Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tiende Afdeling)

13. juli 2023 *

»Præjudiciel forelæggelse – det fælles merværdiafgiftssystem (moms) – direktiv 2006/112/EF – artikel 2, stk. 1, litra c) – levering af ydelser mod vederlag – offentligretlige organer – kommune, der opkræver en kurafgift for tilrådighedsstillelse af kurfaciliteter, som alle har adgang til«

I sag C-344/22,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland) ved afgørelse af 15. december 2021, indgået til Domstolen den 27. maj 2022, i sagen

Gemeinde A

mod

Finanzamt

har

DOMSTOLEN (Tiende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, D. Gratsias, og dommerne I. Jarukaitis og Z. Csehi (refererende dommer),

generaladvokat: T. Ćapeta

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

– Gemeinde A ved Rechtsanwältinnen G. Burret og N. Katemann,

– den tyske regering ved J. Möller og N. Scheffel, som befuldmægtigede,

– Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitė og B. Martenczuk, som befuldmægtigede,

* Processprog: tysk.

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 2, stk. 1, litra c), og artikel 13, stk. 1, andet afsnit, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Gemeinde A (kommune A, Tyskland) og Finanzamt (skatte- og afgiftsmyndigheden, Tyskland) vedrørende kommune A's ret til at fradrage indgående merværdiafgift (moms).

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, fastsætter:

»Følgende transaktioner er momspligtige:

[…]

c) levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab

[…]«

4 Dette direktivs artikel 9, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

Ved »økonomisk virksomhed« forstås alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv. Ved økonomisk virksomhed forstås navnlig udnyttelse af materielle eller immaterielle goder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter.«

5 Det nævnte direktivs artikel 13, stk. 1, bestemmer:

»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 konkurrenceforvridning af en vis betydning.

[…]«

6 Samme direktivs artikel 168 er affattet på følgende måde:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[…]«

Tysk ret

7 Umsatzsteuergesetz (lov om omsætningsafgift) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »UStG«), bestemmer i § 1, stk. 1, følgende:

»Omsætningsafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en erhvervsdrivende, der optræder i denne egenskab. Afgiftspligten kan også pålignes, hvis omsætningen foregår på grundlag af lovbestemt påbud eller påbud fra en myndighed, eller omsætningen i henhold til en lovbestemmelse anses for at være sket.

[…]«

8 UStG's § 2 bestemmer:

»(1) Erhvervsdrivende er enhver, som udøver en selvstændig erhvervsvirksomhed eller et selvstændigt erhverv. Virksomheden omfatter hele den erhvervsdrivendes erhvervsmæssige aktivitet. Enhver vedvarende aktivitet med henblik på erhvervelse af indkomster anses for en erhvervsvirksomhed eller et erhverv, selv om der ikke er hensigt om at opnå fortjeneste eller blot er tale om en forening af personer, der udøver sin virksomhed over for sine medlemmer.

[…]

(3) Offentligretlige juridiske personer anses kun for at udøve erhvervsmæssig virksomhed inden for rammerne af deres næringsvirksomheder […] og deres landbrugs- eller skovbrugsbedrifter. […]«

9 UStG's § 12 bestemmer i stk. 2:

»Momssatsen nedsættes til 7% for følgende transaktioner:

[…]

9. Transaktioner, som har direkte relation til drift af svømmebassiner samt administration af kurbade. Det samme gælder for tilrådighedsstillelse af kurfaciliteter, såfremt der afkræves betaling af en kurafgift; […]«

10 § 4, stk. 1, i Gemeindeordnung für Baden-Württemberg (kommunestyrelsesloven i Baden-Württemberg) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen (herefter »GemO«), har følgende ordlyd:

»En kommune kan regulere de instruksfrie anliggender ved vedtægt, såfremt lovgivningen ikke indeholder forskrifter herfor. […]«

11 GemO's § 10, stk. 2 og 3, har følgende ordlyd:

»(2) En kommune tilvejebringer inden for grænserne af sin kapacitet de offentlige indretninger, som er nødvendige for kommunens indbyggeres økonomiske, sociale og kulturelle velbefindende. Indbyggerne er inden for rammerne af gældende lov og ret berettiget til at benytte kommunens offentlige indretninger på grundlag af de samme principper. De er forpligtet til at betale lokale skatter og afgifter.

