DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

11. oktober 2001 *

I sag C-267/99,

angående en anmodning, som Tribunal d'arrondissement de Luxembourg (Luxembourg) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Christiane Adam, gift Urbing,

mod

Administration de l'enregistrement et des domaines,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af bilag F, punkt 2, til 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),

* Processprog: fransk.

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, N. Colneric, og dommerne V. Skouris (refererende dommer) og J.N. Cunha Rodrigues,

generaladvokat: A. Tizzano
justitssekretær: R. Grass,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Christiane Urbing-Adam ved avocat F. Entringer

— Administration de l'enregistrement et des domaines ved avocat A. Kronshagen

— den danske regering ved J. Molde, som befuldmægtiget

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved E. Traversa og G. Berscheid, som befuldmægtigede,

på grundlag af den refererende dommers rapport,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 29. marts 2001,

afsagt følgende

Dom

1 Ved dom af 15. juli 1999, indgået til Domstolen den 19. juli 1999, har Tribunal d'arrondissement de Luxembourg i medfør af artikel 234 EF forelagt to præjudicielle spørgsmål vedrørende fortolkningen af bilag F, punkt 2, til 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 Disse spørgsmål er blevet rejst under en tvist mellem Christiane Urbing-Adam, der udøver virksomhed som administrator for ejerforeninger, og den luxembourgske administration de l'enregistrement et des domaines (herefter »afgiftsmyndigheden«) vedrørende satsen for den merværdiafgift (herefter »moms«), der skal anvendes på transaktioner foretaget af Christiane Urbing-Adam i forbindelse med dennes erhvervsudøvelse i afgiftsårene 1991-1994.

Retsforskrifter

Sjette direktiv

Bestemmelserne i sjette direktiv om begrebet »liberalt erhverv«

3 Sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b), bestemmer, at medlemsstaterne i overgangsperioden »fortsat [kan] fritage de transaktioner, der er opregnet i bilag F, på de i medlemsstaten gældende betingelser«.

4 Sjette direktivs bilag F, punkt 2, nævner begrebet liberale erhverv. Bestemmelsen er sålydende:

»Tjenesteydelser præsteret af forfattere, kunstnere, herunder udøvende kunstnere, advokater og andre personer i liberale erhverv bortset fra lægegerningen og dertil knyttede erhverv, såfremt det ikke drejer sig om de tjenesteydelser, der er anført i bilag B til Rådets andet direktiv af 11. april 1967.«

Sjette direktivs bestemmelser om satserne

5 Sjette direktivs artikel 12, som regulerer satserne, bestemte i stk. 4 — i den affattelse, der var gældende før den 1. januar 1993 — følgende:

»Bestemte leveringer af goder og bestemte tjenesteydelser kan undergives forhøjede eller reducerede satser. Hver reduceret sats fastsættes således, at det normalt vil være muligt i det merværdiafgiftsbeløb, der fremkommer ved anvendelsen af denne sats, at foretage fradrag af den samlede, i henhold til artikel 17, fradragsberettigede merværdiafgift.«

6 Rådets direktiv 92/77/EØF af 19. oktober 1992 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388 (indbyrdes tilnærmelse

af momssatserne) (EFT L 316, s. 1), som skulle være gennemført senest den 31. december 1992, fjernede første punktum i sjette direktivs artikel 12, stk. 4, omskrev direktivets artikel 28, stk. 2, og indføjede et nyt bilag H til direktivet.

7 Følgende bestemmes i sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra e), som affattet ved direktiv 92/77, der er den i sagen relevante bestemmelse:

»Medlemsstater, som pr. 1. januar 1991 anvendte en reduceret sats på leveringer af andre goder og tjenesteydelser end de i bilag H anførte, kan anvende den reducerede sats eller en af de to reducerede satser, som er omhandlet i artikel 12, stk. 3, på sådanne leveringer, forudsat at satsen ikke er lavere end 12%.«

8 Nævnte bilag H, som fastsætter listen over de goder og tjenesteydelser, på hvilke der kan anvendes reducerede momssatser, nævner ikke de liberale erhverv som sådanne.

National ret

De nationale momsbestemmelser

9 Storhertugdømmet Luxembourg anvendte før den 1. januar 1993 en reduceret momssats på 6% for de liberale erhverv.

10 Ifølge artikel 40, nr. 4, litra b), i lov af 5. august 1969, som ændret og suppleret ved lov af 12. februar 1979 (herefter »momsloven«), gælder der inden for de grænser og på de betingelser, som skal fastsættes ved bekendtgørelse udstedt af storhertugen (herefter »bekendtgørelse«), en reduceret momssats for tjenesteydelser, som præsteres i forbindelse med udøvelse af et liberalt erhverv.

