

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

13. juli 1989 *

I sag 173/88,

angående en anmodning, som Højesteret i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Skatteministeriet

mod

Morten Henriksen,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 13 B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1),

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden F. Grévisse, dommerne J. C. Moitinho de Almeida og M. Zuleeg,

generaladvokat: F. Jacobs

justitssekretær: ekspeditionssekretær H. A. Rühl

under henvisning til de indlæg, der er indgivet af:

— Morten Henriksen (selv),

— den danske regering ved juridisk rådgiver Jørgen Molde og kammeradvokaten Ole Fentz ved advokat Finn Mejnertsen, København,

* Processprog: dansk.

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved juridisk konsulent J. F. Buhl, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten og efter mundtlig forhandling den 18. april 1989,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 17. maj 1989, afsagt følgende

Dom

- 1 Ved beslutning af 21. juni 1988, indgået til Domstolen den 27. juni 1988, har Højesteret i medfør af EØF-Traktatens artikel 177 forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 13 B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1).
- 2 Disse spørgsmål er blevet rejst under en retssag mellem Morten Henriksen og Skatteministeriet, der i det væsentlige vedrører problemet, om udlejning af garager i et garageanlæg, der ejes af Morten Henriksen, i medfør af den nævnte bestemmelse i det sjette direktiv 77/388 er fritaget for merværdiafgift.
- 3 Det omhandlede garageanlæg består af to bygninger, hver med tolv garager, der er opført i forbindelse med en bebyggelse bestående af 37 kædehuse. En del af garagerne udlejes til beboerne i bebyggelsen, en del til personer, der har bopæl i nærheden. Garagerne er alle lukkede, adskilt fra hinanden med en mur, og hver garage har en port.

- 4 Østre Landsret, der behandlede sagen i første instans, kendte for ret, at udlejning af de omhandlede garager ikke var afgiftspligtig. Østre Landsret fandt således, at undtagelsen fra hovedreglen om afgiftsfritagelse for udlejning af fast ejendom ikke omfatter garager som de under sagen omhandlede, da sådanne garager efter gældende dansk lov ikke kan betegnes som »parkeringspladser«. Artikel 13 B, litra b), i det sjette direktiv 77/388 fandtes heller ikke at give holdepunkter for nogen anden fortolkning.
- 5 Højesteret, for hvem sagen er blevet indanket, har for at kunne bedømme det således anførte udsat sagen og forelagt Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
 - »1) Skal artikel 13 B, litra b), i Rådets direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (6. momsdirektiv) forstås således, at afgiftspligten ved udlejning af 'pladser til parkering af køretøjer' også omfatter udlejning af garager af den type, som nærværende sag omhandler?
 - 2) Såfremt ovennævnte spørgsmål besvares bekræftende, ønskes det oplyst, om den nævnte artikel fortolkes således, at medlemsstaterne er forpligtet til at afgiftsbelægge udlejning af garager af den i nærværende sag omhandlede type?»
- 6 Vedrørende hovedsagens faktiske omstændigheder, de relevante fællesskabsbestemmelser og nationale retsfor skrifter samt retsforhandlingernes forløb og de for Domstolen indgivne indlæg henvises i øvrigt til retsmøderapporten. Disse omstændigheder omtales derfor kun i det følgende, såfremt det på de enkelte punkter er nødvendigt for forståelsen af Domstolens argumentation.

Det første spørgsmål

- 7 På baggrund af oplysningerne i sagen må det første spørgsmål forstås således, at det i det væsentlige ønskes oplyst, om artikel 13 B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 skal fortolkes således, at begrebet »udlejning af pladser til

parkering af køretøjer» også omfatter udlejning af lukkede garager, der er knyttet til faste ejendomme, der er fritaget for moms ved udlejning.

- 8 Artikel 13 B, litra b), i det sjette direktiv bestemmer, at »med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug ... bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, med undtagelse af ... udlejning af pladser til parkering af køretøjer ... Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesområde«.
- 9 Morten Henriksen har gjort gældende, at udtrykket »pladser til parkering af køretøjer« i nævnte artikel 13 B, litra b), kun omfatter arealer i fri luft, der er bestemt til kortvarig parkering af køretøjer. Den danske regering er derimod af den opfattelse, at det nævnte udtryk efter en sædvanlig forståelse omfatter ethvert sted beregnet til at anbringe eller henstille motorkøretøjer, uanset om pladsen er åben, overdækket eller er en bygning. Kommissionen har anført, at det omhandlede udtryk på baggrund af regelsammenhængen omfatter lukkede garager, med undtagelse af garager, der lejes som en ikke nærmere specificeret del af en afgiftsfritaget ejendom.
- 10 Det fremgår af en sammenlignende undersøgelse af det sjette direktivs artikel 13 B, litra b), i de forskellige autentiske sprogversioner, at der er terminologiske afvigelser med hensyn til rækkevidden af udtrykket »udlejning af pladser til parkering af køretøjer«. Medens det således efter visse sprogversioner nærmest må antages, at kun ubebyggede arealer til parkering af køretøjer er omfattet af det nævnte udtryk, synes andre sprogversioner derimod at måtte forstås således, at udtrykket tillige omfatter lukkede garager som de i hovedsagen omhandlede.
- 11 På baggrund af disse afvigelser kan rækkevidden af det omtvistede begreb ikke fastlægges ved fortolkning af ordlyden alene. Begrebets betydning må følgelig klarlægges ud fra den sammenhæng, hvori det indgår, og under hensyn til opbygningen af det sjette direktiv.