(3) Personer, som besidder fast ejendom eller driver erhvervsvirksomhed i kommunen, og som ikke er bosiddende i kommunen, er på samme måde berettiget til at benytte de offentlige indretninger, som står til rådighed for besiddere af fast ejendom eller personer, som driver erhvervsvirksomhed i kommunen, og er forpligtet til at bidrage til de lokale skatter og afgifter for deres faste ejendom eller erhvervsvirksomhed.«

12 § 2 i Kommunalabgabengesetz für Baden-Württemberg (lov om kommunale skatter og afgifter i Baden-Württemberg) i den affattelse, der finder anvendelse på tvisten i hovedsagen, bestemmer i stk. 1:

»Kommunale skatter og afgifter opkræves på grundlag af en vedtægt. Vedtægten skal navnlig fastsætte kredsen af afgiftspligtige og skatternes og afgifternes genstand, omfang og satser samt fastsætte, hvornår skatterne og afgifterne opstår, og hvornår de forfalder til betaling.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

13 Sagsøgeren i hovedsagen er en kommune med et statsligt godkendt klimatisk kursted. Kommunens kursted drives i kommunalretlig henseende som et »reguleret« kursted og udgør i henhold til de gældende bestemmelser om selskabsskat en erhvervsvirksomhed.

14 I denne forbindelse opkræver sagsøgeren i hovedsagen en kurafgift i henhold til GemO's § 4, sammenholdt med den vedtægt, der er omhandlet i § 2 i lov om kommunale skatter og afgifter i Baden-Württemberg (herefter »den kommunale vedtægt«), til dækning af sine udgifter til opførelse og vedligeholdelse af de faciliteter, der stilles til rådighed med henblik på kur og rekreation, og til arrangementer, som gennemføres med dette formål.

15 Kurafgiftspligtige er for det første ikke-bosiddende personer, der opholder sig i kommunen, og som tilbydes mulighed for at benytte disse faciliteter og deltage i de nævnte arrangementer, for det andet bosiddende i kommunen, som har midtpunktet for deres personlige interesser i en anden kommune, og for det tredje ikke-bosiddende i kommunen, der opholder sig i kommunen i erhvervsmæssigt øjemed med henblik på at deltage i kongresser eller andre arrangementer

(herefter samlet »de personer, der skal betale kurafgiften«). Kurafgiften opkræves derimod hverken hos éndagsbesøgende, ikke-bosiddende eller bosiddende, som arbejder eller er under uddannelse i kommunen.

16 Kurafgiften fastsættes for ikke-bosiddende personer til et bestemt beløb pr. opholdsdag og for så vidt angår bosiddende personer, som er omfattet heraf, til et fast årligt beløb, der skal betales uafhængigt af opholdets varighed, hyppighed og sæsonen herfor.

17 Det anføres i anmodningen om præjudiciel afgørelse, at den, som indlogerer personer mod vederlag, driver en campingplads eller mod vederlag fremlejer sin bolig som feriebolig til ikke-bosiddende personer, er forpligtet til at indberette ankomst og afrejse for disse personer, som opholder sig hos den pågældende, inden tre dage efter deres ankomst og afrejse. Endvidere har rejsearrangører indberetningspligt med hensyn til kurafgift, såfremt kurafgiften er omfattet af det vederlag, som rejsedeltageren skal betale.

18 Sagsøgeren i hovedsagen finansierede i årene 2009-2012 (herefter »de omtvistede år«) opførelsen, vedligeholdelsen og renoveringen af bl.a. kurbadeparken, kurstedet og vejene (herefter under ét »kurfaciliteterne«) af indtægterne fra opkrævningen af denne afgift. Disse faciliteter er frit tilgængelige for enhver, idet der ikke er krav om en særlig kurbillet for at få adgang.