11 Artikel 4 i bekendtgørelse af 7. marts 1980 om grænser og betingelser for at anvende den reducerede momssats bestemmer, at der ved tjenesteydelser, der præsteres under udøvelse af et liberalt erhverv, og som omhandles i momslovens artikel 40, nr. 4, litra b), forstås de tjenesteydelser, der præsteres ved virksomhed som advokat (»avoué«, »avocat«), notar, foged og stævningsmand, formueforvalter, ingeniør, arkitekt, opmåler, revisor og justérmester (»vérificateur«), tekniker, kemiker, opfinder, konsulent, regnskabsrevisor, dyrlæge, journalist, pressefotograf, tolk, oversætter og anden lignende virksomhed, uanset om den pågældende virksomhed udøves som hoved- eller som bivirksomhed af fysiske eller juridiske personer.

12 Til opfyldelse af de fællesskabsforskrifter, som nævnes i denne doms præmis 7, fastsatte Storhertugdømmet Luxembourg med virkning fra den 1. januar 1993 en reduceret momssats, en såkaldt »mellemsats«, på 12% for de liberale erhverv.

13 Det bestemmes således i momslovens artikel 40, nr. 3, i den affattelse, der var gældende ifølge finansloven af 20. december 1991, at mellemsatsen på 12% opkræves af goder og tjenesteydelser som omhandlet i bilag C til nævnte lov. Punkt 8 i bilag C vedrører tjenesteydelser, som præsteres i forbindelse med udøvelse af et liberalt erhverv.

14 Artikel 7, nr. 1, i bekendtgørelse af 21. december 1991 om grænser og betingelser for at anvende den reducerede og den stærkt reducerede momssats samt momsmellemsatsen fastlægger de tjenesteydelser, som præsteres i forbindelse

med udøvelse af et liberalt erhverv, og som omhandledes i den ændrede momslovs bilag C, punkt 8, med samme ordlyd som artikel 4 i bekendtgørelsen af 7. marts 1980.

De nationale bestemmelser om virksomhed som administrator for ejerforeninger

15 Ifølge lov af 16. maj 1975 om vedtægter for ejerforeninger i opførte bebyggede ejendomme, som ændret, skal samtlige ejere i en bebygget ejendom eller i en gruppe af bebyggede ejendomme, som er opdelt på flere personer i lodder omfattende en særdel og en andel af de fælles bestanddele, være organiseret i en ejerforening, som er fællesskabets legale repræsentant, og som har status som juridisk person.

16 Ifølge bestemmelserne i bekendtgørelse af 13. juni 1975 — om gennemførelse af ejerlejlighedsloven — udpeges administrator af ejerforeningens generalforsamling, og hvervet som administrator kan varetages af enhver fysisk eller juridisk person. Det påhviler administrator at gennemføre ejerforeningens vedtægter og de af generalforsamlingen trufne beslutninger. Han varetager ejendommens drift samt sikrer dens vedligeholdelse og beskyttelse mv. I hastende tilfælde kan han på eget initiativ lade alle nødvendige arbejder udføre til ejendommens bevarelse. Administrator repræsenterer ejerforeningen i forvaltningsforhold, ligesom han kan give møde i retten efter bemyndigelse fra generalforsamlingen.

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

17 Ifølge Christiane Urbing-Adam var hendes erhvervsvirksomhed udøvelse af et liberalt erhverv, hvorfor hun udarbejdede sine momsangivelser for årene 1991 og

1992 på grundlag af en reduceret sats på 6%, mens hun for årene 1993 og 1994 anvendte mellemsatsen på 12%. Da afgiftsmyndigheden fandt, at hendes virksomhed ikke var en virksomhed som »formueforvalter« og derfor ikke var omfattet af begrebet liberalt erhverv, men var en kommerciel virksomhed, foretog den en efterregulering og anvendte den sædvanlige momssats på 15% på de pågældende transaktioner.

18 Christiane Urbing-Adam har indbragt denne afgørelse for Tribunal d'arrondissement. Sagsøgeren har fremhævet den selvstændighed, en administrator for ejerforeninger ifølge den luxembourgske lovgivning har under udøvelsen af sin virksomhed, og har gjort gældende, at hun udøvede et liberalt erhverv i den forstand, hvori begrebet benyttes i artikel 4 i bekendtgørelsen af 7. marts 1980 og i artikel 7 i bekendtgørelsen af 21. december 1991. Hun gør gældende, at hun på dette grundlag havde ret til at være omfattet af den reducerede sats for 1991 og 1992 i medfør af momslovens artikel 40, nr. 4, litra b), og af mellemsatsen for 1993 og 1994 i medfør af samme lovs artikel 40, nr. 3, i den affattelse af loven, der fremgår af finansloven af 20. december 1991.

