnitlige forbrugers synspunkt«, når nu dennes synspunkt skal defineres i forbindelse med undersøgelsen af princippet om afgiftsneutralitet i en tvist (jf. dom af 19.12.2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven, C-715/18, EU:C:2019:1138, præmis 37).