DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

25. oktober 2007 *

I sag C-174/06,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Corte suprema di cassazione (Italien) ved afgørelse af 13. januar 2006, indgået til Domstolen den 3. april 2006, i sagen:

Ministero delle Finanze — Ufficio IVA di Milano

mod

CO.GE.P. Srl,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans, og dommerne K. Schiemann, J. Makarczyk (refererende dommer), J.-C. Bonichot og C. Toader,

* Processprog: italiensk.

generaladvokat: D. Ruiz-Jarabo Colomer
justitssekretær: R. Grass,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Den Italienske Republik ved S. Fiorentino, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved A. Aresu og M. Afonso, som befuldmægtigede,

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 13, punkt B, litra b), 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, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålet er blevet rejst under en retssag mellem Ministero delle Finanze — Ufficio IVA di Milano (herefter »momskontoret«) og anpartsselskabet CO.GE.P., som driver virksomhed med forarbejdning og blanding af mineraloliederivater (herefter »CO.GE.P.«). I sagen er der tvist om den afgiftsmæssige lovlighed af fakturaer for merværdiafgift (herefter »moms«), som er udstedt til firmaet Consorzio Autonomo del Porto di Genova (selvstændigt havnekonsortium i Genova, herefter »konsortiet«) på grundlag af en koncession til områder på statslige maritim ejendom, der skal anvendes til oplagring, forarbejdning og håndtering af mineralolie.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Ifølge 11. betragtning til direktivet tager det bl.a. sigte på, at der udarbejdes en fælles liste over fritagelse med henblik på en sammenlignelig opkrævning af de egne indtægter i samtlige medlemsstater.

4 Sjette direktivs artikel 2, stk. 1, bestemmer, at merværdi pålægges »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

5 I direktivets artikel 4, stk. 1, 2 og 5, fastsættes følgende:

»1. Som afgiftspligtig person anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

2. De former for økonomisk virksomhed, der er omhandlet i stk. 1, er alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Som økonomisk virksomhed anses bl.a. transaktioner, der omfatter udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.

[...]

5. Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning.

Under alle omstændigheder anses de ovennævnte organer som afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag D opregnede former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig.

Medlemsstaterne kan anse den virksomhed, som udøves af ovennævnte organer, og som er fritaget for afgift i henhold til artikel 13 eller 28, som virksomhed udøvet i egenskab af offentlig myndighed.«

6 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), som findes i afsnit X, »Afgiftsfritagelser«, bestemmer:

»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:

[...]

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

1. 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;

2. udlejning af pladser til parkering af køretøjer

3. udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet

4. udlejning af bokse.

Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesområde.«

National ret

7 Artikel 1 i dekret nr. 633 af 26. oktober 1972 fra Republikkens præsident, som indfører merværdiafgift, foreskriver:

»Merværdi pålægges levering af goder og tjenesteydelser, som leveres i indlandet i forbindelse med virksomhedsdrift eller udøvelse af en kunstnerisk profession eller et fag, samt af indførsler, uanset hvem der foretager dem.«

8 Ifølge artikel 10, stk. 8, i dekretet, som ændret ved artikel 35a i lovdekret nr. 89 af 2. marts 1989, efter ændring vedtaget som lov nr. 154 af 27. april 1989, afgiftsfritages ikke-kommerciel leje og udlejning — herunder overdragelse, opsigelse eller forlængelse — af landbrugsjord og landbrugsbedrifter, af pladser bortset fra de områder, der anvendes til parkering af køretøjer [...] bygninger, herunder mur- og nagelfast tilbehør, byggematerialer og generelt set løsøre, som skal anvendes

permanent til brug for den udlejede eller bortforpagtede faste ejendom, bortset fra de redskaber, som på grund af deres art ikke er egnet til andet brug uden væsentlig ændring og dem, som anvendes til boligformål af de virksomheder, som opførte dem med henblik på salg.

