

DOM

Afsagt den 23. januar 2017 i sag nr. BS 2-512/2015:

Apcoa Parking Danmark A/S
Lanciavej 1, A
7100 Vejle
mod
Skatteministeriet
Nicolai Eigtveds Gade 28
1402 København K

Sagens baggrund og parternes påstande

Sagen vedrører spørgsmålet om, hvorvidt kontrolgebyrer for manglende iagttagelse af parkeringsforskrifter er en momspligtig transaktion, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Sagsøgeren Apcoa Parking Danmark A/S har under denne sag, der er anlagt den 23. marts 2015, nedlagt endelige påstande om, at

1. Sagsøgte, Skatteministeriet, skal betale 25.089.292 kr. til Apcoa Parking Danmark A/S med rente fra Apcoa Parking Danmark A/S' indbetaling til Skat.
2. Skatteministeriet tilpligtes at anerkende, at et kontrolgebyr for overtrædelse af parkeringsforskrifter ikke udgør en momspligtig transaktion i henhold til momslovens § 4, stk. 1, jf. momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c.

Sagsøgte Skatteministeriet har nedlagt påstand om frifindelse.

Oplysningerne i sagen

Landsskatteretten afsagde den 23. december 2014 følgende kendelse:

"SKAT har ikke imødekommet en anmodning om tilbagebetaling af moms vedrørende parkeringsafgifter.

Landsskatteretten stadfæster SKATs afgørelse.

*** Faktiske oplysninger

Apcoa Parking Danmark A/S - tidligere EuroPark A/S - (herefter selskabet), er en selvstændig juridisk enhed. Virksomheden er 100 % ejet af det danske Parking Holding ApS og ultimativt ejet af det franske selskab Eurazeo.

Selskabet udøver virksomhed med etablering og drift af parkeringsanlæg, fordelt på følgende forretningsområder:

Tidsbegrænset parkering - her er der f.eks. tale om kontrol af parkeringspladser ved butikcentre, hvor pladsens ejer ønsker at begrænse tidsrummet, der parkeres i. Der vil typisk ved tidsbegrænset parkering være tale om parkering med brug af p-skive, og der er således tale om parkering, der er gratis for bilisten i et afgrænset tidsrum.

Lukkede parkeringsanlæg - her er der tale om kontrol af parkering i f.eks. p-huse.

Betalingsparkering - her er der tale om parkering mod betaling i områder, hvor der f.eks. er mangel på p-pladser, og der derfor ønskes en effektiv kontrol af pladserne.

P-bevis parkering - her er der tale om kontrol af private parkeringspladser, hvor de specifikke pladser er reserveret til bestemte personer.

Selskabet overvåger de konkrete områder og opkræver kontrolgebyr i tilfælde af, at anvisningerne for parkering ikke overholdes. Det afhænger således af, hvad der er angivet i parkeringsforskrifterne, hvad der kan betragtes som forkert parkering.

EuroPark A/S opkræver kontrolgebyr i følgende 13 situationer:

1. Ikke tilstrækkeligt gebyr betalt.
2. Gyldig p-bilet ikke synlig i forruden.
3. Ikke-kontrollerbar billet. Dette gebyrpunkt anvendes f.eks., hvor p-billetten er placeret forkert,

Gebyrpunkterne 1-3 bliver anvendt i de tilfælde, hvor der skal betales for at parkere på en parkeringsplads.

4. Gyldig p-tilladelse mangler. Dette gebyrpunkt anvendes f.eks. ved beboerparkering, hvor der kræves tilladelse til at benytte specifikke parkeringsbåse.
5. Parkering på invalideplads. Dette gebyrpunkt bliver kun anvendt i tilfælde, hvor der er skiltet med invalideplads, men der kan være tale om både gratisparkering og betalingsparkering. For at kunne parkere på disse pladser, skal bilisten have et bevis i forruden.

6. Parkering uden for opmærket parkeringsbås. Dette gebyrpunkt gælder ved alle typer parkeringspladser, hvor det er skiltet, at der skal parkeres inden for båsene.
7. Parkering forbudt. Dette gebyrpunkt anvendes f.eks., hvis der parkeres på en brandvej.
8. Reserveret parkeringsplads. Dette gebyrpunkt gælder ved alle typer parkeringspladser, hvor det er angivet, hvem der må parkere i den specifikke bås.
9. Ingen p-skive synlig.
10. Urigtigt indstillet p-skive/p-tid overskredet.
11. P-skive ulæselig. Dette gebyrpunkt anvendes f.eks., hvis p-skivens visere er faldet af, eller hvis der er fejl i en elektronisk p-skive.
12. Mere end en p-skive Dette gebyrpunkt anvendes i de tilfælde hvor bilisten har placeret mere end en parkeringsskive i forruden for at forlænge tidsrummet, der kan parkeres i. Gebyrpunkterne 9-12 bliver anvendt i de tilfælde, hvor der ikke skal betales for at parkere i en tidsbegrænset periode, men i stedet stilles en p-skive som bevis for, hvornår man har parkeret bilen.
13. Andet. Dette gebyrpunkt anvendes, hvis der er tale om en overtrædelse af forskrifterne for parkering, som ikke er beskrevet i nogen af de 12 ovenstående punkter. Gebyrpunkt 13 anvendes f.eks., hvis parkeringen er til tydelig gene for trafikken. Hvis dette gebyrpunkt anvendes som begrundelse for opkrævning af et kontrolgebyr, vil dette være suppleret med tekst, der beskriver overtrædelsen.

Det vil fremgå af det konkrete kontrolgebyr, hvilket af de ovenstående punkter, der er overtrådt.

Der er som bilag vedlagt en opgørelse over fordelingen af kontrolgebyrer pr. gebyrpunkt for perioden 1.9.2008-31.12.2009.

Som led i selskabets kontrol af parkeringsarealer, hvor der sker betaling for parkering, opkræver selskabet både betaling for selve parkeringen og et kontrolgebyr i tilfælde af at anvisningerne for parkering ikke overholdes. I de tilfælde hvor der er tale om kontrol af parkeringsarealer, hvor der er mulighed for gratis tidsbegrænset parkering, opkræves der udelukkende et kontrolgebyr i tilfælde af forkert parkering, dvs. hvor anvisningerne ikke overholdes.

Kontrolgebyrerne, som selskabet opkrævede i årene 2008-2009, udgjorde 510 kr. inklusive moms. Selskabet afregner i overensstemmelse med nuværende praksis, jf. momslovens § 4, stk. 1,

salgsmoms af det opkrævede beløb. Det opkrævede gebyr svarer ligeledes til det gebyr, der - jf. lov om offentlige veje § 107, stk. 2, - opkræves af det offentlige ved forkert parkering på parkeringspladser ejet af det offentlige.

SKATs afgørelse

SKAT har ikke imødekommet en anmodning af 25. oktober 2011 om tilbagebetaling af 25.089.292 kr. i moms vedrørende parkeringsafgifter.

Ved afgørelsen har SK.AT bl.a. henvist til, at Højesteret i 1996 fastslog, at en forhøjet parkeringsafgift, som betales som følge af uberettiget parkering i et parkeringsanlæg, var momspligtig. Dommen er gengivet i TfS 1996. 357.

Landsskatteretten afsagde i 2007 en kendelse, hvor blandt andre selskabet var part. Kendelsen fastholder momspligten af kontrolafgifter i lighed med Højesteretsdommen. Landsskatteretten udtaler, at uanset tidsrummet, der er forløbet siden afsigelsen af Højesteretsdommen fra 1996 er der ikke grundlag for at nå til andet resultat end det ved højesteretsdommen statuerede. Kontrolafgifter opkrævet i forbindelse med uberettiget parkering er momspligtige, idet kontrolafgifterne fuldt ud må anses for vederlag for en ydelse.

I anmodningen om tilbagebetaling af moms henviser selskabet til EU-dommen C-277/05, der vedrører spørgsmålet om momspligt af deposita, der opkræves af et hotel i forbindelse med reservation af værelser.

Det fremgår af dommens præmis 21, at indgåelse af aftalen og den retsforholdet mellem parterne ikke er normalt betinget af betaling af et depositum. Eftersom betaling af et depositum ikke er en integrerende del af indlogeringsaftalen, er det blot en valgmulighed, der er omfattet af parternes kontraktfrihed.

Præmis 22: en kunde kan således enten skriftligt eller mundtligt foretage en reservation af opholdet og bestyreren af en hotelvirksomheds accept kan i overensstemmelse med dennes sædvanlige aftalepraksis ske enten skriftligt eller mundtligt uden opkrævning af et depositum.

Præmis 23: en kundes indbetaling af et depositum og bestyreren af en hotelvirksomheds pligt til ikke at kontrahere med tredjemand i et omfang, der forhindrer ham i at iagttage den forpligtelse, han har påtaget sig i forhold til kunden, kan derfor ikke kvalificeres som gensidige ydelser, fordi ovennævnte forpligtelse i dette tilfælde følger direkte af aftalen om indlogering og ikke af indbetaling af et depositum.

Det fremgår af præmis 25, at når bestyreren således, efter at der er

foretaget en sådan reservation, leverer den aftalte ydelse, gør han ikke andet end at opfylde aftalen. Iagttagelsen af denne forpligtelse kan således ikke anses for at være modydelsen for det indbetalte depositum.

Dommen konkluderer, at der ikke er nogen direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne betaling. Depositummet er ikke en modydelse for en selvstændig individualiseret ydelse.

Et beløb, der betales i form af et depositum inden for rammerne af aftaler om levering af momspligtige hotelydelser - når kunden gør brug af sin mulighed for annullation, og bestyreren af hotelvirksomheden beholder disse beløb - skal anses for godtgørelse for det tab, der er lidt som følge af kundens annullation, uden direkte sammenhæng med nogen forpligtelse for levering af tjenesteydelser mod vederlag, og er som sådan ikke underlagt moms.

I såvel Højesteretsdommen som Landsskatterettens kendelse ansås bilisten, ved parkeringen for at have indgået en aftale af privatretlig karakter, om at ville overholde betingelserne for at benytte arealet til parkering og dermed indforstået med at betale en kontrolafgift ved en overskridelse af parkeringsforskrifterne. Højesteret fastslår, at der er tale om levering mod vederlag og ydelsen er omfattet af momslovens § 4, stk. 1, § 27, stk. 1, og § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt.

Skattecentret anser ikke nævnte EU-dom for at ændre praksis på området.

EU-dommen vedrører en ydelse, der anses for godtgørelse for det tab, der er lidt som følge af kundens annullation, uden direkte sammenhæng med nogen forpligtelse for levering af en tjenesteydelse mod vederlag.

Selskabets aktiviteter består i vidt omfang i kontrol af hvorvidt parkeringsforskrifterne overholdes. Omsætningen vedrørende kontrolafgifter udgør mere end 30 % af selskabets omsætning i perioden 1.9.2008-31.12.2009.

Kontrolafgifter anses herefter som en integreret del af aftalen om parkering, som er momspligtig jf. Højesteretsdommen m.v.

SKAT har overfor Landsskatteretten indstillet den påklagede afgørelse stadfæstet.

Klagerens opfattelse

Selskabet har nedlagt påstand om tilbagebetaling af afregnet salgsmoms på 25.089.292 kr. for perioden 1.9.2008 til 31.12.2009.

Til støtte for påstanden er det gjort gældende, at selskabet fejlagtigt

afregner salgsmoms af de opkrævede kontrolgebyrer, da der ikke er tale om en momspligtig levering af en ydelse. De opkrævede kontrolgebyrer er en del af den stiltiende aftale om parkering, der indgås mellem selskabet og bilisten, når denne vælger at parkere på en parkeringsplads, der bliver kontrolleret af selskabet. Da selskabet således ikke leverer en ydelse til gengæld for et opkrævet kontrolgebyr, falder det opkrævede beløb uden for momslovens område, og der skal derfor ikke afregnes salgsmoms af kontrolgebyrerne.

Udover det relevante retsgrundlag i momsloven og det bagvedliggende direktiv er der bl.a. henvist til, at EU-Domstolen ikke direkte har taget stilling til, hvorvidt der ved udstedelse af kontrolgebyrer er tale om en momspligtig levering mod vederlag. EU-Domstolen har til gengæld med dommen i sag C-277/05 (Societe Thermale) taget stilling til den momsmæssige behandling af reservationsgebyrer opkrævet ved bestilling af ophold på et hotel.

Der kan drages en parallel fra denne dom til den momsmæssige behandling af kontrolgebyrer opkrævet ved forkert parkering. EU-Domstolens dom er afsagt i juli 2007, og den har derfor ikke indgået i de tidligere sager, der har været behandlet vedrørende moms på parkeringsgebyrer. I dommen i sag C-277/05 fandt EU-Domstolen, at reservationsgebyrer betalt i forbindelse med reservation af et hotelophold ikke er momspligtige, da de ikke udgør en del af aftalen mellem hotel og kunde. Der var i dommen tale om, at reservationsgebyrer enten blev trukket fra i den endelige pris, som kunden skulle betale for opholdet, eller at hotellet beholdt gebyret i tilfælde af, at kunden valgte at annullere reservationen af opholdet på hotellet.

