FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT F. G. JACOBS fremsat den 17. maj 1989 *

Høje Domstol.

1. I denne sag har Højesteret anmodet om en præjudiciel afgørelse vedrørende spørgsmålet, om der skal svares moms af udlejning af individuelle, lukkede garager i henhold til artikel 13 B, litra b), i det sjette momsdirektiv (Rådets direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, EFT 1977, L 145, s. 1).

2. Det sjette momsdirektivs artikel 13 har overskriften »Afgiftsfritagelser i indlandet«. Artikel 13 A, har overskriften: »Fritagelser til fordel for visse former for virksomhed af almen interesse«. Artikel 13 B, der vedrører »Andre fritagelser«, indeholder følgende bestemmelser:

»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:

a) ...;

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;

c) ...«

* Originalsprog: engelsk.

3. Artikel 13 C, der bærer overskriften »Valgmulighed«, indeholder følgende bestemmelser:

»Medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af:

a) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom;

b) transaktioner omhandlet under punkt B, litra d), g) og h).

Medlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgfrihed; de fastsætter de nærmere bestemmelser for dens udøvelse.«

4. Artikel 13 B, skal ses på baggrund af direktivets syttende betragtning:

»Inden for visse grænser og på visse betingelser bør medlemsstaterne kunne indføre eller opretholde særlige foranstaltninger, der fraviger dette direktiv, for at forenkle afgiftens opkrævning eller undgå visse former for svig og unddragelse«.

5. Det sjette momsdirektiv blev gennemført i Danmark ved lov nr. 204 af 10. maj 1978, der gengiver hovedindholdet af bestemmelserne i — blandt andet — direktivets artikel 13 B, litra b).

6. Det er mellem parterne i hovedsagen — Morten Henriksen og Skatteministeriet — omtvistet, hvorvidt Morten Henriksens udlejning af garager i et garageanlæg, som han ejer, er udlejning af »fast ejendom« eller »udlejning af pladser til parkering af køretøjer«. I det første tilfælde er udlejningen principielt omfattet af momsfritagelsen (med forbehold for medlemsstaternes beføjelse til at fastsætte yderligere undtagelser, jfr. den tidligere nævnte bestemmelse i artikel 13 B, litra b), in fine). I det andet tilfælde er udlejningen ikke omfattet af fritagelsen og følgelig momspligtig.

7. Det fremgår af sagens akter, at det omhandlede garageanlæg består af to bygninger, hver med 12 garager, der blev opført samtidig med en bebyggelse bestående af 37 kædehuse. Nogle af garagerne udlejes til beboerne i bebyggelsen, mens andre udlejes til personer, der har bopæl i nærheden. Garagerne er aflåselige, adskilt fra hinanden, og hver har en port. Man kan se lignende garagetyper bag huse eller lejlighedskomplekser overalt i Europa. Morten Henriksen oplyste under den mundtlige forhandling, at han kun ejer garagerne, men ingen af husene.

8. Under sagens behandling for de nationale retsinstanser kendte Østre Landsret i første instans for ret, at udlejning af sådanne garager ikke er afgiftspligtig. Landsretten anførte, at efter en naturlig sproglig forståelse af »parkeringspladser« i merværdiafgiftsloven omfatter undtagelsen fra afgiftsfriheden vedrørende udlejning af fast

ejendom ikke garager som de under sagen omhandlede, og at direktivets artikel 13 B, litra b), nr. 2, hverken i den danske eller de øvrige affattelser giver sikre holdepunkter for den af sagsøgte anlagte fortolkning. Efter at sagsøgte, Skatteministeriet, havde indanket sagen for Højesteret, har denne ved beslutning, indgået til Justitskontoret den 27. juni 1988, forelagt Domstolen to spørgsmål. De forelagte spørgsmål har følgende ordlyd:

»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?«

9. Både den danske regering og Kommissionen har indgivet skriftlige indlæg for Domstolen. Vedrørende spørgsmål 1 har den danske regering anført, at »pladser til parkering af køretøjer« omfatter ethvert sted, som er beregnet til parkering af køretøjer, uanset om pladsen er åben, overdækket eller findes i en bygning. Den danske regering har henvist til de forskellige sproglige affattelser af direktivets artikel 13 B, litra b), nr. 2, og har anført, at den engelske version (»premises and sites«) er særlig oplysende, idet det heraf fremgår, at man i fællesskabsbestemmelsen har villet give begrebet et helt generelt indhold. Den danske regering har gjort gældende, at enhver momsfritagelsesbestemmelse må fortolkes restriktivt, eftersom direktivets formål er at indføre et generelt afgiftssystem, hvorved der skal sikres en »korrekt og enkel anvendelse« af fritagelserne. Såfremt den under sagen omhandlede garagetype skulle være fritaget, ville dette føre til en ulighed, da det i så fald ville være mere indbringende at udleje sådanne garager end andre parkeringsfaciliteter.