9 Artikel 36 i den italienske sølov, godkendt ved kongeligt dekret nr. 327 (Codice della navigazione approvato con Regio decreto n. 327) af 30. marts 1942 (*Gazzetta ufficiale* n° 93, af 18.4.1942, særudgave), fastsætter, at søfartsmyndighederne på en måde, der er forenelig med kravene til offentlig brug, kan give koncession til rådighedsret og brug, herunder også eksklusiv, af fast ejendom, der ejes af staten, og af områder af søterritoriet for en bestemt periode.

Hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

10 Konsortiet betragtede koncessionen til områderne på den statslige maritime ejendom som en transaktion, der er fritaget for moms, og udstedte til CO.GE.P fakturaer uden momsanvendelse. Men skattemyndighederne forelagde selskabet momsberigtigende meddelelser for årene 1991-1993.

11 Ved sag anlagt den 30. maj 1996 ved Commissione tributaria di primo grado di Milano (første instans på skatte- og afgiftsområdet, Milano) anfægtede CO.GE.P de ovennævnte berigtigende meddelelser og protesterede herved mod, at der pålagdes moms for de af konsortiet ydede tjenester, hvorved man navnlig henviste til, at betingelserne for momspålæggelse ikke forelå.

12 Førsteinstansen gav sagsøgeren medhold ved dom af 19. november 1996.

13 Den 2. februar 1998 ankede momskontoret denne dom med henvisning til, at de foretagne transaktioner var momspligtige, da der forelå tjenesteydelser i forbindelse med udøvelse af økonomisk virksomhed.

14 Ved dom af 20. september og 20. oktober 1999 frifandt Commissione tributaria regionale della Lombardia (den regionale skatte- og afgiftsdomstol i Lombardiet) indstævnte for appellantens påstand og tiltrådte herved CO.GE.P's opfattelse, hvorefter koncessioner til offentligt ejede goder, til forskel fra egentlige lejemål vedrørende fast ejendom, hverken kan betragtes som overdragelse af goder eller som tjenesteydelser i momslovgivningens forstand, hvorfor de ikke er momspligtige.

15 Ved processkrift indleveret den 13. marts 2000 rejste momskontoret kassationsanke for den forelæggende ret.

16 For denne instans har momskontoret fastholdt, at konsortiet efter dets opfattelse er en offentlig virksomhed med erhvervskarakter.

17 Momskontoret har også gjort gældende, at koncessionen, selv om den indebærer en skønsbeføjelse af offentligretlig karakter, ikke desto mindre ses at være indgået ved udøvelse af økonomisk og forretningsmæssig virksomhed med henblik på at oppebære de indtægter i form af gebyrer, som er bestemt til den offentlige virksomheds økonomiske aktiviteter. Endvidere er en koncession til et kystdepot til

opbevaring af mineralolie, således som det er tilfældet i hovedsagen, ikke udtryk for noget alment hensyn eller offentlig nytte, men tjener alene et rent økonomisk formål.

18 Den forelæggende ret bemærker i så henseende, at det er opfattelsen hos de italienske skatte- og afgiftsmyndigheder, at når koncessionen, således som det er tilfældet i hovedsagen, tildeles af en havnemyndighed og ikke af en søretlig myndighed, betragtes et sådant tiltag som varetagelse af økonomisk og forretningsmæssig virksomhed som følge af den nævnte institutions industrielle og forretningsmæssige karakter.

19 Herved præciserer den forelæggende ret visse forhold i den nationale retstilstand.

20 Således fremhæves det, at selv om forholdet mellem koncessionsgiveren og koncessionshaveren udgøres af en forvaltningsakt, som er ensidig og skønsmæssig, forudsætter en sådan foranstaltning nødvendigvis en viljeserklæring fra den pågældende om at få tildelt koncessionen. De bestemmelser, der regulerer forholdet mellem den koncessionsgivende myndighed og koncessionshaveren, optages i en gensidig overenskomst.