EU-Domstolen udtalte i dommens præmis 19 vedrørende, hvorvidt et reservationsgebyr i situationen, hvor hotellet beholder gebyret på grund af annullering, skal betragtes som et momspligtigt vederlag for den tjenesteydelse, der består i at foretage en reservation, at:

"Det følger af Domstolens praksis, at det første alternativ, der foreslås i det præjudicielle spørgsmål, kun kan tiltrædes såfremt der består en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi, idet de udbetalte beløb udgør den faktiske modværdi af en individualiseret ydelse, som leveres indenfor rammerne af et retsforhold, som vedrører en gensidig udveksling af ydelser.

Domstolen henviser således ved dette til, at det i flere tilfælde er slået fast, at der skal ske en decideret udveksling af ydelser for, at der er tale om en momspligtig levering. EU-Domstolen fastslog efterfølgende, at dette ikke var opfyldt i forhold til de i sagen omhandlede reservationsgebyrer, da disse ikke blev anset for at være en betaling for, at reservationen blev foretaget."

Der består heller ikke en sådan udveksling af ydelser ved udstedelse af kontrolgebyrer, da der ikke sker levering af en ydelse til gengæld for det opkrævede gebyr. Et kontrolgebyr er således ikke en del af aftalegrundlaget for selve parkeringsydelsen og følgelig heller ikke et

vederlag for selve parkeringen.

EU-Domstolen tilføjer i præmis 21, at:

"Indgåelsen af aftalen og dermed retsforholdet mellem parterne ikke er normalt betinget afbetaling af et depositum."

Yderligere fremgår det af dommens præmis 22, at:

"En kunde således enten skriftligt eller mundtligt kan foretage en reservation af opholdet, og bestyreren af en hotelvirksomheds accept kan i overensstemmelse med dennes sædvanlige aftalepraksis ske enten skriftligt eller mundtligt uden opfrævning af et depositum. Accept af reservationsanmodningen efter en sådan fremgangsmåde indebærer også, at der mellem parterne opstår et retsforhold, der medfører en pligt for bestyreren af en hotelvirksomhed til at oprette en kundemappe i kundens navn og til at reservere opholdet for denne."

EU-Domstolen slår således fast, at forpligtelsen til at overholde en indgået aftale mellem hotel og kunde om reservation af et ophold, allerede opstår på baggrund af kundens henvendelse til hotellet og hotellets accept af denne, og at aftalen mellem parterne således ikke påvirkes af det pålagte reservationsgebyr.

EU-Domstolen udtaler endvidere vedrørende det betalte depositum i præmis 23, at:

"En kundes indbetaling af et depositum og bestyreren af en hotelvirksomheds pligt til ikke at kontrahere med tredjemand i et omfang, der forhindrer ham i at iagttage den forpligtelse, han har påtaget sig i forhold til kunden, kan derfor i modsætning til, hvad den pågældende regering har gjort gældende ikke kvalificeres som gensidige ydelser, fordi ovennævnte forpligtelse i dette tilfælde følger direkte af aftalen om indlogering og ikke af indbetaling af et depositum."

Pligten til at efterkomme en aftale opstår således ifølge EU-Domstolen ikke fordi, der mellem parterne aftales et separat gebyr i tilfælde af, at en part ikke overholder aftalen.

Det samme forhold gør sig gældende for så vidt angår de kontrolgebyrer, som selskabet opkræver i tilfælde af parkering i strid med et af de ovenfor nævnte gebyrpunkter. Et kontrolgebyr er således ikke en del af den aftale mellem selskabet og bilisten, der opstår ved, at denne kører ind og parkerer på en parkeringsplads, der kontrolleres af selskabet.

Indholdet af denne aftale består således kun i retten til at parkere på en specifik plads, hvilket ved betalingsparkering sker ved betaling af et beløb mod udstedelse af en parkeringsbillet. Pligten til at parkere korrekt følger dermed direkte af aftalen, og opkrævningen af et kontrolgebyr udgør dermed ikke et element af aftalen.

Kontrolgebyret er således separat fra aftalen og opkræves kun i det

tilfælde, hvor parkering ikke sker i overensstemmelse med forskrifterne. Aftalen mellem selskabet og bilisten kan således ikke anses at danne grundlag for, at der sker betaling for en leverance, når bilisten opkræves et kontrolgebyr.

Betalingen af et depositum for en hotelreservation skal, ifølge EU-Domstolen, betragtes som et incitament til at overholde aftalen, men ikke som en betingelse for, at aftalen er indgået. Det angives således i dommens præmis 30, at:

"Hvad nærmere angår betaling af et depositum, skal det for det første bemærkes, at det udgør en markering af indgåelsen af en aftale, for så vidt som betalingen indebærer en formodning om, at aftalen eksisterer. For det andet tilskynder et depositum parterne til at opfylde denne aftale, fordi den part, der har betalt det, kan miste det tilsvarende beløb eller fordi den anden part i givet fald skal tilbagebetale det dobbelte beløb, såfremt han er skyld i aftalens manglende opfyldelse. For det tredje udgør et depositum en godtgørelse, for så vidt som betaling heraf fritager den ene af parterne for at bevise størrelsen af det tab, der er lidt, når den anden part fraviger aftalen."

De to sidst angivne forhold gør sig lige fuldt gældende for selskabets kontrolgebyrer, der opkræves i tilfælde af forkert parkering.

Selskabets varsling om opkrævning af et kontrolgebyr, som fremgår af den opslåede skiltning ved indkørslen til et parkeringsareal, skal således betragtes som et incitament til at overholde anvisningerne for parkering, men ikke som en del af den stiltiende aftale, der indgås mellem selskabet og bilisten ved parkering på en parkeringsplads. I tilfælde af at et kontrolgebyr udløses, sker det således inden for rammerne af den indgåede parkeringsaftale, men gebyret er uden direkte sammenhæng med selve parkeringen. Kontrolgebyrer er som følge heraf ikke en del af vederlaget for parkeringen.

I forlængelse af dette synspunkt må et kontrolgebyr i stedet betragtes som en godtgørelse for, at den enkelte bilist har valgt ikke at overholde anvisningerne for parkering iht. reglerne angivet på den opslåede skiltning. Ifølge EU-Domstolen skal reservationsgebyrer, som angivet i dommens præmis 30, netop betragtes som en godtgørelse i tilfælde af, at den anden part fraviger den aftale, der er indgået.

Det samme gør sig ligeledes gældende for selskabets kontrolgebyrer, og disse vil således ikke skulle betragtes som en del af betalingen for den ydelse, der består i at stille en parkeringsplads til rådighed men som en godtgørelse for, at en bilist ikke foretager en korrekt parkering. Kontrolgebyret udgør dermed ikke et vederlag for levering af en tjenesteydelse.

I de tilfælde, hvor der opkræves et kontrolgebyr, sker der ikke nogen levering af en "ny/anden" ydelse for det opkrævede beløb, idet der netop er tale om en standardiseret afgift for misligholdelse af de skilte anvisninger for parkering. Dermed er der ikke grundlag for at

statuere momspligt af kontrolgebyret.

For så vidt angår dansk praksis vedrørende moms på kontrolgebyrer er der henvist til Højesterets dom i TfS 1996.357, hvor Højesteret stadfæstede Østre Landsrets afgørelse. Landsretten afgjorde, at kontrolgebyrer, der opkræves med hjemmel i et aftale lignende forhold grundet parkering i strid med forskrifterne, skal anses som vederlag for en ydelse. Landsretten tilsidesatte i sin vurdering, at den forhøjede afgift var fastsat som en standardtakst af betydelig størrelse i forhold til den sædvanlige parkeringsafgift, og at den var sat så højt på baggrund af ønsket om at undgå parkering i strid med forskrifterne. Landsretten angav dog ikke i afgørelsen, hvilken specifik ydelse et kontrolgebyr skal betragtes som vederlag for.

I 2007 afsagde Landsskatteretten en kendelse vedrørende samme problemstilling, hvor bl.a. selskabet var part. I kendelsen angav Landsskatteretten vedrørende kontrolgebyrer opkrævet ved manglende indløst parkeringsbillet, samt i tilfælde af anden overtrædelse af forskrifterne for parkering, at:

"De af klageren pålagte kontrolafgifter er således i de foreliggende tilfælde momspligtige, eftersom afgifterne fuldt ud må anses for vederlag for en ydelse."

I forlængelse af dette angav Landsskatteretten ligeledes:

"Kontrolafgifter ved retsstridig parkering kan i overensstemmelse med den beskrevne domspraksis (omhandlende Lykkergebyr1) uanset afgifternes ponale karakter ikke anses for en sådan erstatning eller en konventionalbod".

Endelig tilføjede Landsskatteretten som begrundelse for kendelsen, at:

"Der er ej heller siden Højesterets dom i TjS 1996 357 H fi-emkommet fornødne klare holdepunkter for på andet grundlag - herunder som følge af EU-retten - at nå til andet resultat."

EU-Domstolens dom i sag C-277/05 ændrer den tidligere praksis vedrørende moms på kontrolgebyrer, og giver sådanne holdepunkter for, at resultatet bliver et andet.

For det første angiver EU- Domstolen i flere tilfælde, at et reservationsgebyr kun er momspligtigt, hvis der er en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi. EU-Domstolen har i dommen angivet, at dette ikke er tilfældet med de pågældende reservationsgebyrer, da betalingen af et sådant ikke udgør en integreret del af aftalen mellem kunde og hotel. Dette er begrundet med, at reservationsforpligtelsen følger af selve indlogeringsaftalen og ikke af det indbetalte reservationsgebyr, og at der på baggrund af dette ikke er nogen direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse (reservationen) og den modtagne værdi (gebyret).

Denne sammenhæng er heller ikke til stede forhold til

kontrolgebyrer, da disse ikke udgør den faktiske modværdi af en individualiseret ydelse, da kontrolgebyrer, på trods af deres sammenhæng med en indgået parkeringsaftale, ikke udgør en betaling for den ydelse, der består i at parkere på en parkeringsplads. At bilisten ved indkørslen på et parkeringsareal accepterer anvisningerne for korrekt parkering medfører ikke, at et kontrolgebyr bliver en integreret del af det aftalte. Gebyrerne falder således uden for den enkelte aftale mellem selskabet og bilisten og uden for momslovens anvendelsesområde.

For det andet angiver EU-Domstolen, at et hotels tilbageholdelse af reservationsgebyret som følge af en kundes udnyttelse af muligheden for annullering, tjener til godtgørelse af bestyreren for den manglende opfyldelse af aftalen. Domstolen siger således netop, at et sådant gebyr, der ikke udgør en integreret del af en aftale, vil have karakter af godtgørelse, når den ene part vælger ikke at overholde sine forpligtelser.

Selskabets kontrolgebyrer opkræves netop, når en aftale om at parkere korrekt på en parkeringsplads ikke overholdes, og parkering således sker i strid med forskrifterne herfor. Der er således tale om, at kontrolgebyret tjener som en godtgørelse for, at den enkelte bilist har valgt ikke at opfylde sin del af aftalen. Ligeledes skal varslingen om opkrævning af et kontrolgebyr på lige fod med et reservationsgebyr betragtes som værende et incitament til at opfylde en indgået aftale mellem to parter, men ikke som en del af aftalen.

For så vidt angår tilbagebetaling af moms, er det anført, at selskabet er berettiget til tilbagebetaling af moms i det omfang, betalingen ikke udgør en ugrundet berigelse af selskabet. Denne betragtning baseres på, at der, jf. EU-domstolens dom i sag C-147/01 (Weber Wine World) præmis 93, kun findes en undtagelse til medlemsstaternes tilbagebetalingsforpligtelse i tilfælde af fejlagtigt ophævet afgift, hvilket er:

"... når det er godtgjort af de nationale myndigheder, at en anden person end den afgiftspligtige fuldt ud har båret afgiftsbyrden, og at den tilbagebetaling af afgiften til den afgiftspligtige ville medføre en ugrundet berigelse for ham. Heraf Jo/ger, at hvis kun en del af afgiften er væltet over på senere led, er de nationale myndigheder forpligtet til at tilbagebetale det ikke-ovæltede beløb."

Det vil ikke udgøre en ugrundet berigelse af selskabet, hvis momsen tilbagebetales, da momsen ikke er overvæltet hverken helt eller delvist på bilisterne. Dette understreges af, at de i den pågældende periode opkrævede gebyrer ville have været på 510 kr., uanset om der skulle betales moms af beløbet eller ej. Dette er tilfældet, da selskabet i den pågældende periode lagde sig op ad det niveau, som var fastlagt for de parkeringsgebyrer, der blev opkrævet af det offentlige ekskl. moms.

Dermed ville beløbet ikke have været reduceret som følge af, at der ikke blev opkrævet moms af selskabets gebyrer.

Selskabets fortjeneste er derfor blevet reduceret med momsbelastningen, da der ville have været tale om samme pris, uanset om opkrævningen af kontrolgebyrer i perioden var momsbelagt eller ej. På baggrund af dette, er det vores opfattelse, at der ikke er sket overvæltning af momsen på de bilister, der har betalt kontrolgebyret, og at selskabet derfor er berettiget til tilbagebetaling af salgsmomsen for den omhandlede periode.