10. Kommissionen har i det væsentlige foreslået, at spørgsmål 1 besvares bekræftende, med den modifikation, at når en sådan garage udlejes som del af udlejningen af en fast ejedom (f. eks. udlejning af et hus eller en lejlighed med garage), må der ikke lægges moms på den del af lejen, der vedrører garagen. Kommissionen har anført, at udlejningen af garagen eller parkeringspladsen under de nævnte omstændigheder er et accessorium til det egentlige formål med lejekontrakten. Kommissionen har anført, at der i henhold til lovgivningen i de fleste medlemsstater kun opkræves moms i forbindelse med udlejning af pladser til parkering af køretøjer, såfremt udlejningen har egentlig erhvervsmæssig karakter. Eftersom der — ifølge Kommissionen — ikke opkræves moms i nogen medlemsstat, når parkeringsudlejningen indgår som en del af en kontrakt om udlejning af beboelse, er det Kommissionens opfattelse, at der kun skal opkræves moms, når der foreligger en specificeret pris for lejen af garage- eller parkeringspladsen.

11. Hvis den foreliggende sag alene skulle afgøres på grundlag af direktivets engelske version, ville jeg ikke have været betænkelig ved at konkludere, at garager af den type, som omhandles i sagen, er omfattet af undtagelsesbestemmelsen vedrørende »udlejning af pladser til parkering af køretøjer«, og at udlejning af sådanne garager er momspligtig, muligvis med den modifikation, som Kommissionen har foreslået, såfremt garageudlejningen blot er et accessorium til et lejemål vedrørende en anden ejendom, såsom et hus eller en lejlighed. Jeg skal senere drøfte de problemer, som denne opfattelse kan give anledning til.

12. I denne sag er det imidlertid klart, at der er afvigelser mellem direktivets forskellige sprogversioner, og det er derfor nødvendigt at tage hensyn til de respektive sprogversioner, hvorved de omtvistede bestemmelser tillige skal ses på baggrund af direktivets opbygning som helhed, bedømt i lyset af dets formål.

13. I den engelske version synes navnlig ordet »premises« at være tilstrækkeligt generelt til at kunne omfatte enhver form for indretning, der er anbragt på jorden. For så vidt angår de andre sprogversioner, er forholdet imidlertid ikke så klart. I den franske version anvendes f. eks. ordene: »à l'exception... des locations d'emplacement pour le stationnement des véhicules«. I denne sammenhæng betyder ordet »emplacement« nærmest et areal til bilparkering, der er markeret på en parkeringsplads i fri luft eller beliggende i et særligt parkeringsanlæg, såsom en parkeringskælder, som man har dem i større byer. Kun i videre forstand vil det eventuelt være muligt, at udtrykket »emplacement pour le stationnement des véhicules« kan omfatte en garagebygning.

14. De andre sprogversioner ligger her tilsyneladende nærmere ved den franske end den engelske version. I den danske version tales der om »pladser til parkering af køretøjer«, i den nederlandske om »verhuur van parkeerruimte voor voertuigen«, i den tyske om »der Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen«, og i den italienske om »delle locazioni di aree destinate al parcheggio dei veicoli« — alle formuleringer, der tilsyneladende giver samme associationer som den franske version. Alle de seks direktivversioner, der var gældende på udstedelsestidspunktet, kan derfor, bortset fra den engelske, forstås således, at undtagelsesbestemmelsen i hvert fald i første række kun omfatter udlejning af parkeringspladser eller -arealer; dette kunne være udtrykt bedre i den engelske version ved hjælp af ordet »sites« i stedet for »premises and sites« til parkering af køretøjer.