19 Afgiftsmyndigheden har derimod bestridt, at der foreligger et liberalt erhverv i forbindelse med virksomheden som administrator for ejerforeninger, således som denne virksomhed omhandles i de luxembourgske bestemmelser. Det gøres gældende, at der forelå en virksomhed, som var adskilt fra virksomheden som formueforvalter, at udøvelsen heraf ikke krævede særlige kvalifikationer, og at virksomheden bestod i ren varetagelse, under tilsyn af ejerforeningens generalforsamling, af driften af en ejendoms fælles bestanddele.

20 Da den luxembourgske momslovgivning ikke definerer begrebet liberalt erhverv, men blot ved udøvelse af et liberalt erhverv nævner forskellige former for virksomhed, som opregnes, samt de »andre former for lignende virksomhed«, har

Tribunal d'arrondissement de Luxembourg fundet, at den for retten verserende tvist nødvendiggør en fortolkning af sjette direktivs bilag F, punkt 2. Retten har derfor besluttet at forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er begrebet liberalt erhverv i bilag F, punkt 2, til Rådets sjette direktiv 77/388/EØF om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter et selvstændigt fællesskabsretligt begreb?

Såfremt der svares bekræftende på første spørgsmål, spørges:

2) Omfatter begrebet liberalt erhverv erhvervsmæssig virksomhed som administrator for ejerforeninger?«

Domstolens kompetence

21 Afgiftsmyndigheden har gjort gældende, at bestemmelserne i sjette direktivs artikel 28, stk. 3, og bilag F, punkt 2, der ønskes fortolket, ikke er omtvistet i hovedsagen, fordi de regulerer fritagelserne fra moms og ikke anvendelsen i medlemsstaterne af en reduceret momssats. Sidstnævnte område reguleres af sjette direktivs artikel 12 og artikel 28, stk. 2, som ændret ved direktiv 92/77, og netop på grundlag af disse bestemmelser anvendte Storhertugdømmet Luxembourg på de transaktioner, der står i forbindelse med udøvelsen af et liberalt erhverv, en reduceret sats på 6% før den 1. januar 1993 og på 12% efter denne dato. Desuden henvises der i de luxembourgske bestemmelser, som er anvendelige i hovedsagen, ikke til EF-lovgivningen.

22 Ifølge afgiftsmyndigheden anmoder den forelæggende ret således Domstolen om præjudicielt at træffe afgørelse vedrørende fortolkningen af et begreb, der findes i en fællesskabsretlig regel, som åbenbart ikke kan anvendes i tvisten i hovedsagen. Følgelig har Domstolen ikke kompetence til at besvare de forelagte spørgsmål, jf. dom af 18. oktober 1990, forenede sager C-297/88 og C/197/899, Dzodzi (Sml. I, s. 3763, præmis 40), af 8. november 1990, sag C-231/89, Gmurzynska-Bscher (Sml. I, s. 4003, præmis 18 og 19), og af 17. juli 1997, sag C-28/95, Leur-Bloem (Sml. I, s. 4161, præmis 26).

23 Hertil bemærkes, at i henhold til Domstolens faste praksis tilkommer det inden for rammerne af det samarbejde, der i henhold til artikel 234 EF er indført mellem Domstolen og de nationale retsinstanser, udelukkende den nationale retsinstans, for hvem en tvist er indbragt, og som har ansvaret for den retsafgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de af den nationale retsinstans stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af fællesskabsretten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse herom (jf. bl.a. dom af 13.3.2001, sag C-379/98, PreussenElektra, Sml. I, s. 2099, præmis 38).

24 Domstolen har dog også udtalt, at den i særlige tilfælde med henblik på at efterprøve sin egen kompetence er beføjet til at undersøge de omstændigheder, hvorunder den nationale domstol har forelagt sagen. Domstolen kan kun afslå at træffe afgørelse vedrørende et præjudicielt spørgsmål fra en national retsinstans, når det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af fællesskabsretten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan give en hensigtsmæssig besvarelse af de stillede spørgsmål (jf. bl.a. PreussenElektra-dommen, præmis 39).