Selskabets repræsentant har overfor Landsskatteretten bl.a. pointeret, at parkeringsaftalen vedrører selve parkeringen - ved betalingsparkering mod betaling af et beløb svarende til det tidsrum, der parkeres, og ved gratisparkering typisk ved at der stilles en parkeringsskive. Den omstændighed, at bilisten overtræder forskrifterne for parkering på en specifik plads kan ikke sidestilles med, at der stilles en parkeringsmulighed til rådighed for billisten. En parkeringsmulighed der i udgangspunktet er gratis kan ikke blive en ydelse der skal betales for på baggrund af, at bilisten vælger at overtræde aftalen om parkering. Dette er udtryk for en omkvalificering af transaktionens karakter.

Landsskatterettens afgørelse

Det følger af momslovens § 4, stk. 1, at der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode. Levering af en ydelse omfatter enhver anden levering. Bestemmelsen hviler momssystemdirektivets art. 2, stk. 1. Det følger videre af momslovens § 27, at afgiftsgrundlaget er vederlaget, heri ikke indbefattet afgiften efter momsloven. Efter momslovens § 13, stk.1, nr. 8, er udleje af parkeringspladser ikke fritaget for afgift.

Som anført i Landsskatterettens kendelse af 2. oktober 2007 vedrørende klageren, afsagde Østre Landsret den 18. april 1995 dom vedrørende bl.a. klageren under nærværende sag. Dommen blev den 12. april 1996 stadfæstet af Højesteret, og er gengivet i TfS 1996.357 H. Det fremgår heraf, at der under sagen bl.a. blev oplyst følgende:

"(...)Bilisterne betaler en parkeringsafgift, der varierer fra 1,50 til 6,00 kr. i timen. Såfremt bilisterne undlader at indløse parkeringsafgift eller på anden måde overtræder de forskrifter, der gælder for parkeringen, debiteres bilisterne en tillægsafgift, der udgør 400 kr. Forskrifterne for parkeringen i anlægget angives i forbindelse med indkørsel til parkeringsanlægget(...)"

Landsretten udtalte bl.a., at:

"(...)Uanset at den forhøjede parkeringsafgift er fastsat som en standardtakst af betydelig størrelse i forhold til den sædvanlige parkeringsafgift begrundet i sagsøgerens ønske om at undgå parkeringstrid med forskrifterne, findes den forhøjede afgift, der opkræves

med hjemmel i et aftalelignende forhold, at måtte anses som vederlag for en ydelse omfattet af merværdiafgiftslovens §4, stk. 1, jf. §27, stk. 1, jf. §13, stk. 1, pkt. 8), 2. pkt., tidligere lovs §7, stk. 1, jf. §2, stk. 3, litra h, 2. pkt.

Herefter, og da det af sagsøgeren anførte med hensyn til færdselslovens §121 ikke findes at kunne føre til andet resultat, tages sagsøgtes påstand om frifindelse til følge.(...)"

Højesteret stadfæstede landsrettens dom i henhold til de af landsretten anførte grunde.

Det lægges - som ligeledes antaget i Landsskatterettens kendelse af 2. oktober 2007 - fortsat til grund, at domstolene under den daværende retssag ikke udelukkende har taget stilling til den momsmæssige behandling af en kontrolafgift, der pålægges som følge af, at en bilist undlader at indløse en pligtig parkeringsafgift, men også som følge af, at en parkering på anden måde foretages i strid med de forskrifter, der gælder for parkeringen. Højesteret har herved samtidig afvist, at kontrolafgiften kan anses for en erstatning eller en konventionalbod, men må anses for opkrævet med hjemmel i et aftalelignende forhold, og udgør et vederlag for en ydelse omfattet af momsloven.

Østre Landsret har efterfølgende afsagt dom den 7. oktober 2003 - gengivet i UfR 2004.252 0 - vedrørende en bilist, der foretog parkering på en privatejet parkeringsplads, hvor det var gratis at parkere, uden for de på pladsen afmærkede båse. Det var ved skiltningtilkendegivet, at en overtrædelse af afmærkningen ville blive pålagt enkontrolafgift på 490 kr. Bilisten ansås ved parkeringen for at have indgået en aftale af privatretlig karakter om at ville overholde betingelserne for at benytte arealet til parkering. Da retten ikke fandt noget til hinder for, at en sådan aftale kunne indgås mellem private, fandtes bilisten pligtig at betale kontrolafgiften.

Landsskatteretten finder fortsat - også efter EU-domstolens dom i C-277/05 - ikke grundlag for at nå til andet resultat end det ved højesterets dom i TfS 1996.357 H og Østre Landsrets dom i UfR 2004.252 0 statuerede.

EU-domstolens dom i C-277/05 vedrører levering af hotelydelser og i den henseende særligt den situation, at kunden annullerer den indgåede aftale om levering af en aftalt ydelse. Der finder i dette tilfælde aldrig nogen levering af en ydelse sted, og hotelvirksomheden kan beholde et af kunden stillet depositum som en godtgørelse for hotelvirksomhedens tab uden pålæg af moms.

Den situation EU-domstolen herved har taget stilling til kan ikke anses at ændre det resultat, der tidligere i dansk ret er statueret af Højesteret, Østre Landsret og Landsskatteretten. Der er herved bl.a. henset til, at der i den foreliggende situation ikke findes at være tale om annullation af en aftale uden sammenhæng med levering af en tjenesteydelse eller

en situation, der kan sidestilles dermed. Det bemærkes, at kunden i de af klageren opregnede tilfælde - uanset retsstridige omstændigheder - opnår en parkeringsmulighed.

De af klageren pålagte kontrolafgifter er således i det foreliggende tilfælde momspligtige, jf. ligeledes Landsskatterettens begrundelse i den nævnte kendelse af 2. oktober 2007.

SK.ATs afgørelse stadfæstes derfor".

Apcoa Parking Danmark A/S har blandt andet fremlagt eksempler på deres skiltning og erklæringer fra Apcoa Parking (UK) Limited, Europark AS (Norway), Apcoa Parking Sverige AB og Apcoa Parking Holding (DE), samt e-mail af 21. december 2016 fra A, OECD, vedrørende den momsmæssige behandling af kontrolgebyrer og udveksling af oplysninger herom.

Parternes synspunkter

Sagsøgeren Apcoa Parking Danmark A/S har i sit påstandsdokument gjort gældende, at:

"

Det er en grundlæggende betingelse for at være omfattet af momsloven, at der foreligger en "levering mod vederlag", jf. momslovens § 4, stk. 1, 1. pkt., der implementerer den tilsvarende bestemmelse i moms-systemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c.

Et kontrolgebyr er efter sin civilretlige natur en godtgørelse for brud på en aftale og ikke betaling for nogen ydelse. Der leveres ikke nogen ydelse, som værdimæssigt svarer til størrelsen af kontrolgebyret. Kontrolgebyrer er derfor slet ikke omfattet af momslovens anvendelsesområde.

I det følgende redegøres i detaljer for sagsøgerens anbringender:

3.2 Et kontrolgebyr er en bod for misligholdelse af en aftale

Ved lov nr. 169 af 26. februar blev der med virkning fra 1. marts 2014 indsat en ny bestemmelse i færdselslovens § 122 c om kontrolafgifter ved parkering på privat område.

I bemærkningerne til lovforslaget fremsat den 31. oktober 2013 (lovforslag nr. 54) og i rapporten fra arbejdsgruppen nedsat af Justitsministeriet ("arbejdsgrupperapporten") er bl.a. anført følgende:

"10. Kontrolafgift ved parkering på privat område

10.1. Gældende ret

... En person, der har etableret en parkeringsplads på sin ejendom, vil som

led i sin almindelige rådighed over ejendommen kunne bestemme vilkårene for brugen af parkeringspladsen, herunder f.eks. hvad der skal gælde med hensyn til parkeringstid og betaling herfor, eller i hvert fald i hvilket omfang havareerede køretøjer kan hensættes på pladsen. Der vil endvidere kunne bestemmes, at der opkræves et beløb (en "gift") for overtrædelse af de pågældende vilkår for parkering...

10.2.2. Krav til dokumentation for afgift mv.

Arbejdsgruppen anfører, at når en bilist parkerer på privat område, indgår bilisten i retligt henseende en (stiltiende) aftale med grundejeren om parkering, hvor bilisten som udgangspunkt accepterer rimelige parkeringsrestriktioner og vilkår, der følger af skiltningen på det pågældende sted. Det beror på en aftaleretlig fortolkning og vurdering af parkeringsvilkårene og skiltningens beskaffenhed, om det i det konkrete tilfælde vil være berettiget at opkræve en kontrolgift - der i retligt henseende er en bod. grundejerens parkeringselskab pålægger den, der parkerer, som følge af, at vedkommende har misligholdt den indgående aftale..." [mine understregninger]

10.3 Lovforslagets udformning

Justitsministeriet kan tilslutte sig arbejdsgruppens overvejelser, og lovforslaget er udformet i overensstemmelse hermed ..."

Det fremgår således af forarbejderne til færdselsloven og arbejdsgrupperapporten, at et kontrolgebyr, der opkræves som følge af bilistens misligholdelse af den indgåede aftale, civilretligt udgør en bod for overtrædelse af parkeringsforskrifter.

Denne retlige kvalifikation af kontrolgebyrer er foretaget af det relevante ressortministerium, Justitsministeriet, på objektive grundlag til brug for Folketingets vedtagelse af en lov. Det relevante ressortministeriums kvalifikation må tillægges væsentlig betydning. Der er med andre ord ikke grundlag eller dækning for i strid med Justitsministeriets og lovgivers opfattelse at anse kontrolgebyrer for andet end en bod for misligholdelse af en aftale.

Justitsministeriets og lovgivers retlige kvalifikation af kontrolgebyrer er også bekræftet af Højesteret. I Højesterets dom af 12. marts 2014 (U.2014.1719H), fremgår følgende:

"Højesterets begrundelse og resultat

[...]

En person, der har etableret en parkeringsplads på sin private ejendom, vil som led i sin almindelige rådighed over ejendommen kunne bestemme vilkårene for brugen af parkeringspladsen, herunder hvad der skal gælde med hensyn til parkeringstid og betaling herfor. Der vil også kunne opkræves et beløb for overtrædelse af vilkårene for parkeringen..." [min understregning]

Højesteret kvalificerer således også kontrolgebyret som et beløb, der opkræves ved siden af betalingen for parkeringen som følge af bilistens overtrædelse af vilkårene for parkering. I dommen har Højesteret

endvidere valgt at citere ovennævnte forarbejder til færdselsloven vedrørende den retlige kvalifikation af kontrolgebyrer som en bod, og Højesteret henviser direkte til forarbejderne i noten til dommen.

3.3 Betingelser for momspligt og momsgrundlaget

Momslovens § 4 fastlægger de momspligtige transaktioner. Momslovens § 4, stk. 1, 1. pkt. har følgende ordlyd:

"Der betales afgift[...] ydelser, der leveres mod vederlag her i landet"

Momslovens § 4, stk. 1, 1. pkt., implementerer for så vidt angår ydelser den tilsvarende bestemmelse i momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c, hvorfor momslovens § 4, stk. 1, 1. pkt., skal fortolkes i overensstemmelse med momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c, og EU-Domstolens fortolkning heraf.

Momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c, har følgende ordlyd:

"J. 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 ... "

Momspligten udløses således af en levering af en ydelse mod vederlag, hvilket kan opløses i følgende to bestanddele, som begge skal være opfyldt.

- i) Der skal ske levering af en ydelse, og
- ii) Leveringen skal ske mod vederlag.

Kun transaktioner, der opfylder begge betingelser, er omfattet af momspligten. Hvis der ikke foreligger en levering mod vederlag, falder transaktionen uden for momslovens og momssystemets anvendelsesområde og skal ikke pålægges moms.

For de tilfælde, hvor der foreligger levering af en ydelse mod vederlag, fastlægger momslovens § 27 momsgrundlaget.

Momslovens § 27, stk. 1, 1. pkt. har følgende ordlyd:

"Ved levering af varer og ydelser er afgiftsgrundlaget vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris, men ikke indbefattet afgift efter denne lov"

Momslovens § 27, stk. 1, skal forstås i sammenhæng med momslovens § 27, stk. 2, der opregner en række priselementer, der skal indgå i momsgrundlaget, herunder f.eks. biomkostninger, kreditkøbstillæg, finansieringstillæg og lignende, og i sammenhæng med momslovens §

27, stk. 3, der opregner en række elementer, der ikke skal medregnes til momsgrundlaget, herunder ubetingede rabatter og visse renter.

Momslovens § 27, stk. 1, I. pkt. fastslår således, at momsgrundlaget er vederlaget. Det er dog klart, at alene betalinger, der skal anses som vederlag for en leverance, skal indgå i momsgrundlaget, jf. i øvrigt Den Juridiske Vejledning 2016. pkt. D.A.8.1.1.1.2.

I betingelsen om at *leveringens skal ske mod vederlag*, ligger foruden et krav om, at der skal betales et vederlag, også et krav om, at der er direkte sammenhæng mellem vederlagets størrelse og værdien af den ydelse, der leveres.

Det følger nemlig af EU-Domstolens faste praksis, at levering af en ydelse kun skal anses for udført mod vederlag i momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c's, forstand, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, hvor det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den leverede ydelse, jf. f.eks. sag C-16/93, *Tolsma*, præmis 14.