15. Selv om der må tillægges sådanne sproglige betragtninger betydelig vægt, navnlig når der er tale om en generel retsakt på afgiftsområdet, må det overvejes, om andre forhold, navnlig direktivets opbygning og formål, kan føre til en anden fortolkning og navnlig til en udvidelse i forhold til den rent sproglige betydning, således at lukkede garager af den omtvistede type også omfattes (jfr. sag 139/84, Van Dijk's Boekhuis/ Staatssecretaris van Financiën, Sml. 1985, s. 1405, 1418).

16. Bestemmelsens tilblivelseshistorie giver ingen oplysning i så henseende; det kan dog nævnes, at Kommissionens direktivforslag (der også i langt videre omfang undtog udlejning af erhvervsejendomme fra afgiftsfritagelsen) kun nævnte »contracts for the supply of parking facilities« i den engelske version og »des contrats de parking« i den franske (Bulletin for De Europæiske Fællesskaber, supplement 11/73, s. 43).

17. Bestemmelserne skal endvidere bedømmes på baggrund af den sammenhæng, de indgår i. Bestemmelserne i samme afsnit giver ikke megen vejledning, idet de andre undtagelser, der nævnes i artikel 13 B, litra b), nr. 2, udgør en broget gruppe, uden noget klart ledende princip. Fritagelsesbestemmelsen i artikel 13 B, litra b), er derimod formuleret helt generelt, idet den — med de angivne undtagelser — omfatter forpagtning og udlejning af al fast ejedom. I sammenhæng med denne bredt formulerede fritagelse synes der ikke at være grundlag for at fortolke undtagelsen vedrørende udlejning af pladser til parkering af køretøjer så vidt, at den også finder anvendelse på et forhold, der ikke ses at være dækket af bestemmelsens ordlyd, og dermed tillægge undtagelsen en betydning, som ville være i strid med bestemmelsens hovedindhold.

18. Det følger af direktivets opbygning som helhed og navnlig af formuleringen af artikel 2, at direktivets grundprincip er, at der skal betales moms ved levering af alle goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab, medmindre afgiftsfrihed udtrykkeligt er hjemlet. Bestemmelserne om afgiftsfrihed skal fortolkes snævert, da de udgør en undtagelse fra direktivets grundprincip (jfr. f. eks. sag 51/88, Hamann/Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel, dom af 15. marts 1989, Sml. s. 767, præmis 19). Det kunne under henvisning hertil hævdes, at undtagelsen fra hovedreglen (vedrørende bortforpagtning og udlejning af fast ejendom) skal fortolkes snævert, og at undtagelsen fra undtagelsen (vedrørende udlejning af pladser til parkering) skal fortolkes vidt, eftersom hovedreglen dermed finder anvendelse. Selv på grundlag af en sådan vid fortolkning mener jeg dog ikke, at undtagelsesbestemmelsens ordlyd også kan omfatte lukkede garager, da dette ville afvige væsentligt fra den almindelige betydning af de ord, der anvendes i de fleste sprogversioner. Endvidere bør de ord, der bruges i et direktiv, der skal anvendes ensartet overalt i Fællesskabet af medlemsstaternes afgiftsmyndigheder, og hvis fritagelsesbestemmelser udtrykkeligt tager sigte på en »forenkling«, så vidt muligt tillægges deres almindelige betydning. Direktivets mål støtter derfor for så vidt den opfattelse, at undtagelsen vedrørende udlejning af pladser til parkering ikke skal fortolkes således, at den også omfatter udlejning af lukkede garager.

19. Den danske regering har anført, at direktivets formål er at gennemføre et forbrugsneutralt merværdiafgiftssystem, og at det ville stride mod dette formål at afgiftsfritage udlejning af lukkede garager, da det i så fald ville blive mere indbringende at udleje lukkede garager end andre parkeringsfaciliteter. Den danske regering har også anført, at en sådan afgiftsfritagelse ville medføre vanskelige problemer ved afgrænsningen mellem forskellige typer parkerings-