25 I denne sag er forholdet ganske vist det, at de forelagte spørgsmål angår fortolkningen af begrebet liberalt erhverv, der findes i en bestemmelse i sjette direktiv vedrørende fritagelse fra moms, selv om rækkevidden af dette begreb i

tvisten i hovedsagen ikke skal fastlægges for at træffe afgørelse vedrørende en fritagelse fra moms, men for at fastsætte den momssats, som finder anvendelse på virksomheden som administrator for ejerforeninger, endog i medfør af den luxembourgske momslovgivning.

26 Disse omstændigheder gør det dog ikke muligt i sig selv at konkludere, at den af den forelæggende ret ønskede fortolkning ikke har nogen forbindelse med genstanden for tvisten i hovedsagen, og at Domstolen derfor ikke har kompetence til at træffe afgørelse vedrørende de forelagte spørgsmål.

27 Det fremgår således af Domstolens praksis, at såfremt den i national ret valgte løsning af et internt forhold er tilpasset fællesskabsretten for at sikre, at sammenlignelige forhold behandles efter én og samme procedure, er det afgjort i Fællesskabets interesse, at bestemmelser og begreber, der er hentet fra fællesskabsretten, fortolkes ensartet, uanset de vilkår, hvorunder bestemmelserne skal anvendes, således at senere fortolkningsuoverensstemmelser undgås (jf. bl.a. dom af 17.7.1997, sag C-130/95, Gilroy, Sml. I, s. 4291, præmis 28, og af 11.1.2001, sag C-1/99, Kofisa Italia, Sml. I, s. 207, præmis 32).

28 Denne konstatering gælder så meget mere, når den nationale lovgivning, som anvender et begreb, der findes i en fællesskabsretlig bestemmelse, er blevet anvendt for i national ret at gennemføre det direktiv, som indeholder den nævnte bestemmelse.

29 Heraf følger, at i et sådant tilfælde kan den omstændighed, at det fællesskabsretlige begreb, som ønskes fortolket, i national ret skal finde anvendelse under andre betingelser end dem, som er forudset ved den tilsvarende fællesskabsretlige bestemmelse, ikke udelukke enhver forbindelse mellem den ønskede fortolkning og genstanden for tvisten i hovedsagen.

30 Den forelæggende ret anfører i dommen, at »lovgivningen [i Luxembourg] om merværdiafgift gennemfører de relevante EF-direktiver«, hvorfor »den luxembourgske lovgivning om den sats, der skal anvendes på virksomhed udøvet i liberale erhverv, skal fortolkes i overensstemmelse med EF's momsregler«, navnlig sjette direktivs bilag F, punkt 2, som indeholder dette begreb.

31 Herefter og henset til betragtningerne i denne doms præmis 27, 28 og 29, må afgiftsmyndighedens argumentation om, at der ikke er forbindelse mellem de præjudicielle spørgsmål og genstanden for tvisten i hovedsagen, forkastes.

32 Følgelig har Domstolen kompetence til at besvare de forelagte spørgsmål.

De præjudicielle spørgsmål

33 Med sine to spørgsmål, der bør besvares samlet, søger den forelæggende ret nærmere bestemt klarlagt, om de liberale erhverv, som omhandles i sjette direktivs bilag F, punkt 2, omfatter en virksomhed som den, der udøves af administratorer for ejerforeninger.

34 Eftersom spørgsmålet i hovedsagen er, om en sådan virksomhed med henblik på anvendelsen af moms skal undergives den behandling, som gælder for de liberale erhverv, der er undergivet en reduceret sats i forhold til momsens normalsats, må det indledningsvis præciseres, at sjette direktivs artikel 12, stk. 4, i den før direktiv 92/77 gældende affattelse, tillod medlemsstaterne at anvende reducerede

satser på visse leveringer af goder og visse tjenesteydelser, og at sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra e), i den affattelse, der fremgår af direktiv 92/77, tillod de medlemsstater, som den 1. januar 1991 anvendte en reduceret sats på andre leveringer af goder og tjenesteydelser end dem, som omhandles i bilag H, fortsat at anvende denne sats på betingelse af, at den ikke var lavere end 12%. Det står fast, at bilag H ikke nævner de liberale erhverv som sådanne.

35 Heraf følger, at fastlæggelsen og definitionen af de transaktioner, på hvilke der kan anvendes en reduceret sats på grundlag af disse bestemmelser i sjette direktiv, henhører under de pågældende medlemsstaters kompetence.

36 Ved udøvelsen af denne kompetence skal medlemsstaterne dog overholde princippet om afgiftsneutralitet. Dette princip er bl.a. til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt, således at de pågældende varer eller tjenesteydelser skal pålægges en ensartet sats (jf. i denne retning dom af 3.5.2001, sag C-481//98, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 3369, præmis 22).