Dette er efter EU-Domstolens faste praksis alene tilfældet, såfremt der består en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi, hvor de betalte beløb udgør den faktiske modværdi af en individualiseret ydelse, som leveres inden for rammerne af et sådant retsforhold, jf. f.eks. sag C-277/05, *Societe thennale*, præmis 19 og den deri nævnte praksis.

Efter EU-Domstolens faste praksis kan et beløb således kun anses for vederlag for en leverance og en del af beskatningsgrundlaget for moms såfremt *derfor derfor* foreligger en aftale mellem leverandør og aftager om levering af en ydelse og erlæggelse af et vederlag, og der *for det andet* er tilstrækkelig direkte sammenhæng mellem ydelsen og vederlaget, hvilket forudsætter at beløbet modsvarer værdien af en selvstændigt individualiseret ydelse.

3.4 Den momsmæssige behandling af konventionalbøder

En (konventional)bod er per definition en aftalt godtgørelse, som den part, der misligholder en aftale, skal betale til modparten uafhængigt af, om modparten har lidt et tab. En konventionalbod er således en på forhånd aftalt bod eller godtgørelse for misligholdelse af aftale.

Efter praksis er konventionalbøder ikke momsplichtige og skal ikke indgå i momsgrundlaget, fordi konventionalbøder for misligholdelse af aftaler ikke modsvarer af nogen ydelse af tilsvarende værdi og derfor ikke anses for "vederlag for en ydelse" i momsretlig forstand. Konventionalbøder udgør ikke "et vederlag" for nogen "ydelse" og har en anden karakter end de elementer, der medregnes i momsgrundlaget efter momslovens § 27, stk. 2. Konventionalbøder falder uden for momslovens og momssystemdirektivets anvendelsesområde.

Fra dansk praksis kan blandt andet henvises til Told- og Skattestyrelsen udtalelse af 23. juni 2003 (SKM 2003.271.TSS) om den momsmæssige behandling af ydelser under en leasingkontrakt i forbindelse med misligholdelse og førtidig indfrielse af leasingaftalen.

Om den generelle momsmæssige vurdering af transaktion udtalte Told- og Skattestyrelsen i sagen følgende:

"Det bemærkes, at en afgørelse af, om en transaktion er momspligtig, skal foretages på baggrund af transaktionernes objektive og reelle karakter, og ikke på baggrund af parternes formelle benævnelse. Ved afgørelsen af, om en transaktion er momspligtig, skal der derfor tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion, idet det skal undersøges, hvad der er karakteristisk for denne transaktion "

Vedrørende misligholdelsessituationen udtalte Told- og Skattestyrelsen:

"Efter styrelsens opfattelse er der i forbindelse med misligholdelse af leasingkontrakter ikke tale om en gensidig udveksling af ydelser i henhold til et gensidigt bebyrdende retsforhold.

Det forhold, at leasinggiver i leasingkontrakten forbeholder sig ret til at kræve erstatning i tilfælde af misligholdelse, og at kontrakten indeholder bestemmelser om erstatningens beregning, kan efter styrelsens opfattelse ikke sidestilles med, at leasinggiver har accepteret leasingtagers evt. misligholdelse af kontrakten. Misligholdelse må derimod ses som en ikke-aftalt ensidig unndladelse fra leasingtagers side. Evt. erstatning for denne ensidige unndladelse kan derfor ikke anses for vederlag for en ydelse inden for rammerne af et gensidigt bebyrdende retsforhold"

Told- og Skattestyrelsen fandt således, at erstatningsbeløb for misligholdelse af aftaler falder uden for momslovens anvendelsesområde, fordi der ved misligholdelse ikke er tale om en gensidig udveksling af ydelser.

Afgørelsen viser, at det ikke er tilstrækkeligt, at boden betales i henhold til en indgået aftale, for at anses den for vederlag for en ydelse i momsmæssig forstand.

I Den juridiske vejledning 2016-1, punkt D.A.8.1.1.1.4, anføres følgende om den momsmæssige behandling af erstatninger og lignende under overskriften " *Vederlag for efterfølgende ændringer er momspligtig imens erstatningsbeløb for misligholdelse ikke er vederlag*":

"Erstatningsbeløb for misligholdelse af kontrakter er ikke momspligtig, da erstatning falder uden for momslovens anvendelsesområde. Ved misligholdelse er der nemlig ikke tale om en

gensidig udveksling af ydelser i henhold til et gensidigt bebyrdende retsforhold. I forbindelse med opsigelser, der ikke sker i anledning af misligholdelse, og ved aftalte ændringer af allerede indgåede aftaler er evt. vederlag i forbindelse med opsigelsen eller ændringen derimod momspligtige. Ved opsigelse af leasingaftaler før aftalens udløb i henhold til aftalens bestemmelser og udenfor bestemmelserne om misligholdelse er vederlaget momspligtigt. Det samme er tilfældet i forbindelse med allerede indgåede aftaler, fx om forkortelse af løbetid eller om, at uopsigelige kontrakter alligevel skal være opsigelige. Se SKM2003.271.TSS.

Hvis køber efterfølgende ændrer en indgået aftale, sådan at køber eksempelvis aftager et mindre parti varer end oprindeligt aftalt, vil sælger i nogle tilfælde afkræve køber et erstatnings- eller godtgørelsesbeløb til dækkning af de faste omkostninger. Sælger skal i givet fald betale moms af erstatningsbeløbet, fordi beløbet skal anses for at være en ændring af den oprindelige pris og dermed en del af vederlaget"

Citatet viser, at betaling af godtgørelse for misligholdelse ikke udgør betaling for nogen ydelse.

3.5 Dansk praksis om moms af kontrolgebyrer

Højesteret har ved dom af den 12. april 1996 (U.1996.883H), taget stilling til spørgsmålet om moms af kontrolgebyrer ved parkering på betalingspligtige parkeringspladser. Højesteret stadfæstede Østre Landsrets dom af 18. april 1995 (TfS 1995, 332), i henhold til de af Landsretten anførte grunde.

Det fremgår af Landsrets dommens præmisser, som stadfæstet af Højesteret, at:

"Uanset at den forhøjede parkeringsafgift er fastsat som en standardtakst af betydelig størrelse i forhold til den sædvanlige parkeringsafgift begrundet i sagsøgerens ønske om at undgå parkering i strid med forskrifterne, findes den forhøjede afgift, der opkræves med hjemmel i et aftalelignende forhold, at måtte anses som vederlag for en ydelse omfattet af merværdiafgiftslovens § 4, stk. 1, jf. § 27, stk. 1, jf. § 13, stk. 1, pkt. 8), 2. pkt. "

Sagen vedrørte private parkeringsanlæg med betalingspligtige parkeringspladser, hvor bilisterne betalte en sædvanlig parkeringsafgift mellem 2,5 kr. og 6 kr. I tilfælde af, at bilisterne undlod at indløse parkeringsafgiften eller på anden måde overtrådte parkeringsforskrifterne, opkrævede indehaveren en kontrolafgift på 400 kr.

Højesteret tog stilling til, at kontrolafgifter, der udstedes for overtrædelse af forskrifterne for betalingspligtig parkering, udgjorde vederlag for en ydelse omfattet af momspligten, jf. momslovens § 4, stk. 1, jf. §

27, stk. 1, jf. § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt.

Højesterets afgørelse synes baseret på et synspunkt om, at der gjaldt to takster, en sædvanlig parkeringsafgift og en forhøjet parkeringsafgift (herefter "to-takst synspunktet"). Det fremgår dog ikke af hverken Højesterets eller Østre Landsrets præmisser, hvilken individualiseret ydelse den forhøjede parkeringsafgift (kontrolafgiften) skulle anses som vederlag for.

Skatteministeriet har anført, at Højesterets retsanvendelse i U1996.883H kan overføres generelt til den momsmæssige behandling af kontrolafgifter, og at det således er uden betydning, om der er tale om pladser med betalingsparkering, pladser med gratis parkering eller pladser, hvor der ikke må parkeres.

Til støtte for sit synspunkt henviser sagsøgte til Østre Landsrets dom af 7. oktober 2003 (U.2004.252Ø), der omhandlede parkering på en privatejet parkeringsplads med gratisparkering i et vist tidsrum, samt Landsskatterettens utrykte kendelse af 2. oktober 2007 i sag 2-6-1664-0201.

I U.2004.2520 afgjorde Østre Landsret, at bilisten med parkeringen af sin bil på det omhandlede sted måtte anses for at have indgået en aftale af privatretlig karakter med ejeren af arealet om at ville overholde de angivne forskrifter for parkeringen, hvorfor bilisten kunne pålægges en parkeringsafgift på kr. 490, idet bilisten utvivlsomt havde parkeret uden for de markerede båse. Det i U.2004.2520 prøvede spørgsmål var således, hvorvidt en aftale af den nævnte karakter kunne indgås mellem private. Østre Landsret tog ikke stilling til den momsmæssige behandling af parkeringsafgiften.

I Landsskatterettens kendelse af 2. oktober 2007 tog Landsskatteretten ikke stilling til den momsmæssige behandling af kontrolgebyrer udstedt i forbindelse med gratisparkering, men lagde alene til grund, at Højesteret i U1996.883H: *"ikke udelukkende har taget stilling til den momsmæssige behandling af kontrolafgift, der pålægges som følge af, at en bilist undlader at indløse en pligtig parkeringsafgift, men også som følge af, at en parkering på anden måde foretages i strid med de forskrifter, der gælder for parkeringen"*. Landsskatteretten ses ikke at have identificeret en ydelse og et vederlag i tilfælde af gratisparkering og parkeringsforbud. Højesterets afgørelse i U.1996.883H tog ikke stilling til andre situationer end parkering uden gyldig parkeringsbillet, og Landsskatterettens fortolkning baserer sig ikke på noget faktum eller nogen præmis fra Højesteretssagen.

Faktum er, at Højesteret i afgørelsen gengivet i U.1996.883H tog stilling til parkeringspladser med betaling. Højesteret tog ikke stilling til den momsmæssige behandling af kontrolgebyrer, der opkræves ved parkeringspladser uden betaling eller på steder, hvor der slet ikke er nogen parkeringsmulighed (med eller uden betaling).

Ved betalingsfrie parkeringspladser opkræves der ikke en sædvanlig parkeringsafgift for parkeringen, og kontrolgebyret kan således ikke træde i stedet for en ordinær afgift. Hertil kommer, at det ikke er muligt at købe parkering på betalingsfri pladser.

Ved parkering på steder med parkeringsforbud, f.eks. på pladser forbeholdt en institution eller virksomhed, er der ikke nogen retmæssig parkeringsmulighed at købe. Heller ikke i disse tilfælde kan kontrolgebyret træde i stedet for en ordinær parkeringsafgift.

Sagsøgte har endvidere anført, at Højesteret afviste anbringendet om, at kontrolgebyret måtte anses for en ikke-momspligtig erstatning eller konventionalbod, fordi der var tale om et standardiseret beløb.

Det bestrides, at Højesteret i U.1996.883H har afvist, at kontrolgebyrer kan anses for en ikke-momspligtig konventionalbod. Det er sagsøgerens opfattelse, at Højesteret alene tog stilling til, at den betydelige størrelse af kontrolgebyret ikke i sig selv var tilstrækkeligt til, at kontrolgebyret ikke kunne anses som vederlag for en ydelse i momslovens forstand. Højesteret har i øvrigt kun taget stilling til spørgsmålet i relation til parkeringspladser, hvor parkering er tilladt mod betaling, og hvor den forhøjede afgift kan træde i stedet for den ordinære afgift (totakst synspunktet)

Herudover er der siden Højesterets dom i U.1996.883H fremkommet nye og væsentlige bidrag til fortolkningen af "levering mod vederlag" og den retlige kvalifikation af kontrolgebyrer, jf. blandt andet den ovenfor omtalte Højesterets dom af 12. marts 2014 (U.2014.1719H), som netop bestemmer, at der ikke leveres nogen ydelse for kontrolgebyret, men at kontrolgebyret udgør betaling for misligholdelse, jf. Højesterets præmisser:

"Højesterets begrundelse og resultat

[...]

En person, der har etableret en parkeringsplads på sin private ejendom, vil som led i sin almindelige rådighed over ejendommen kunne bestemme vilkårene for brugen af parkeringspladsen, herunder hvad der skal gælde med hensyn til parkeringstid og betaling herfor. Der vil også kunne opkræves et beløb for overtrædelse af vilkårene for parkeringen..." [min understregning]"

Højesteret kvalificerer således også kontrolgebyret som et beløb, der opkræves ved siden af betalingen for parkeringen som følge af bilstens overtrædelse af vilkårene for parkering.

Højesterets dom fra 1996 skal læses i lyset af udviklingen i Højesterets egen senere praksis, den betydelige EU praksis på området og udviklingen i øvrig dansk momspraksis vedrørende "levering mod vederlag".

For eksempel lagde Højesteret i 1996 dommen vægt på, at rykkergebyrer også var momspligtige. Det er dog siden afgjort, at rykkergebyrer (heller) ikke er momspligtige.