- 12 Det må herved tages i betragtning, at udtrykket »med undtagelse af ... udlejning af pladser til parkering af køretøjer« i direktivets artikel 13 B, litra b), indfører en undtagelse fra den afgiftsfritagelse, som den nævnte bestemmelse hjemler for bortforpagtning og udlejning af fast ejendom. De af undtagelsen omfattede transaktioner omfattes således af direktivets hovedregel, hvorefter der skal svares afgift af alle afgiftspligtige transaktioner, medmindre undtagelser er udtrykkeligt fastsat. Udtrykket må derfor ikke fortolkes snævert som alene omfattende parkeringsarealer i fri luft, men ikke lukkede garager.
- 13 Denne fortolkning er endvidere i overensstemmelse med en opfattelse, der er fælles for alle medlemsstaterne, for så vidt som ingen medlemsstat i sin egen lovgivning til gennemførelse af det fælles merværdiafgiftssystem, for arealer bestemt til parkering af køretøjer anvender det kriterium for afgiftspligten, at der er tale om parkeringsarealer i fri luft.
- 14 Det skal imidlertid bemærkes, at begrebet »udlejning af fast ejendom«, som er genstand for afgiftsfritagelsen i henhold til det sjette direktivs artikel 13 B, litra b), ud over udlejning af faste ejendomme, der er udlejningens hovedgenstand, omfatter udlejning af alle goder, der er accessorer hertil.
- 15 Udlejning af pladser til parkering af køretøjer er herefter ikke undtaget fra den således hjemlede afgiftsfritagelse, såfremt udlejningen sker i nær tilknytning til en afgiftsfri udlejning af fast ejendom, der er bestemt til anden brug — som f.eks. beboelsesejendomme eller erhvervsjendomme — i den forstand, at de to lejeformer udgør én økonomisk transaktion.
- 16 Dette er tilfældet, såfremt — for det første — pladsen til parkering af køretøjer og den faste ejendom, der er bestemt til anden brug, hører til samme bebyggelse, og såfremt — for det andet — begge de nævnte ejendomme udlejes til den samme lejer af én og samme ejer.

- 17 Det første spørgsmål skal herefter besvares med, at artikel 13 B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 skal fortolkes således, at begrebet »udlejning af pladser til parkering af køretøjer« omfatter udlejning af ethvert areal, der er bestemt til parkering af køretøjer, herunder lukkede garager, dog at sådanne lejemål ikke er undtaget fra afgiftsfritagelsen for »udlejning af fast ejendom«, såfremt udlejningen sker i nær tilknytning til en afgiftsfri udlejning af fast ejendom, der er bestemt til anden brug.
- 18 Inden for rammerne af det samarbejde mellem den nationale ret og Domstolen, der er indført ved Traktatens artikel 177, tilkommer det den nationale ret at tage stilling til de spørgsmål vedrørende sagens faktum, der må afklares, for at retten kan bedømme, om den i sagen omhandlede udlejning opfylder disse kriterier.

Det andet spørgsmål

- 19 Med det andet spørgsmål ønskes det i det væsentlige oplyst, om artikel 13 B, litra b), i det sjette direktiv skal fortolkes således, at den giver medlemsstaterne beføjelse til at fritage udlejning af pladser til parkering af køretøjer for merværdiafgift.
- 20 Det bemærkes for det første, at det i henhold til det indledende afsnit til det sjette direktivs artikel 13 B, tilkommer medlemsstaterne at fastsætte betingelserne for fritagelser for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af disse og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug; disse »betingelser« kan dog ikke indebære en ændring af indholdet af de hjemlede fritagelser.
- 21 Det bemærkes for det andet, at i henhold til artikel 13 B, litra b), sidste afsnit, kan »medlemsstaterne ... fastsætte yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesområde«. Det fremgår af selve ordlyden af denne bestemmelse, at mens medlemsstaterne frit kan begrænse rækkevidden af den pågældende fritagelse ved at fastsætte yderligere undtagelser, er de ikke beføjede til at afgiftsfritage transaktioner, der ikke er omfattet af denne fritagelse.

- 22 Heraf følger, at medlemsstaterne skal opkræve merværdiafgift af »udlejning af pladser til parkering af køretøjer«, der efter den fortolkning, der er lagt til grund ved besvarelsen af det første spørgsmål, er undtaget fra fritagelsen i det sjette direktivs artikel 13 B, litra b).
- 23 Det andet spørgsmål skal herefter besvares med, at artikel 13 B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at medlemsstaterne momsfritrager udlejning af pladser til parkering af køretøjer, der ikke er omfattet af fritagelsen i henhold til den nævnte bestemmelse, dvs. ikke sker i nær tilknytning til en afgiftsfri udlejning af fast ejendom, der er bestemt til anden brug.

Sagens omkostninger

- 24 De udgifter, der er afholdt af den danske regering og af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke godtgøres. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Højesteret ved beslutning af 21. juni 1988, for ret:

- 1) Artikel 13 B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 skal fortolkes således, at begrebet »udlejning af pladser til parkering af køretøjer« omfatter udlejning af ethvert areal, der er bestemt til parkering af køretøjer, herunder lukkede garager, dog at sådanne lejemål ikke er undtaget fra afgiftsfritagelsen for »udlejning af fast ejendom«, såfremt udlejningen sker i nær tilknytning til en afgiftsfri udlejning af fast ejendom, der er bestemt til anden brug.

- 2) Artikel 13 B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388 af 17. maj 1977 skal fortolkes således, at den er til hinder for, at medlemsstaterne momsfritrager udlejning af pladser til parkering af køretøjer, der ikke er omfattet af fritagelsen i henhold til den nævnte bestemmelse, dvs. ikke sker i nær tilknytning til en afgiftsfri udlejning af fast ejendom, der er bestemt til anden brug.

Grévisse

Moitinho de Almeida

Zuleeg

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 13. juli 1989.

J.-G. Giraud

justitssekretær

F. Grévisse

formand for Tredje Afdeling