faciliteter. Der ville imidlertid opstå tilsvarende vanskeligheder, hvis udlejning af lukkede garager ikke var afgiftsfri; som også anført af Kommissionen forholder det sig således, at selv om garageudlejning generelt blev anset for momspligtig, måtte der eventuelt gøres undtagelse, når udlejningen er et accessorium til udlejning af en anden fast ejendom som f. eks. et hus. De vanskeligheder, som dette ville medføre, illustreres af de faktiske omstændigheder i nærværende sag, hvor nogle af garagerne udlejes til beboerne i de huse, der hører til den bebyggelse, hvori garageanlægget ligger, andre garager i samme anlæg derimod ikke. Kommissionen foreslår som kriterium, at der kun skal opkræves moms for en garage, når prisen for leje af garagen er særskilt specificeret, men det er klart, at dette kriterium i sig selv kan føre til vanskeligheder eller ligefrem til misbrug. Kommissionens opfattelse ville have konsekvenser, som det ikke er lettere at forene med ønsket om »at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug«. Kommissionen har endvidere på grundlag af en undersøgelse af forholdene i en række medlemsstater opstillet en sondring mellem garager i tilknytning til boligbebyggelse og udlejning af kommerciel karakter. Denne sondring synes ikke at kunne være afgørende, når henses til, at udlejning af erhvervsejendomme som hovedregel er fritaget for moms i henhold til direktivet. I henhold til artikel 13 C, kan medlemsstaterne ganske vist indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at erlægge afgift i tilfælde af bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, men i artikel 13 C, sondres der heller ikke mellem erhvervsejendomme og andre ejendomme.

20. Under hensyn til ordlyden af direktivbestemmelsen og efter sammenhængen er jeg følgelig af den opfattelse, at undtagelsen ikke omfatter udlejning af individuelle, lukkede garager af den i nærværende sag omhandlede art, og at spørgsmål 1 skal besvares benægtende.

21. Efter min opfattelse vedrørende det første spørgsmål skal der ikke tages stilling til det andet præjudicielle spørgsmål. Hvis Domstolen imidlertid finder, at udlejning af garager som de under sagen omtvistede er undtaget fra afgiftsfritagelsen, skal spørgsmål 2 efter min mening besvares bekræftende. Undtagelsen har i så fald den virkning, at en sådan udlejning er afgiftspligtig, og direktivet hjemler ingen mulighed for at opstille en anden regel i så henseende. Den eneste anden mulighed fremgår af artikel 13 B, litra b), in fine, hvorefter medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for fritagelsesområdet, men medlemsstaterne kan ikke efter bestemmelsen ændre de angivne undtagelser. Medlemsstaterne har beføjelse til at udvide, men ikke til at indskrænke momspligten.

22. Det anførte giver efter min opfattelse anledning til et yderligere spørgsmål, som ikke er blevet rejst, men som jeg finder det nødvendigt at tage stilling til. Som netop anført kan medlemsstaterne i henhold til artikel 13 B, litra b), in fine, fastsætte yderli-

gere undtagelser inden for fritagelsesområdet. Denne bestemmelse hjemler en vid beføjelse, og selv om der utvivlsomt må gælde visse grænser for beføjelsen, mener jeg ikke, at der i bestemmelsen kan indfortolkes nogen begrænsning, som ville forhindre en medlemsstat i, hvis den ønsker det, at give den gældende undtagelse vedrørende pladser til parkering af køretøjer et videre område, således at den også omfatter individuelle, lukkede garager af den i sagen omtvistede type. Hvorvidt der er sket en sådan udvidelse af undtagelsesbestemmelsen, er et spørgsmål, der skal afgøres ved fortolkning af national lovgivning, og som henhører under de nationale domstole. Efter min mening følger det imidlertid klart af direktivets system og opbygning og af den fortolkning, der må anlægges af dets bestemmelser, at national lovgivning ikke kan have denne virkning, medmindre lovgivningen selv indeholder særlige bestemmelser af dette indhold. Såfremt den nationale lovgivning blot gentager forskrifterne i direktivet, herunder de enkelte fritagelses- og undtagelsesbestemmelser, må lovgivningen fortolkes i overensstemmelse med disse forskrifter, og de nationale afgiftsmyndigheder må ikke gøre undtagelse i yderligere omfang, medmindre medlemsstaten har indført supplerende lovregler, hvorefter sådan udlejning er momspligtig.

23. Efter min opfattelse skal de præjudicielle spørgsmål følgelig besvares således:

»Artikel 13 B, litra b), i Rådets direktiv 77/388 af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (6. momsdirektiv) skal fortolkes således, at udlejning af individuelle, lukkede garager ikke er momspligtig, medmindre en medlemsstat selv har vedtaget særlige lovregler, hvorved der lægges moms på en sådan udlejning.«