19 Da sagsøgeren i hovedsagen i sine momsangivelser for de omtvistede år var af den opfattelse, at kurafgiften udgjorde et vederlag for en momspligtig virksomhed, nemlig driften af en kurvirksomhed, anmodede denne om fradrag for den moms, der var betalt for alle de indgående ydelser til denne, og som var knyttet til turismen.

20 I forbindelse med en afgiftskontrol, som sagsøgte i hovedsagen gennemførte på stedet, fraregnede kontrolløren bl.a. indgående moms, som ikke var knyttet til kurvirksomhedens drift, og tog kun hensyn til den indgående moms vedrørende kurstedet, for så vidt som det var udlejet. Den 20. marts 2015 udstedte sagsøgte i hovedsagen ændrede momsansættelser, der var i overensstemmelse med disse konstateringer.

21 Efter en administrativ afgørelse om afslag inden for rammerne af en forudgående klageprocedure anlagde sagsøgeren i hovedsagen sag ved Finanzgericht Baden-Württemberg (domstolen i skatte- og afgiftsretlige sager i Baden-Württemberg, Tyskland).

22 Ved dom af 18. oktober 2018 frifandt denne ret sagsøgte, idet den i det væsentlige fastslog, at sagsøgeren i hovedsagen ikke havde handlet som erhvervsdrivende i forbindelse med den virksomhed, der gav anledning til opkrævningen af kurafgift. Denne ret anførte, at da driften af kurfaciliteterne mod betaling af en kurafgift ikke var en virksomhed, der blev drevet som erhvervsdrivende, kunne de transaktioner, der var angivet som led i opkrævningen af denne afgift, ikke pålægges moms, og at det fradrag for indgående moms, som sagsøgte i hovedsagen oprindeligt havde indrømmet, derfor måtte nægtes. Den henviste imidlertid til forbuddet mod at fastsætte afgiften til ugunst (reformatio in pejus) i forhold til sagsøgeren.

23 Sagsøgeren i hovedsagen har anlagt sag til prøvelse af denne dom ved Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager, Tyskland), som er den forelæggende ret.

24 For det første ønsker den forelæggende ret oplyst, om det i det foreliggende tilfælde skal fastslås, at der foreligger levering af ydelser mod vederlag, idet den samtidig har præciseret, at den hælder til et benægtende svar. Kurfaciliteterne kan nemlig også anvendes gratis af personer, der ikke er

pligtige at betale kurafgift. Ud fra dette synspunkt er modtageren af den ydelse, der er modtaget som modydelse for kurafgiften, ikke identificerbar, eftersom den afgiftspligtige person i forhold til den offentlighed, der ligeledes kan benytte disse faciliteter gratis, ikke har modtaget nogen konkret fordel, der kan være genstand for forbrug, og som går ud over den fordel, som denne offentlighed har modtaget. Den forelæggende ret er imidlertid i tvivl om, hvorvidt retsforholdet mellem sagsøgeren i hovedsagen og kurgæsterne skal betragtes isoleret. I henhold til den kommunale vedtægt betaler disse personer en vis kurafgift pr. opholdsdag for at få stillet kurfaciliteterne til rådighed. Betalingerne udgør således en modydelse for muligheden for at anvende disse kurfaciliteter. Endelig har den forelæggende ret anført, at det ikke er udelukket, at der er tale om en virksomhed, der er varigt tabsgivende, når der henses til, at kurafgiften ikke dækker udgifterne til drift af kurfaciliteterne.

25 For så vidt som det spørgsmål, der er nævnt i denne doms foregående præmis, skal besvares bekræftende, ønsker den forelæggende ret for det andet oplyst, om undersøgelsen med henblik på at afgøre, om der foreligger »konkurrenceforvridning af en vis betydning« som omhandlet i momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, skal vedrøre ikke blot sagsøgeren i hovedsagens område, men også nabokommunerne, Land Baden-Württemberg (Tyskland) eller forbundsområdet.