3.6 Andre EU-medlemsstaters praksis om moms af kontrolgebyrer

3.6.1 Den momsmæssige behandling af kontrolgebyrer i Storbritannien

Som dokumentation for retsstillingen i Storbritannien henvises til det fremlagte juridiske responsum fra det britiske Ernst & Young LLP afgivet af tax partner Niall Black (bilag 7) og den dertil vedlagte retspraksis og skrivelse fra de britiske skattemyndigheder, HM Revenue & Customs (bilag 8-10).

Fra det juridiske responsum henvises til følgende konklusion vedrørende den momsmæssige behandling af kontrolgebyrer i transaktionen mellem bilisten og parkeringsselskabet:

"3. The VAT treatment of charges paid for violation of parking restrictions

The UK VAT treatment for excess parking charges depends on whether the contract allows for the original terms to be extended or not (as outlined in section 2 above).

Where the contract allows for the original terms to be extended, i.e. where the terms and conditions make it clear that the motorist can continue to use the facilities after a set period upon payment of a further amount without being in breach of the contract, HMRC policy is that the charges paid by a motorist to extend the duration of the parking are subject to VAT. In this case, the charges constitute consideration for a right to park a vehicle in the same manner as the originally paid consideration.

Where the contract does not allow for the original terms to be extended, i.e. where the terms and conditions does not clearly permit the motorist to extend the original terms and a penalty for breach of contract ensues if in fact the motorist extends the parking duration or breaches the parking restrictions in any other way, including but not limited to situation such as parking ticket on display, parking outside marked bays or parking in bays that are reserved or set aside for disabled peoples etc, HMRC policy is that the penalty charges paid by a motorist are not subject to VAT. In this case, the charges constitute damages for breaching the contract."

Som det fremgår, er et kontrolgebyr, som betales af en bilist for overtrædelse af restriktionerne for parkering på privatejet grund, ikke

momspligtigt i Storbritannien. Kontrolgebyret anses som udgangspunkt for en godtgørelse og sanktion for misligholdelse af parkeringsaftalen. Følgelig falder kontrolgebyrer uden for momssystemets anvendelsesområde i Storbritannien.

Kun i de tilfælde hvor parkeringsaftalens vilkår klart tillader bilisten fortsat at benytte parkeringsfaciliteterne efter den fastsatte periode mod betaling af et (yderligere) beløb uden derved at misligholde parkeringsaftalen, vil betalingen af det (yderligere) beløb i Storbritannien betragtes som vederlag for brug af parkeringsfaciliteterne og vil dermed skulle momspålægges.

I de tilfælde hvor parkeringsaftalens vilkår ikke klart tillader bilisten at forlænge parkeringens varighed, og hvor et kontrolgebyr opkræves, når bilisten rent faktisk overskrider den fastsatte parkeringstid eller på anden vis overtræder parkeringsrestriktionerne, er retsstillingen i Storbritannien, at kontrolgebyret ikke skal momspålægges.

Retsgrundlaget for denne konklusion fremgår som følger:

"The legal basis for this VAT treatment is the following:

As per Revenue & Customs Brief 57/08, penalty charges raised constitute sanctions for breaching the agreement, rather than consideration or additional consideration for using the parking facilities. Consequently, they are outside the scope of UK VAT.

Recent case law (Vehicle Control Services Ltd v HMRC, CA [2013] EWCA Civ 186; [2013] STC 892) supports the view that penalties for breaching the terms and conditions are not consideration for a supply and are therefore outside the scope of VAT."

De Britiske Skattemyndigheder, HM Revenue & Customs, har i den i citatet nævnte meddelelse af 8. december 2008 (bilag 8) bekræftet retsstillingen i Storbritannien om, at kontrolgebyrer i transaktionen mellem parkeringsadministrator og bilisten er at anse som godtgørelse og sanktion for misligholdelse af parkeringsaftalen snarere end et (yderligere) vederlag for brug af parkeringsfaciliteterne, hvorfor kontrolgebyrer falder uden for momssystemets anvendelsesområde.

Det fremgår eksplicit af HM Revenue & Customs gengivelse af retsstillingen i Storbritannien, at denne momsmæssige behandling af kontrolgebyrer i transaktionen mellem parkeringsadministrator og bilisten er den samme, uanset om parkeringsadministrator er en offentlig eller privat enhed.

Fra britisk retspraksis henvises til den i citatet nævnte dom af 13. marts 2013 (bilag 9) fra Court of Appeal, der er den næsthøjeste domstol i England & Wales (herefter "Appeldomstolen"). Følgende fremgår af Appeldomstens dom:

"The issue

1. *The issue on this appeal is whether Vehicle Control Services Ltd ("VCS") is liable to pay VAT on parking penalty charges. If those charges are consideration for a supply of goods or services, they will be subject to VAT. If, on the other hand, they are damages they will not be. Both the First Tier Tribunal ("the FTT") and the Upper Tribunal ("the UT") found against VCS. They held that the charges were consideration for a supply of services, and hence were subject to VAT. According to the FTT the services in question were the provision of parking to motorists, and the payments represented consideration paid by the motorists. However, according to the UT, the services in question were services of parking contracts that VCS supplied to car park owners; and the parking penalty charges formed part of VCS's remuneration. The decision of the UT is at [2012] UKUT 129 (TCC); [2012] STC 2065.*

The facts

2. *VCS's clients ("clients") are owners or lawful occupiers of car parks or land. VCS enters into a contract on standard terms and conditions with each of the clients under which VCS agrees to provide the client with "parking contract services"*

[...]

8. *The warning sign sets out the requirement for valid permits or tickets to be displayed, various other rules and the charges that are imposed for failure to comply with the rules. These include a parking charge notice (£80); a wheel clamping charge (£100) and a charge for towing away (£160 plus storage). It states "You are entering into a contractual agreement. Do not park in this area unless you fully understand and agree to the above contractual terms." If a car is parked in contravention of the car park's rules, VCS issues a "parking charge notice" which is placed on the windscreen of the car. The notice sets out, through the use of a code, the nature of the contravention, and makes demand for payment to VCS. VCS enforces collection of such payments, which it retains. The appeal concerns payments arising from some only of the contravention codes (24-Not parked correctly within the markings of the bay or space; 40-Parked in a disabled space without clearly displaying a valid disabled person's badge; 81-Parked in a restricted area of the car park; and 86-Parked beyond the bay markings).*

[...]

The decision of the Upper Tribunal

[...]

18. *Their ultimate conclusion was:*

*"[48] The legal analysis is that **VES** collects the various parking charges as agent for the client, which represents damages for trespass, or for breach of a contract between the landowner and the motorist. Such payments are outside the scope of VAT.*

*[49] By allowing **VES** to collect and retain the charges, the client was giving consideration, or further consideration, to **VES** for its parking contra! services under the contract. That was consideration for standard-rated supplies by **VES** to the client."*

[...]

The breach of contract issue

[...]

31. *I would hold, therefore, that the monies that **VES** collected from motorists by enforcement of parking charges were not consideration moving from the landowner in return for the supply of parking services. I would therefore allow the appeal on that ground.*

The trespass issue

[...]

44. *In the present case the contract between **VES** and the landowner gives **VES** the right to eject trespassers. That is plain from the fact that it is entitled to tow away vehicles that infringe the terms of parking. The contract between **VES** and the motorist gives **VES** the same right. Given that the motorist has accepted a permit on terms that if the conditions are broken his car is liable to be towed away, I do not consider that it would be open to a motorist to deny that **VES** has the right to do that which the contract says it can. In order to vindicate those rights, it is necessary for **VES** to have the right to sue in trespass. If, instead of towing away a vehicle, **VES** imposes a parking charge I see no impediment to regarding that as damages for trespass.*

45. *I would allow the appeal on this ground too.*

Lord Justice Treacy:

46. I agree.

Lady Justice Hallett:

47. I also agree. "

Ankesagen for Appeldomstolen drejede sig, hvorvidt appellanten - et selskab, der drev virksomhed ved administration af parkeringsanlæg for private grundejere (herefter "Parkeringsselskabet") - var forpligtet til at betale moms af kontrolgebyrer udstedt til bilister for overtrædelse af parkeringsforskrifter.

Af dommens præmis 1 fremgår, at sådanne kontrolgebyrer efter britisk ret er momspligtige, hvis de må anses for vederlag for leverede ydelser, men ikke er momspligtige, hvis de må anses for godtgørelser.

Som det fremgår, omgjorde Appeldomsstolen First Tier Tribunal (herefter "Førsteinstansens") og Upper Tribunal (herefter "Anden instansens") afgørelser, og afsagde dom til fordel for Parkeringsselskabet. Appeldomstolen fandt således, at kontrolgebyret ikke kunne anses som vederlag for en ydelse i momsretlig forstand.

I sagen Førsteinstansen fundet, at Parkeringsselskabet var forpligtet til at afregne moms af kontrolgebyrerne, idet kontrolgebyrerne efter Førsteinstansens opfattelse var at anse som bilisternes betaling for en parkeringsmulighed. Anden instansen fandt også, at Parkeringsselskabet var forpligtet til at afregne moms af kontrolgebyrerne, men fandt modsat Førsteinstansen, at de relevante momspligtige ydelser var de administrationsydelser Parkeringsselskabet leverede til grundejerne.

Det fremgår direkte af det citerede uddrag fra Anden instansens afgørelse (præmis 18), at de kontrolgebyrer som Parkeringsselskabet opkrævede for grundejerne i transaktionen med bilisten er uden for momsens anvendelsesområde, idet de er at anse som godtgørelse for bilistens ulovlige indtrængen ("trespass") eller som godtgørelse for bilistens misligholdelse af parkeringsaftalen ("breach of contract") med grundejeren.

Anden instansen fandt dog samtidig, at grundejeren ved at have tilladt Parkeringsselskabet at beholde de indsamlede kontrolgebyrer betalte Parkeringsselskabet et (yderligere) vederlag for de administrationsydelser som Parkeringsselskabet leverede til grundejeren. Anden instansen fandt således, at kontrolgebyret var et momspligtigt administrationsvederlag i transaktionen mellem Parkeringsselskabet og grundejeren.

Appeldomstolen omgjorde Førsteinstansen og Anden instansens afgørelser og afsagde dom til fordel for Parkeringsselskabet. Som det fremgår, fastslog Appeldomstolen, at de opkrævede kontrolgebyrer ikke relaterede sig til varer eller ydelser leveret af Parkeringsselskabet, men

derimod udgjorde godtgørelser for misligholdelse og derfor ikke skulle moms.

Dommen baserer sig på Appeldomstolens konstatering af, at der var indgået selvstændige aftaler mellem Parkeringsselskabet og de enkelte bilister. De kontrolgebyrer som Parkeringsselskabet opkrævede, kunne derfor ikke anses for udsprunget af administrationsaftalen med grundejereren, men udgjorde derimod en godtgørelse for den enkelte bilists misligholdelse af parkeringsaftalen med Parkeringsselskabet.

Fra britisk administrativ praksis henvises til Tribunal Centre Londons afgørelse af 5. marts 1998 (bilag 10), hvoraf følgende fremgår i uddrag:

2.

The Appeal concerns clamping vehicles which are parked on private property. The Appellant provides parking services by agreement with a landowner for which the landowner pays a fixed fee. The Appellant at its expense puts up a notice on the site saying that vehicles parked without authority will be clamped and that the charge for removal of the clamp is [58.75]. The Appellant visits the sites which it controls and if vehicles are illegally parked they are clamped. The motorist has to pay the fee before the clamp is removed. The fee is retained by the Appellant. The issue in the appeal is whether the clamping fee is liable to tax. The Appellant says that it is not as it is damages for trespass, and the Commissioners say that it is as it is a form of payment for the Appellant's services.

[...]

9.

It is well known that VAT problems often arise when there are three parties concerned in a transaction. Here we have to consider the relationship between the landowner, the Appellant and the motorist whose car is clamped. If the landowner carried out the same functions as Appellant it is common ground that clamping fees would, at least normally, be a payment in lieu of damages for trespass which is outside the scope of tax (the Commissioners say normally to avoid the possibility of someone disguising parking charges as damages). When the Appellant is involved in the transaction, the issue is whether the payment by the motorist which is retained by the Appellant is still damages for trespass, as the Appellant contends, or whether it is a form of payment for the Appellant's services of providing parking control services, as the Commissioners contend."

Som det fremgår af Tribunal Centre Londons afgørelse, er gebyrer udstedt af parkeringsselskaber for fjernelse af hjulspærrer, der kan påfø-

res køretøjer parkeret i strid med forskrifterne ("clamping fees"), almindeligvis at anse som betaling af en konventionalbod for uretmæssig indtrængen, som falder uden for momsens anvendelsesområde.

For så vidt angår den momsmæssige behandling af kontrolgebyrer i transaktionen mellem parkeringsadministrator og grundejer/lejer henvises for fuldstændighedens skyld til følgende citat fra det juridiske responsum fra Storbritannien:

"However, the fact that the transaction between the motorist and the collector of the penalty is not subject to UK VAT does not exclude other transactions being subject to VAT. In particular, the following transaction is subject to VAT:

As per Revenue & Customs Brief 57108, where the car park operator retains all or part of the penalty charges raised, the amount retained is considered to be further consideration for the car park operator's supply of services to the land owner and is subject to VAT. As such, the car park operator is to issue an invoice with VAT to the land owner and is required to account for the VAT to HMRC.