21 Den forelæggende ret udelukker videre, at det efter gældende national ret ikke er muligt at antage, at koncessioner vedrørende havneejendom, som ejes af staten, kan anses for at være »havnetjenesteydelser«.

22 Endelig fremgår det af forelæggelsesafgørelsen, at afgørelser om koncession på statslig ejendom, som tildeles af havnemyndighederne, til trods for koncessionens karakter af administrativ myndighedshandling, ifølge praksis ved Corte suprema di cassazione (dom nr. 6281 af 26.5.1992 og dom nr. 10097 af 25.7.2001), ikke kan sidestilles med en offentligretlig koncession, som tildeler eksklusiv brugsret til sådan

ejendom. For så vidt som de pågældende afgørelser træffes i forbindelse med økonomisk aktivitet udøvet af de nævnte myndigheder, sidestilles de udtrykkeligt med lejekontrakter vedrørende fast ejendom til trods for de forskellige retlige ordninger, der gælder herfor. Det følger heraf, at de pågældende koncessioner vedrørende den statslige ejendom skal anses for at være momspligtige transaktioner.

23 Under disse omstændigheder har Corte suprema di cassazione besluttet at udsætte sagen og at forelægge Domstolen nedenstående præjudicielle spørgsmål:

»Er tildeling af en brugsret — herunder en eksklusiv brugsret — til fast ejendom, der ejes af staten, »udlejning af fast ejendom«, der er momsfritaget i medfør af artikel 13, punkt B, litra b), i sjette direktiv 77/388/EØF, når brugsretten tildeles et selskab, efter anmodning fra dette, af en offentlig erhvervsdrivende enhed ved en forvaltningsakt og ikke ved indgåelse af en kontrakt, således som det er tilfældet for koncessioner på statslig ejendom i medfør af national ret, og der ikke leveres tjenesteydelser, der er af større værdi i forhold til tilladelsen til at bruge ejendommen, og når brugsretten tildeles for en bestemt periode og mod betaling af et meget lavere beløb end ejendommens værdi?«

Det præjudicielle spørgsmål

24 Indledningsvis bemærkes, at det fremgår af forelæggelseskendelsen, at konsortiet er en offentlig indretning med økonomisk karakter, som, hvad angår driften af den statslige ejendom, der er overladt den, ikke handler i statens navn og for dennes regning — staten forbliver ejer af ejendomsgoderne — men i eget navn, for så vidt som konsortiet administrerer ejendomsgoderne, bl.a. ved at træffe selvstændige afgørelser.

25 I relation til konsortiet foreligger der således ikke de kumulative betingelser, som kræves for at anvende fritagelsesreglen i artikel 4, stk. 5, første afsnit, i sjette direktiv, nemlig at et offentligt organ udøver virksomhed, og at virksomheden udøves af organet i dets egenskab af offentlig myndighed (jf. i denne retning dom af 14.12.2000, sag C-466/98, Fazenda Pública, Sml. I, s. 11435, præmis 15).

26 Vedrørende spørgsmålet, om det i hovedsagen foreliggende retsforhold falder ind under begrebet »udlejning af fast ejendom« efter betydningen i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), må det for det første påpeges, at de i artikel 13 omhandlede fritagelser er selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvorfor de må underlægges en fællesskabsdefinition (jf. dom af 12.6.2003, sag C-275/01, Sinclair Collis, Sml. I, s. 5965, præmis 22, af 18.11.2004, sag C-284/03, Temco Europe, Sml. I, s. 11237, præmis 16, og af 3.3.2005, sag C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Sml. I, s. 1527, præmis 27).

27 For det andet skal de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette momsdirektivs artikel 13, fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip, hvorefter moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. bl.a. dommen i sagen Kommissionen mod Irland, dom af 12.9.2000, sag C-358/97, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 6301, præmis 52, og af 18.1.2001, sag C-150/99, Stockholm Lindöpark, Sml. I, s. 493, præmis 25, samt Sinclair Collis-dommen, præmis 23).