26 På denne baggrund har Bundesfinanzhof (forbundsdomstol i skatte- og afgiftsretlige sager) besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Udøver under omstændigheder som i hovedsagen en kommune, der i henhold til en kommunal vedtægt af besøgende, der opholder sig i kommunen (kurgæster), opkræver en »kurafgift« (på et vist beløb pr. opholdsdag) for at stille [kurfaciliteter] (f.eks. en kurpark, et kursted, veje) til rådighed, med denne tilrådighedsstillelse af [kurfaciliteter] for kurgæster mod betaling af en kurafgift også en økonomisk virksomhed som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 2, stk. 1, litra c), […] når [kurfaciliteterne] under alle omstændigheder er frit tilgængelige for enhver (og dermed f.eks. også for kommunens indbyggere eller andre personer, som ikke skal betale kurafgift)?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Er det under de ovennævnte betingelser i hovedsagen alene kommunens geografiske område, der udgør det relevante geografiske marked ved prøvelsen af, om behandling af kommunen som en ikke-afgiftspligtig person vil føre til »konkurrenceforvridning af en vis betydning« som omhandlet i [momsdirektivets] artikel 13, stk. 1, andet afsnit […]?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

27 For så vidt som den forelæggende ret i ordlyden af det første spørgsmål henviser til begrebet »økonomisk virksomhed«, bemærkes, at i henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, første afsnit, forstås ved »afgiftspligtig person« enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. I henhold til artikel 9, stk. 1, andet afsnit, første punktum, forstås ved »økonomisk virksomhed« alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder, herunder minedrift og landbrug, samt virksomhed inden for liberale og dermed sidestillede erhverv.

28 Ifølge fast retspraksis kan virksomhed imidlertid kun kvalificeres som økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, såfremt virksomheden svarer til en af de transaktioner, der er omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1 (dom af 15.4.2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, præmis 32 og den deri nævnte retspraksis).

29 Med henblik på at afgøre, om tilrådighedsstillelsen af kurfaciliteter under omstændigheder som de i hovedsagen omhandlede udgør økonomisk virksomhed som omhandlet i momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit, og følgelig om sagsøgeren i hovedsagen er en afgiftspligtig person som omhandlet i dette direktivs artikel 9, stk. 1, første afsnit, skal det først fastslås, om sagsøgeren i forbindelse med denne tilrådighedsstillelse har udført en levering af ydelser mod vederlag som omhandlet i nævnte direktivs artikel 2, stk. 1, litra c) (jf. i denne retning dom af 12.5.2016, Gemeente Borsele og Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 22).

30 I det omfang de oplysninger, som den forelæggende ret har fremlagt i anmodningen om præjudiciel afgørelse, gør det muligt at fastslå, at der foreligger en ydelse i hovedsagen, skal det efterprøves, om denne kan anses for at være blevet leveret af sagsøgeren i hovedsagen mod vederlag, således som det kræves i henhold til momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c) (jf. i denne retning dom af 12.5.2016, Gemeente Borsele og Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, præmis 23).

31 Det må derfor lægges til grund, at den forelæggende ret med det første spørgsmål nærmere bestemt ønsker oplyst, om momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at en kommunes tilrådighedsstillelse af kurfaciliteter udgør en »levering af ydelser mod vederlag« som omhandlet i denne bestemmelse, når kommunen i henhold til en kommunal vedtægt opkræver en kurafgift på et bestemt beløb pr. opholdsdag fra besøgende, der opholder sig i kommunen, selv om disse faciliteter er frit og gratis tilgængelige for alle.

32 Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), bestemmer, at levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, er pålagt moms.

33 En levering af ydelser foretages kun »mod vederlag« som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen opkrævede vederlag udgør den faktiske modværdi for den individualiserede ydelse, som leveres til modtageren. Dette er tilfældet, såfremt der består en direkte sammenhæng mellem ydelsen og den modtagne modværdi (dom af 20.1.2022, Apcoa Parking Danmark, C 90/20, EU:C:2022:37, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).