This policy is supported by UK case law (Seager Enterprises Ltd (t/a Ace Security Services), Lon/97/1190 (VTD 15432)) where the tribunal held that the car park operator was acting as an agent to the land owner, and the land owner had effectively paid the penalty charges back to the operator for carrying out its services to the land owner. As such, the penalty charges were additional consideration for the services provided to the land owner of carrying out parking contra/ and subject to UK VAT."

Det forhold at kontrolgebyret i Storbritannien ikke er et momspligtigt vederlag for parkering i transaktionen mellem bilisten og den, der opkræver kontrolgebyret, udelukker således ikke, at hele eller dele af kontrolgebyret kan anses som et momspligtigt vederlag i transaktionen med parkeringsadministrator og grundejeren.

3.6.2 Den momsmæssige behandling af kontrolgebyrer i Tyskland

Som dokumentation for retsstillingen i Tyskland henvises til det juridiske responsum fra det tyske Ernst & Young GmbH afgivet af Director Michael Prick (bilag 11) og den deri nævnte afgørelse fra den tyske Forbundsskatteret (bilag 12)

Fra det juridiske responsum henvises til følgende begrundelse og konklusion vedrørende den momsmæssige behandling af kontrolgebyrer i Tyskland i transaktionen mellem bilisten og parkeringsselskabet:

"... In order to evaluate whether the violation of the parking space agreement could be considered as supply of service against consideration, reference should be made to the principles

put forward in the European case law regarding the direct link between the supply of goods/services and the reciprocal consideration.

If the following principles are met, the payment of a violation fee could be seen as consideration for a supply of goods/service:

- there is an immediate and direct link between the transaction (supply of goods or services) and the recipient hereof*
- there is an (oral/written/implicit) agreement between the parties*
- the consideration received by the provider of the goods/service constitutes the value actually given in return for the goods/service supplied to the recipient.*

According to the German VAT Act and the EU VAT Directive, the following elements indicate that the payable fees for violation should not be seen as consideration for the utilization of parking facilities:

- The fees for violation of parking terms and conditions constitute sanctions for a breach of the agreement, rather than consideration or additional consideration for using parking facilities*
- According to Art. 10 para. 2 German VAT Act (Art. 73 VAT Directive) in case of supplies of services the turnover is assessed on the basis of the consideration. Consideration shall mean everything a recipient of the supply of services expends in order to obtain the supplies of services, less the VAT. The payment of the fees for violation - exceeding the normal parking fee - is not a remuneration because the operator of the parking space does not perform supplies of services in order to obtain the fees for violation, but to ensure fees for using the parking facilities (Federal Fiscal Court, V R 109/78, dd. 25 November 1986)*

/IL Result

As a result, the fees imposed on motorists for violation of parking terms and conditions on privately owned property are not subject to VAT from a German point of view to the extent they exceed the normal parking fee. The fees for the violation of parking terms and conditions form a compensation for damage which lacks of an exchange of services. The compensation is not paid due to the receipt of supplies of services but moreover due to the breach of the agreement between the operator of the parking space and the motorists (see Sect. 1.3 para. 1 German VAT

Application Decree). Due to the fact that there is a lack of exchange of services and no remuneration is given for the service the fees for violation of parking terms and conditions are not subject to German VAT... "

Som det fremgår, er kontrolgebyrer, der opkræves af bilister for overtrædelse af vilkår og betingelser for parkering på privatejet grund, ikke momspligtige i Tyskland, for så vidt de overstiger den almindelige parkeringsafgift.

I Tyskland behandles kontrolgebyret som en godtgørelse for bilistens misligholdelse af aftalen med parkeringsselskabet, der ikke involverer en gensidig udveksling af ydelser. Kontrolgebyret behandles ikke som et momspligtigt vederlag i transaktionen mellem parkeringsselskabet og bilisten, idet kontrolgebyret ikke anses som betaling for nogen ydelser.

Det bemærkes særligt, at der i det juridiske responsum fra Tyskland eksplicit henvises til de af EU-Domstolen fastsatte kriterier for, hvornår en tjenesteydelse nænnere kan anses for udført mod vederlag, hvorefter der skal være en direkte sammenhæng mellem ydelsen og vederlaget, en aftale mellem parterne, og vederlaget skal udgøre den faktiske modværdi for ydelsen.

Fra tysk retspraksis henvises til den i citatet nævnte dom af 25. november 1979 fra den tyske Forbundsskatteret (bilag 12) samt oversættelsen heraf (bilag 20).

"... **Officielt sammendrag:**

I. Den "Forhøjede Biletpris/Befordringsvederlag" som personbefordrerer opkræver fra de såkaldte Blinde Passagerer er i reglen ikke vederlag for befordringsyde/sen eller anden afgiftspligtig ydelse fra befordrerer.

[...]

Do111spræ111isser

[...]

33. I. Forhøjet Biletpris/Befordringsveder/ag

34. Anken fra skattevæsenet er på dette punkt ubegrundet. Betalingen af den såkaldte forhøjede Biletpris/Befordringsvederlag er ikke en Vederlagsbetaling i den forstand begrebet anvendes i § 10, stk. 1 i lov om almindelig omsætningsafgift fra 1967, for de Befordringsyde/ser eller andre afgiftspligtige Yde/ser fra sagsøger. Betegnelsen som vederlag er de,for uden betydning i den forbindelse.

35. Sagsøger ydede ganske vist sine Befordringsyde/ser for at modtage en modydelse (Befordringsveder/ag) (§ 1, stk. 1, nr. 1, lov om almindelig omsætningsafgift 1967). Derimod udførte hun ikke Ydelser for at opnå den "forhøjede Billetpris" eller den del af det "forhøjede Befordringsveder/ag", der overstiger den normale Billettakst. Disse beløb opkræver sagsøger - på trods af en kausal forbindelse - ikke for Befordringen, men som Konventionalbod i henhold til en separat reguleret Betalingsforpligtelse uden Ydelseskarakter.

Sagen for den Tyske Forbundsskatteret drejede sig bl.a. om, hvorvidt et såkaldt forhøjet billetvederlag/befordringsvederlag, som opkrævedes af såkaldte "blinde passagerer", var at anse som et vederlag for befordringsydelsen (eller en anden momspligtig ydelse), og dermed skulle momspålægges.

Som det fremgår, fastslog den Tyske Forbundsskatteret, at de blinde passageres betaling af det "forhøjede billetvederlag" ikke var at anses som et vederlag for befordringsydelsen eller andre afgiftspligtige ydelser i den tyske momslovs forstand.

Forbundsskatteretten lagde vægt på, at personbefordreren ikke udførte selvstændige ydelser til gengæld for det forhøjede billetvederlag (eller den del af denne, der oversteg den normale billettakst). Uanset det forhøjede billetvederlags årsagssammenhæng med den leverede befordringsydelse til de blinde passagerer, var det forhøjede billetvederlag at anses som en konventionalbod for brud på aftalen.

3.6.3 Den momsmæssige behandling af kontrolgebyrer i Sverige

Som dokumentation for retsstillingen i Sverige henvises til det juridiske respondum fra EY Sweden afgivet af Indirect Tax Senior Manager Olof Lundqvist (bilag 13), Skatteverkets Rattslig Vagledning 2016 om Mervardesskat (bilag 21), samt Regeringsrättens som af 24. september 1998 (bilag 22).

Fra det juridiske resposum henvises til følgende konklusion vedrørende den momsmæssige behandling af kontrolgebyrer i Sverige i transaktionen mellem bilisten og parkeringsselskabet:

"1 Summary

- Inspection fees charged for violation of parking restrictions are deemed to be a sanction, and not a consideration payed in exchange for a supply. As such, the inspection fees are not subject to VAT

[...]

2 VAT treatment of fees for violation of parking restrictions

From a Swedish VAT perspective, inspection fees issued to someone that has violated the parking regulations of that particular property is not subject to VAT. This applies whether or not the property is managed by the owner, a lessee or a parking management operator. The person (the motorist) being charged the inspection fees cannot be deemed to have requested a taxable good or service. Hence, the fees cannot be seen as a consideration paid in exchange for a supply, and subsequently they fall outside the scope of Swedish VAT. The inspection fees should instead be seen as a sanction.

The above is valid in all of the below situations:

- a. Non-payment of regular parking fee in places where parking is allowed against payment of a fee,*
- b. Parking for longer time than allowed in places where parking is free for a limited period of time, and*
- c. Parking in places where parking is not allowed by the motorist in any circumstances.*

As can be seen from the above, an inspection fee would not be subject to VAT regardless of the exact nature of the parking violation. The decisive factor would instead be that the fee cannot be seen as an actual payment for the right to park, but a fee occurred for violating the parking regulations. "

Som det fremgår, behandles kontrolgebyrer i transaktionen mellem bilisten og opkræveren af kontrolgebyret ikke som et vederlag for en parkeringsydelse, uanset om ejendommen (parkeringsarealet) administreres af ejeren, en lejer eller en administrator af parkeringsarealet, uanset den nærmere karakter af bilistens overtrædelse, og uanset om der er tale om gratisparkering, betalingsparkering eller pladser med forbud mod parkering, kontrolgebyrer falder uden for moms-systemets anvendelsesområde. Kontrolgebyret behandles derimod som en sanktion for overtrædelse af parkeringsforskrifterne.

For så vidt angår andre transaktioner er retsstillingen i Sverige således, at kontrolgebyrerne kan indgå som en del af vederlaget i andre transaktioner, der er momspligtige.

Som det fremgår af det juridiske responsum fra Sverige, er administration af parkeringspladser mod vederlag i Sverige (ligesom i Danmark) en momspligtig transaktion. Når ejeren/lejereren af parkeringsfaciliteter vælger at udlicitere administrationen af faciliteterne til en parkeringsadministrator, og det aftales at parkeringsadministratorens vederlag for de administrationsydelser, der leveres til ejeren/lejereren, består af hele eller dele af de indsamlede kontrolgebyrer, vil de kontrolgebyrer som parkeringsadministratoren beholder således udgøre en del af det momspligtige vederlag for de administrationsydelser parkeringsadmi-

nistratoren leverer til ejeren/lejerer.

I disse tilfælde er parkeringsadministratoren derfor pligtig til at opkræve moms og indberette denne til de svenske skattemyndigheder. I Sverige anses det beløb, der beholdes af parkeringsadministratoren, som inklusive moms. Selvom parkeringsadministratoren principielt allerede har modtaget vederlaget (ved at beholde kontrolgebyrerne) må administrator udstede en faktura til ejeren/lejerer hvor den udegående moms fremgår.

I tillæg hertil fremgår det direkte af svensk rets- og administrativ praksis, at kontrolgebyrer ikke momspålægges i Sverige.

Følgende fremgår af de svenske skattemyndigheder ("Skatteverkets") retslige vejledning 2016 om moms ("Rattslig Vagledning 2016 om Mervardesskat") (bilag 21), om hvad der generelt udgør momspligtig omsætning efter svensk ret:

"Prestation och motprestation

Omsiittning betyder att en vara overlåts mot ersiittning eller att en tjänst utfors, overlåts eller på annat siitt tillhandahålls någon mot ersiittning. Med omsiittning menas också att en vara eller tjänst tas ut.

Omsiittningsbegreppet bygger på att det ska finnas ett riittsligt förhållande om omsesidiga prestationer. Det kommer till uttyck i lagtexten genom förutsiittningen att varan ska ha overlåtit, och tjänsten tillhandahållits, mot ersiittning (2 kap. 1 § ML, artikel 2 i merviirdesskattedirektivet).

Det måste finnas ett direkt samband mellan den tjänst som tillhandahålls och det motviirde som erhålls, som måste kunna uttyckas i pengar och representera ett subjektivt varde, för att ett tillhandahållande av en tjänst ska anses ha skett (154/80, Aardappelenbwaarplaats)."

Den svenske momslov benytter således begrebet "omsattning" om momspligtige transaktioner, hvorved, der i overensstemmelse med momssystemdirektivet (og den danske momslov) forstås, at en vare eller en ydelse leveres mod vederlag.

Det fremgår direkte af vejledningen, at "omsattnings"-begrebet i overensstemmelse med EU-Domstolens faste praksis forudsætter, at der foreligger et retsforhold vedrørende gensidige ydelser, og at det er en forudsætning for at levering af en tjenesteydelse kan anses for sket, at der er direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi.

Under underpunktet vedrørende eksempler på vurderingen af forskellige varer og tjenesteydelse fremgår af vejledningen eksplicit følgende

om kontrolafgifter i parkeringsvirksomhed:

"Kontrollavgifter i parkeringsvirksomhet

Kontrollavgifter som erhålls av den som bedriver parkeringsvirksomhet, dvs hyr ut parkeringsplatser, är inte omsättning eftersom kontrollavgiften inte är ersättning för en tillhandahållen tjänst utan är en straffavgift (RA 1996 not. 281 och RA 1998 not. 172)"

Vejledningen forskriver således, at kontrolafgifter, der opkræves af den som driver parkeringsvirksomhed, dvs. udlejer parkeringspladser, ikke er momspligtige, fordi kontrolafgiften ikke er et vederlag for en leveret tjenesteydelse, men derimod er en sanktionsafgift.

Efter de svenske skattemyndigheders gengivelse af gældende svensk ret, skal kontrolgebyrer således ikke momses i Sverige. Skattemyndighederne henviser på dette punkt bl.a. til RÅ 1998 not. 172, som er den svenske Regeringsrattens (svarende til Højesteret) dom af 24. september 1998 i sag nr. 1968-1995 (bilag 22).