28 Imidlertid betyder reglen om en streng fortolkning ikke, at de udtryk, der anvendes til at definere fritagelsestilfældene, skal fortolkes således, at de fratages deres virkning (jf. Temco Europe-dommen, præmis 17).

29 For det tredje må det konstateres, at for så vidt angår fritagelsen i henhold til sjette momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b), indeholder denne bestemmelse ikke nogen definition af begrebet »udlejning«, og den henviser heller ikke til definitionerne i medlemsstaternes lovgivning (jf. dom af 4.10.2001, sag C-326/99, »Goed Wonen«, Sml. I, s. 6831, præmis 44).

30 Bestemmelsen skal herefter fortolkes ud fra den sammenhæng, i hvilken den optræder, og i lyset af sjette momsdirektivs formål og opbygning, idet særligt det bærende hensyn bag den fritagelse, som er indført ved bestemmelsen, skal tages i betragtning (jf. i denne retning »Goed Wonen«-dommen, præmis 50, og Fonden Marselisborg Lystbådehavn-dommen, præmis 28).

31 I sin retspraksis har Domstolen nærmere udtalt, at udlejning af fast ejendom efter betydningen i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), i det væsentlige består i, at udlejeren for en aftalt periode og mod vederlag tildeler lejeren ret til at benytte ejendommen, som om den pågældende var ejer heraf, og til at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed (jf. i denne retning »Goed Wonen«-dommen, præmis 55, dom af 9.10.2001, sag C-409/98, Mirror Group, Sml. I, s. 7175, præmis 31, og af 8.5.2003, sag C-269/00, Seeling, Sml. I, s. 4101, præmis 49, samt Temco Europe-dommen, præmis 19).

32 Hovedsagen vedrører et retsforhold, i hvilket et selskab har fået ret til at råde over og anvende, herunder også eksklusivt, områder på en statslig kystejendom, konkret et depot ved kysten, hvis anvendelsesformål er oplagring, forarbejdning og håndtering af mineralolie for en bestemt varighed og mod et vederlag, som er væsentligt lavere end godets værdi.

33 Henset til et sådant retsforholds indhold udviser det lighedspunkter med en kontraktmæssig retshandel, der indgår i konsortiets industrielle og forretningsmæssige aktiviteter.

34 Det må nemlig bemærkes, at retsforholdets grundlæggende egenskab, som det har til fælles med udlejning af en fast ejendom, består i, at der overdrages et areal, konkret en del af kyststrækningen, mod vederlag og med forsikring til medkontrahenten om, at der gives ret til at råde over og anvende ejendommen, samt at pågældende medkontrahent har eneret til at nyde en sådan ret.

35 Således fører princippet om momsneutralitet og kravet om en sammenhængende anvendelse af sjette direktivs bestemmelser, herunder dem, som angår fritagelser, til at sidestille et sådant retsforhold som i hovedsagen omhandlet med udlejning af fast ejendom som omhandlet i direktivets artikel 13, punkt B, litra b).

36 Henset til de ovenstående bemærkninger må der svares på det forelagte spørgsmål, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at et retsforhold som det i hovedsagen omhandlede, i hvilket en person får ret til at råde over og anvende, herunder også eksklusivt, et offentligt gode, konkret områder på en statslig kystejendom, for en bestemt varighed og mod vederlag, er omfattet af begrebet »udlejning af fast ejendom« i nævnte artikels forstand.

Sagens omkostninger

37 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 (Anden Afdeling) for ret:

Artikel 13, punkt B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, skal fortolkes således, at et retsforhold som det i hovedsagen omhandlede, i hvilket en person får ret til at råde over og anvende, herunder også eksklusivt, et offentligt gode, konkret områder på en statslig kystejendom, for en bestemt varighed og mod vederlag, er omfattet af begrebet »udlejning af fast ejendom« i nævnte artikels forstand.

Underskrifter