37 Dette bør også være tilfældet for den behandling, man i Storhertugdømmet Luxembourg giver de liberale erhverv, som — i overensstemmelse med de bestemmelser i sjette direktiv, der nævnes i denne doms præmis 34 — indtil den 31. december 1992 var undergivet en reduceret sats på 6%, som med virkning fra den 1. januar 1993 blev forhøjet til 12%.

38 Vedrørende rækkevidden af begrebet liberalt erhverv må det fastslås, at sjette direktiv anvender begrebet i bilag F, punkt 2, uden dog at give det en abstrakt og

generel definition. For øvrigt er det, i overensstemmelse med sjette direktivs artikel 28, stk. 3, litra b) — som bilag F refererer til — under de foreliggende omstændigheder i den berørte medlemsstat, at de i bilaget omhandlede transaktioner kan fritages for moms i overgangsperioden.

39 For imidlertid at give den forelæggende ret en hensigtsmæssig vejledning må der fremhæves visse forhold, som karakteriserer de liberale erhverv i den betydning, hvori begrebet er anvendt i sjette direktivs bilag F, punkt 2. Som Kommissionen har understreget i sit skriftlige indlæg, udøves der ved de i denne bestemmelse omhandlede liberale erhverv virksomhed, som bl.a. frembyder en udpræget intellektuel karakter, kræver et højt kvalifikationsniveau og sædvanligvis er undergivet præcise og strenge erhvervsfaglige regler. Det må tilføjes, at det personlige element ved udøvelsen af en sådan virksomhed har en ganske særlig betydning, og at udøvelsen under alle omstændigheder forudsætter en stor selvstændighed ved udførelsen af erhvervet.

40 Det tilkommer den forelæggende ret at afgøre, om virksomheden som administrator for ejerforeninger, som omhandlet i den relevante luxembourgske lovgivning, i lyset af disse kriterier skal betragtes som udøvelse af et liberalt erhverv.

41 Under hensyn til de ovenstående betragtninger må der svares på de forelagte spørgsmål, at det påhviler den enkelte medlemsstat at fastlægge og definere de transaktioner, som kan være omfattet af en reduceret sats i medfør af sjette direktivs artikel 12, stk. 4 — i tiden indtil den 31. december 1992 — og i henhold til sjette direktivs artikel 28, stk. 2, litra e), som ændret ved direktiv 92/77 — med virkning fra den 1. januar 1993 — med forbehold af overholdelsen af princippet om momsens neutralitet.

Ved de liberale erhverv, der omhandles i sjette direktivs bilag F, punkt 2, forstås en virksomhed, som frembyder en udpræget intellektuel karakter, kræver et højt

kvalifikationsniveau og sædvanligvis er undergivet præcise og strenge erhvervsfaglige regler. Det personlige element ved udøvelsen af en sådan virksomhed har en ganske særlig betydning, og udøvelsen forudsætter under alle omstændigheder en stor selvstændighed ved udførelsen af erhvervet.

Sagens omkostninger

42 De udgifter, der er afholdt af den danske regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. 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)

vedrørende de spørgsmål, der er forelagt af Tribunal d'arrondissement de Luxembourg ved dom af 15. juli 1999, for ret:

Det påhviler den enkelte medlemsstat at fastlægge og definere de transaktioner, som kan være omfattet af en reduceret sats i medfør af artikel 12, stk. 4, i Rådets

sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag — i tiden indtil den 31. december 1992 — og i henhold til artikel 28, stk. 2, litra e), som ændret ved Rådets direktiv 92/77/EØF af 19. oktober 1992 om tilføjelse til det fælles merværdiafgiftssystem og om ændring af direktiv 77/388 (indbyrdes tilnærmelse af momssatserne) — med virkning fra den 1. januar 1993 — med forbehold af overholdelsen af princippet om merværdiafgiftens neutralitet.

Ved de i bilag F, punkt 2, til sjette direktiv 77/388 omhandlede liberale erhverv forstås virksomhed, som frembyder en udpræget intellektuel karakter, kræver et højt kvalifikationsniveau og sædvanligvis er undergivet præcise og strenge erhvervsfaglige regler. Det personlige element ved udøvelsen af en sådan virksomhed har en ganske særlig betydning, og udøvelsen forudsætter under alle omstændigheder en stor selvstændighed ved udførelsen af erhvervet.

Colneric Skouris Cunha Rodrigues

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 11. oktober 2001.

R. Grass

Justitssekretær

N. Colneric

Formand for Anden Afdeling