Opsummerende fastslog Regeringsratten i denne dom, at et selskab, der drev parkeringsvirksomhed på egen og lejet grund, hvorved den oppebar såvel parkeringsafgifter som kontrolgebyrer, er berettiget til fuldt fradrag for indgående moms selv i det omfang den kan henføres til opkrævning af kontrolafgifter, der i overensstemmelse med svensk praksis ikke skal momses.

3.6.4 Den momsmæssige behandling af kontrolgebyrer i EØS-landet Norge

Ifølge de norske skattemyndigheder ("Skatteetatens") hjemmeside er den norske momslov i overvejende grad baseret på samme grundlæggende principper som momssystemdirektivet.

Det fremgår da også af følgende uddrag af de norske skattemyndigheders momshåndbog ("Merverdiavgiftshåndbog") (bilag 18), at der i Norge også alene beregnes moms levering af varer og ydelser mod vederlag:

"Merverdiavgiftshåndboken

Publisert: 31.08.2016

Merverdiavgiftsloven kapittel 3.Merverdiavgiftspliktig omsetning, uttak og innførsel

Omsetning

3-1 § 3-1. Varer og tjenester

(J) Det skal beregnes merverdiavgift ved omsetning av varer og tjenester.

3-1.2 § 3-1 første ledd - Avgiftsplikt på omsetning av varer og tjenester

[...]

Med «omsetning» menes levering av varer og tjenester mot vederlag, jf § 1-3 første ledd bokstav a.

Om utleje af parkeringspladser i parkeringsvirksomhed og kontrolgebyrer, der opkræves for overtrædelse af parkeringsforskrifter fremgår af de norske skattemyndigheders momshåndbog følgende:

3-11.3.3 Bokstav c - Utleie av parkeringsplasser i parkeringsvirksomhet

[...]

Parkeringsvirksomhet

Den som driver parkeringsvirksomhet, kan sette bort driften av et parkeringsområde til et parkeringsselskap. I den utstrekning utleier har ansvar og risiko for at parkeringsplassene blir leid ut og leieinntektene tilfaller utleier, driver parkeringsselskapet ikke virksomhet med utleie av parkeringsplasser. Parkeringssselskapet yter imidlertid avgiftspliktige tjenester ove,for utleier og skal beregne merverdiavgift av sitt vederlag. Dette omfatter også eventuelle overtredelsesgebyr som parkeringsselskapet etter avtale er berettiget til å beholde, som helt eller delvis vederlag for sine tjenester. Se også KMVA 5108.

Gebyrer o.l.

Det er vederlaget for å stille parkeringsplassen(e) til leietakers disposisjon som skal avgiftsberegnes. Det innebærer at det ikke skal beregnes avgift av gebyrer o.l. av sanksjonsmessig art som ilegges for overtredelse av parkeringsvedtekter, gebyr og trafikkbøter for overfrede/se av trafikklovgivningen, feks. feilparkering. Det er videre antatt at dette gjelder rene tilleggsavgifter for manglende betaling eller for oversittelse av parkeringstiden. Om avgiftsberegningen for parkeringsselskaper som får sine vederlag i form av oppkrevde gebyrer, se ovenstående avsnitt... "

Heller ikke i EØS-landet Norge opkræves der således moms af kontrolgebyrer. Som det fremgår begrundes dette med, at det alene er vederlaget for at stille parkeringspladsen til bilistens disposition som skal momspålægges. Gebyrer af sanktionsmæssig art, som opkræves for f.eks. overtrædelse af parkeringsforskrifter, momspålægges derimod ikke efter Norsk ret.

Der henvises endvidere til det Norske ankenævns ("Klagenemdas") afgørelse af 9. februar 2004, som er offentliggjort som KMVA 5108 (bilag 19).

Som det fremgår, drejede sagen for det norske ankenævn sig om, hvorvidt kontrolgebyrer af sanktionsmæssig art som pålægges for overtrædelse af parkeringsvedtægter, kunne anses som vederlag for en afgiftspligtig parkeringskontrollydelse, der leveredes af et parkeringsselskab til ejeren eller lejereren af en parkeringsplads.

Interessant ved afgørelsen er det forhold, at skattekontoret var enig med parkeringsselskabet i, at kontrolgebyrer, der udstedes af parkeringspladsejeren til bilisten for overtrædelse af parkeringsvedtægterne, ikke er momspligtige. Først for det tilfælde, at parkeringsselskabet i henhold til administrationsaftalen med ejeren/lejereren har ret til at beholde de opkrævede kontrolgebyrer er disse momspligtige, da de i disse tilfælde må anses for at udgøre vederlag for de kontrollydelser parkeringsselskabet leverer til ejer/lejer.

3.7 Øvrig dansk praksis vedrørende "levering mod vederlag"

I den godt 20-årige periode, der er forløbet siden Højesterets dom af 12. april 1996 (U.1996.883H), er der sket en væsentlig udvikling i dansk momspraksis med hensyn til, hvornår der foreligger vederlag for en ydelse og med hensyn til opgørelse af momsgrundlaget.

3.7.1 Praksis om rykkergebyrer

Under Højesteretssagen fra 1996 vedrørende kontrolafgifter ved betalingsparkering gjorde Skatteministeriet til støtte for påstanden om momspligt af kontrolgebyrer blandt andet gældende, at kontrolgebyret kunne sammenlignes med rykkergebyrer, som var momspligtige, jf. følgende gengivelse i dommen af Skatteministeriets anbringender:

"Momslovens§ 27, stk. 2, pkt. 5, tidligere lovs§ 7, stk. 2, litraf, omhandler accessorier til afgiftspligtige ydelser, herunder i form af bl.a. betalingskrav, der grundes i forsyndelser imod instrukser, såsom for sen betaling, og denne bestemmelse må også omfatte den omhandlede forhøjede parkeringsafgift"

Efter den dagældende praksis blev rykkergebyrer anset for at være bi-omkostninger, som skulle medregnes i momsgrundlaget efter momslovens§ 27.

Vedrørende den dagældende praksis kan blandt andet henvises til Momsnævnets afgørelse af 28. august 1995 (TfS 1996, 88). Afgørelsen fastslog, at der skulle betales moms af gebyrer, der opkrævedes af et varmeværk i forbindelse med udsendelse af rykkerskrivelser. Nævnet lagde vægt på, at selskabets rykkergebyrer måtte anses som et pristillæg, der skulle medregnes i momsgrundlaget.

Landsskatterettens kendelser af 17. september 2001 (SKM2001.456.LSR) og 2. december 2003 (SKM2003.541.LSR) har imidlertid ændret denne praksis vedrørende rykkergebyrer.

Herefter er rykkergebyrer at betragte som godtgørelse af omkostninger, der kan kræves for tab ved ikke at modtage en pengeydelse til den aftalte tid, såsom udgifter til rykkere med videre. Den godtgørelse af omkostninger, der finder sted ved rykkergebyrer, har en anden karakter end biomkostninger, og skal ikke indgå i momsgrundlaget for den leverede ydelse. Godtgørelsen skal endvidere ikke anses som vederlag for en leverance og falder derfor uden for momslovens anvendelsesområde, jf. også den juridiske vejledning 2016, punkt D.A.8.1.1.1.3.

Landsskatteretten fandt i SKM2003.541.SLR, at:

"De på forhånd aftalte rykkergebyrer må anses for et standardiseret og objektivt grundlag for den godtgørelse af omkostninger i forbindelse med påmindelse om betalings/..,avet, som selskabet kan kræve for tab ved ikke at modtage den aftalte pengeydelse til den aftalte tid. Tabet består i denne situation af udgifter til iværksættelse af lykkeprocedure m.v. Den godtgørelse af omkostninger, som finder sted ved rykkergebyrerne, må anses for at være af en anden karakter end de i 6. momsdirektivs artikel 11, pkt. A, stk. 2, litra b, omfattede biomkostninger, og ses i hvert fald ikke med hjemmel i den danske momslov at kunne medregnes som en del af afgiftsgrundlaget for den leverede leasingydelse"

I forlængelse heraf anførte Landsskatteretten:

"Godtgørelsen kan endvidere ikke anses som vederlag for en leverance, og må som følge heraf anses for at falde udenfor momslovens anvendelsesområde, jf. § 4, stk. 1.

Retten finder således, at gebyrerne ikke kan medregnes i afgiftsgrundlaget"

Landsskatteretten fandt således, at rykkergebyrerne *ikke* kunne anses for at være en del af vederlaget for selve leverancen. Det er således ikke selve leverancen af en den i sagen omhandlede leasingydelse, der udløste det på forhånd aftalte rykkergebyr, men derimod misligholdelsen af den aftalte betalingsforpligtelse.

Dommen viser klart, at det ikke er nok, at et gebyr er opkrævet med hjemmel i en aftale vedrørende gensidig udveksling af ydelser, for at anse gebyret som vederlag for en ydelse.

Det interessante for nærværende sag er også; at Skatteministeriet i 1996 for Højesteret gjorde gældende, at rykkergebyrer og kontrolgebyrer momsmæssigt skulle behandles ens. Da praksis vedrørende rykker-

gebyrer siden har ændret sig, således at rykkergebyrer ikke længere anses for momspligtige, er den naturlige konklusion, hvis Skatteministeriets synspunkt om parallelitet mellem rykkergebyrer og kontrolgebyrer fortsat skal følges, at kontrolgebyrer heller ikke længere er momspligtige.

3.7.2 Praksis om udeblivelsesgebyrer

I Skatterådets bindende svar af 28. august 2012 (SKM2012.492.SR), tiltrådte Skatterådet Skatteministeriets indstilling om, at der ikke skulle opkræves moms af gebyrer for patienters udeblivelse fra behandling eller undersøgelse, idet gebyret ikke skulle anses som vederlag for en leverance og derfor faldt uden for momslovens anvendelsesområde, jf. momslovens § 4, stk. 1.

Som grundlag for afgørelsen fra 2012 inddrager Skatteministeriet EU-Domstolens afgørelse i sag C-277/05, Societe Thermale, og de i denne sag udstukne retningslinjer for, hvornår et vederlag i momssystemdirektivets forstand udgør et vederlag for en ydelse.

Skatterådet fandt i SKM2012.492.SR, at udeblivelsesgebyrer - ligesom reservationsgebyret i sag C-277/05, Societe Thermale - tjener til at godtgøre tjenesteyderen for modtagerens misligholdelse af den indgåede aftale, at en sådan godtgørelse ikke er vederlag for en ydelse, og derfor ikke skal indgå i momsgrundlaget.

Skatterådet anfører i begrundelsen for afgørelsen, at:

"Ydelser kun kan anses for udført mod vederlag og er de, for kun momspligtige, hvis der mellem tjenesteyderen og aftageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet vederlaget til tjenesteyderen udgør momsgrundlaget for ydelsen til aftageren"

Skatteministeriet fandt ikke dette var tilfældet, idet spørgeren ikke leverede en ydelse til patienten, og udeblivelsesgebyret derved ikke var vederlag for nogen levering.

Skatteministeriet fandt derimod netop, at:

"Gebyret er en følge af patientens manglende udnyttelse af muligheden for undersøgelse og behandling, altså for udeblivelsen fra et tilbud, og tjener til at godtgøre spørger for generne heraf. En sådan godtgørelse er ikke vederlag for en ydelse, og godtgørelsen skal ikke indgå i momsgrundlaget, jf. EU-domstolens sag C-277/05, Societe Thermale ..."

"Det er Skatteministeriets opfattelse, at gebyret for udeblivelse ikke skal anses som vederlag for en leverance, og de, for falder uden for momslovens anvendelsesområde"

Det er værd at bemærke, at Skatteministeriet ved en analyse af tran-

saktionen objektive og reelle karakter og ved inddragelse af sag C-277/05, Societe Thermale i analysen og fortolkningen fandt, at der ligesom det var tilfældet med reservationsgebyrer heller ikke skal opkræves moms af udeblivelsesgebyrer.

3.7.3 Praxis om udtrædelsesgodtgørelser

I Skatterådets bindende svar af 27. august 2013 (SKM2013.809.SR), havde Skatterådet i første omgang fundet at et udtrædelsesvederlag, som et selskab modtog af en samarbejdspartner i forbindelse med opsigelse af samarbejdet, ikke kunne anses som en momsfri godtgørelse for misligholdelse af en kontrakt. Skatterådet havde derimod fundet, at udtrædelsesvederlaget måtte anses for et vederlag for en på forhånd aftalt mulighed for at opsiges en aftale, der ellers som udgangspunkt var uopsigelig.

Også i den sag viste EU-Domstolens afgørelse i sag C-277/05, Societe Thennale, sig afgørende for den momsretlige fortolkning og kvalifikation af vederlaget og vederlagets manglende sammenhæng med ydelse.

Som begrundelse for sin indstilling til Skatterådet om at svare "Nej" til at udtrædelsesgodtgørelsen var momsfrit, havde SKAT, i forlængelse af SKATs konklusion om, at udtrædelsesvederlaget ikke kunne anses for en erstatning for misligholdelse af kontrakten, blandt andet anført følgende:

"I stedet må udtrædelsesgodtgørelsen i overensstemmelse med det aftalte anses for et beløb, som spørger har betinget sig som en forudsætning for at ville påbegynde - og i forbindelse med de senere ændringer af Kontrakten ville fortsætte - sine leverancer til spørger..."