34 Det fremgår imidlertid ikke, at der består et retsforhold, hvorunder der udveksles gensidige ydelser mellem på den ene side en kommune, som i henhold til en kommunal vedtægt opkræver en kurafgift på et bestemt beløb pr. opholdsdag fra besøgende, der opholder sig på dens område, og på den anden side disse besøgende, der har ret til at benytte de kurfaciliteter, som denne kommune stiller til rådighed, og som er frit tilgængelige for alle, herunder personer, der ikke er underlagt denne afgift.

35 Det vederlag, der opkræves af kommunen, dvs. kurafgiften, kan således ikke anses for at være et resultat af leveringen af en ydelse, nemlig tilrådighedsstillelsen af kurfaciliteter, som udgør den direkte modværdi af vederlaget.

36 I denne henseende følger det af Domstolens praksis, at der foreligger en direkte forbindelse, når to ydelser indbyrdes er betingede af hinanden, dvs. at den ene kun leveres på betingelse af, at den anden ligeledes bliver det, og omvendt (dom af 11.3.2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

37 Forpligtelsen til at betale kurafgift påhviler imidlertid de personer, der skal betale afgiften i henhold til den kommunale vedtægt, som ligeledes fastsætter størrelsen af nævnte afgift (jf. i denne retning dom af 18.1.2017, SAWP, C-37/16, EU:C:2017:22, præmis 28).

38 Navnlig er forpligtelsen til at betale kurafgift ikke forbundet med, at de personer, der er omfattet af denne forpligtelse, anvender de kurfaciliteter, der stilles til rådighed af kommunen, men med opholdet på kommunens område, uanset hvad der begrunder opholdet. Besøgende, der opholder sig i kommunen, er således forpligtet til at betale det nævnte gebyr, herunder når de opholder sig dér af andre grunde, såsom besøg hos familiemedlemmer eller bekendte, der bor dér, og ikke har til hensigt at benytte kurfaciliteterne (jf. analogt dom af 22.6.2016, Český rozhlas, C-11/15, EU:C:2016:470, præmis 25 og 26).

39 Selv om de personer, der skal betale kurafgiften, har mulighed for at benytte kurfaciliteterne, er der imidlertid fri og gratis adgang til disse indretninger for alle, herunder for bosiddende eller éndagsbesøgende, uanset om den pågældende er forpligtet til at betale kurafgift eller ej. De personer, der skal betale kurafgiften, har således ikke andre fordele end dem, som personer, der anvender disse kurfaciliteter, og som ikke er underlagt den samme afgift, har.

40 Henset til ovenstående betragtninger skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at en kommunes tilrådighedsstillelse af kurfaciliteter ikke udgør en »levering af ydelser mod vederlag« som omhandlet i denne bestemmelse, når kommunen i henhold til en kommunal vedtægt opkræver en kurafgift på et bestemt beløb pr. opholdsdag fra besøgende, der opholder sig i kommunen, selv om forpligtelsen til at betale denne afgift ikke er knyttet til benyttelsen af disse faciliteter, men til opholdet på kommunens område, og disse faciliteter er frit og gratis tilgængelige for alle.

Det andet spørgsmål

41 For så vidt som den forelæggende ret har præciseret dels, at såfremt det første præjudicielle spørgsmål besvares benægtende, skal sagsøgte frifindes, dels, at det andet præjudicielle spørgsmål kun stilles, såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende, er det ufornødent at besvare det andet præjudicielle spørgsmål.

Sagsomkostninger

42 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagsomkostningerne. Bortset fra de nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Tiende Afdeling) for ret:

Artikel 2, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem

skal fortolkes således, at

en kommunes tilrådighedsstillelse af kurfaciliteter ikke udgør en »levering af ydelser mod vederlag« som omhandlet i denne bestemmelse, når kommunen i henhold til en kommunal vedtægt opkræver en kurafgift på et bestemt beløb pr. opholdsdag fra besøgende, der opholder sig i kommunen, selv om forpligtelsen til at betale denne afgift ikke er knyttet til benyttelsen af disse faciliteter, men til opholdet på kommunens område, og disse faciliteter er frit og gratis tilgængelige for alle.

Underskrifter