Skatterådet tiltrådte SKATs indstilling om, at udtrædelsesvederlaget var momspligtigt i henhold til det af SKAT anførte grunde.

I Landsskatterettens afgørelse af 18. marts 2015 (SKM2015.240.LSR), ændrede Landsskatteretten imidlertid Skatterådets afgørelse og fandt modsat SKAT og Skatterådet, at den af selskabet modtagne godtgørelse var momsfrit.

I sagen for Landsskatteretten havde Skatteankestyrelsen indstillet, at udtrædelsesgodtgørelsen var momsfri. Som gengivet i SKM2015.240.LSR kunne SKAT ikke tiltræde Skatteankestyrelsens indstilling, da SKAT blandt andet ikke fandt sagen sammenlignelig med de faktiske forhold i EU-Domstolens sag C-277/05, Societe Thermale, som klager havde anført til støtte for, at der ikke var tale om levering mod vederlag.

Vedrørende sammenligneligheden med Sag C-277/05, Societe Thermale, anførte SKAT i denne sammenhæng:

"Nærværende sag omhandler for det første ikke et depositum, men et beløb, der skal betales ved afslutningen af de aftalte leverancer. For det andet er der uomtvisteligt fortaget leveringer af ydelser i nærværende sag i modsætning til en situation, hvor en reservation annulleres før påbegyndelsen af en aftalt leverance. Og endeligt er der i nærlærende sag for det tredje ikke tale om manglende opfyldelse af en aftale. I nærværende sag er udtrædelsesgodtgørelsen således ikke sammenligneligt med et depositum, der fortæbes som en ikke-momspligtig erstatning"

Dette var Landsskatteretten ikke enig i. Landsskatteretten lagde derimod vægt på, at EU-Domstolen i sag C-277/05, Societe Thermale, fandt, at et depositum for det første udgør en markering af en indgåelse af en aftale, for det andet tilskynder parterne **til** at opfylde aftalen, og for det tredje udgør en godtgørelse, idet betalingen heraf fritager den ene af parterne for at bevise størrelsen af det tab, der er lidt, når den anden part fraviger aftalen.

På denne baggrund konkluderer Landsskatteretten:

"Idet det lægges til grund som ubestridt, at vederlaget ikke er betaling for dedikeret Hardware, der efter aftalen skulle returneres til G1 ved aftaleophør, finder Landsskatteretten, at udtrædelsesveder/aget ikke udgør betaling for en leverance ydet af H1 til G1, jf momslovens § 4, stk. 1. Udtrædelsesveder/aget må anses for en godtgørelse, der - i lighed med det depositum, som EU-domstolens afgørelse i sag C-277/05 omhandlede - markerede parternes aftale om uopsigelighed, ligesom vederlaget tjente til at tilskynde G1 til ikke at opsige aftalen før udløb og samtidig fritog H1 for at bevise størrelsen af sit tab ved G1's udtræden af aftalen før det aftalte ophør. Der skal derfor ikke betales moms af vederlaget".

Landsskatteretten fandt, at udtrædelsesgodtgørelsen var sammenligneligt med det i sag C-277/05, Societe Thermale, omhandlede reservationsgebyr/depositum, idet det havde samme karakteristika, og at udtrædelsesgodtgørelsen ikke udgjorde betaling for leverancen, uanset at denne som anført af SKAT måtte være leveret. Landsskatteretten fandt således i overensstemmelse med EU-Domstolens retningslinjer herfor, at udtrædelsesgodtgørelsen ikke var vederlag for leverancen, uanset at denne var aftalt på forhånd, men derimod måtte anses som en momsfri godtgørelse for misligholdelse af aftalen.

Det er væsentligt, at Landsskatteretten specifikt henviser til EU-Domstolens dom i sag 277/05 Societe Thermale, hvilket viser, at Societe Thermale sagen har betydning mere generelt for fortolkningen af, hvornår der foreligger en leverance mod vederlag (ligesom tilfældet var med hensyn til udeblivelsesgebyrer og udtrædelsesgodtgørelser).

Det skal bemærkes, at Landsskatterettens kendelse er indbragt for domstolene.

3.8 EU-Domstolens praksis om "levering mod vederlag"

EU-Domstolen har fastslået, at momspligtens indtræden forudsætter, at der er direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne værdi, jf. også eksempelvis sag C-102/86, Apple and Pear, præmis 11-12, sag C-169/93, Tolsma, præmis 13. Tolsma-sagen vedrørte en gademusikant, hvor forbigåendes betaling ikke fandtes at udgøre vederlag for en leverance.

En tjenesteydelse kan ifølge EU-Domstolen kun pålægges moms, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, og hvor det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren, jf. også eksempelvis sag C-169/93, Tolsma præmis 14 og sag C-174/00, Kennemer Golf, præmis 39.

EU-Domstolen har ikke direkte taget stilling til, hvorvidt udstedelse af kontrolgebyrer for parkering i strid med parkeringsforskrifter udgør vederlag for en momspligtig ydelse.

EU-Domstolen har dog ved den tidligere nævnte dom af 18. juli 2007 i sag C-277/05, Societe Thennale, taget stilling til begrebet "levering mod vederlag" i forhold til reservationsgebyrer ved reservation af hotelværelser, herunder hvorvidt reservationsgebyret skal betragtes som et momspligtigt vederlag for en tjenesteydelse eller som en ikke-momspligtig godtgørelse.

Konkret blev EU-Domstolen i sagen anmodet om stillingtagen til, hvorvidt et reservationsgebyr, der opkræves i forbindelse med reservation af hotelophold er momspligtigt, i den situation hvor kunden annullerer opholdet, og gebyret beholdes af hotellet.

Domstolen udtalte i sag C-277/05, Societe Thennale, at momssystemdirektivets artikel 2, nr. 1 skal fortolkes således:

"at beløb, der betales i form af et depositum inden for rammerne af aftaler om levering af hotelydelser underlagt merværdiafgift - når kunden gør brug af sin mulighed for annullation, og bestyrelsen af hotelvirksomheden beholder disse beløb - skal anses for godtgørelse for det tab, der er lidt som følge af kundens annullation, uden direkte sammenhæng med nogen form for levering af tjenesteydelser mod vederlag, og er som sådan ikke underlagt denne afgift".

Indledningsvis anfører EU-Domstolen i dommens præmis 19:

"Det følger af Domstolens praksis, at det første alternativ, der foreslås i det præjudicielle spørgsmål ("det vil sige, om reservationsgebyret, der erlægges i form af et depositum inden for rammerne af en aftale om momspligtig levering af en tjenesteydelse,

når kunden gør brug af sin mulighed for annulation, og depositummet beholdes af sælgeren, skal betragtes som et momspligtigt vederlag for den tjenesteydelse, der består i at foretage en reservation" min tilføjelse), kun kan tiltrædes, såfremt der består en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi, idet de betalte beløb udgør den faktiske modværdi af en individualiseret ydelse, som leveres inden for rammerne af et retsforhold, som vedrører gensidig udveksling af ydelser ..."

EU-Domstolen fastslår i dommen præmis 20, at disse betingelser ikke er opfyldt.

I umiddelbar forlængelse heraf anfører EU-Domstolen i præmis 21:

"Indgåelsen af aftalen og dermed retsforholdet mellem parterne er normalt ikke betinget af betaling af depositum. Eftersom betaling af et depositum ikke er en integrerende del af indlogeringsaftalen er det blot en valgmulighed, der er omfattet af parternes kontraktfrihed"

Yderligere fremgår det af præmis 23:

"En kundes indbetaling af depositum og bestyreren af en hotelvirksomheds pligt til ikke at kontrahere med tredjemand i et omfang, der forhindrer ham i at iagttage den forpligtelse, han har påtaget sig i forhold til kunden, kan derfor i modsætning til hvad den franske regering har gjort gældende, ikke halificeres som gensidige ydelser, fordi ovennævnte forpligtelse i dette tilfælde følger direkte af aftalen om indlogering og ikke af indbetaling af et depositum"

EU-Domstolen slår hended fast, at leveringen af hotelværelset og reservationsgebyret ikke kan kvalificeres som gensidige ydelser i momssystemdirektivets forstand, fordi hotellets forpligtelse til at reservere et værelse til kunden allerede opstår på baggrund af kundens henvendelse til hotellet og hotellets accept af reservationen. Pligten til at efterkomme denne aftale opstår ifølge EU-Domstolen ikke, fordi der mellem parterne aftales eller betales et separat gebyr i tilfælde af, at en part ikke overholder aftalen, og aftaleforpligtelserne mellem parterne påvirkes ikke af det indbetalte reservationsgebyr. Dommen er endvidere interessant, fordi det følger af dommen, at den omstændighed, at reservationsgebyret opkræves med hjemmel i en aftale, ikke i sig selv er tilstrækkeligt til at anse gebyret for betaling for en ydelse.

Det er Sagsøgerens opfattelse, at EU-Domstolen i sag C-277/05, Societe Thermale, udstikker retningslinjer for den nærmere fortolkning af de momsretlige betingelser om direkte sammengæng mellem vederlag og ydelse i gensidigt bebyrdende retsforhold, og har fastlagt principper, hvorfra der kan drages en parallel til de i denne sag omhandlede kontrolgebyrer. I sag C-277/05 fulgte forpligtelsen til at levere tjeneste-

ydelsen ikke af indbetalingen af det omstridte vederlag, men af selve aftalen om levering.

Apcoas eventuelle forpligtelse til at levere en parkeringsmulighed, og bilistens pligt til at parkere i overensstemmelse med parkeringsforskrifterne, opstår allerede ved, at bilisten kører ind og parkerer på en parkeringsplads, eventuelt mod betaling af den sædvanlige parkeringsafgift. Både Apcoa forpligtelse til parkeringslevering og bilistens forpligtelse til at parkere korrekt følger af selve parkeringsaftalen, uanset om der opkræves et kontrolgebyr eller ej. Der er derfor ikke nogen sammenhæng mellem tjenesteydelsen og kontrolgebyret, og kontrolgebyret udgør ikke betaling for nogen ydelse eller leverance i momslovens og momssystemdirektivets forstand.

EU-Domstolen udtalte endvidere om modydelsen i præmis 25, at:

"Når bestyreren af en hotelvirksomhed således, efter at der er foretaget en sådan reservation, leverer den aftalte ydelse, gør han ikke andet end at opfylde den aftale, der er indgået med kunden i overensstemmelse med princippet om, at aftaler skal opfyldes. Iagttagelsen af den forpligtelse kan således ikke anses for at være modydelsen for det indbetalte depositum"

Overføres EU domstolens afgørelse i Societe Thennale-sagen til nærværende sag, leverer Apcoa ligesom i Societe Thennale sagen ikke nogen modydelse for det opkrævede kontrolgebyr. Uanset om Apcoa som anført af Skatteministeriet leverer en parkeringsmulighed, så er denne ydelse uafhængig af kontrolgebyret, og der leveres ikke en selv-stændig (yderligere) ydelse for kontrolgebyret. Der består således ikke den tilstrækkelige sammenhæng mellem sagsøgerens leverancer af parkering og de opkrævede kontrolgebyrer.

Skatteministeriets synspunkt i svarskriftet om, at den bilist kontrolgebyret opkræves af i alle tilfælde modtager en modydelse i form af en plads til (fortsat) parkering, kan ikke følges. Det fremgår ikke af vilkårene for parkeringsaftalen på sagsøgerens skiltning, at bilisten skulle være bemyndiget til fortsat parkering i strid med forskrifterne herfor mod "betaling" af et kontrolgebyr. Tværtimod fremgår det flere steder af sagsøgerens skiltning, at *"overtrædelse af bestemmelserne kan medføre kontrolgebyr År. 590,- og evt. bortfjernelse for Deres regning og risiko"*, jf. også de fremlagte eksempler på sagsøgerens skiltning i bilag C. Det citerede skilt er fra en senere periode. I hele den periode 1. september 2008 til 31. december 2009 var kontrolafgiften 510 kr.

Betaling af kontrolgebyret giver ikke ret til fortsat parkering, og vil kunne føre til bortfjernelse i det omfang bortfjernelse er lovlig. Som eksempel bevirker betaling af en fartbøde heller ikke, at man har ret til at køre med en fart, der ligger over den skiltede og lovlige fartgrænse. Tilsvarende kan peges på den situation, at en person på uretmæssig vis kravler over hegnet til Roskilde festival. Dette kan føre til udstedelse af en ikke ubetydelig bøde, men bevirker ikke, at personen herefter har

adgang til festivalen. I sidstnævnte eksempel foretager Roskilde festival i udgangspunktet klart ikke levering af en ydelse mod vederlag, og der bliver ikke tale om levering af en ydelse på baggrund af, at personen vælger at betvinge sig adgang i strid med den opslåede skiltning.

Da betaling af kontrolgebyret ikke giver ret til (fortsat) parkering i strid med forskrifterne herfor, kan kontrolgebyret ikke anses for vederlag for en ret til (fortsat) parkering.

Den manglende sammenhæng mellem kontrolgebyr og parkeringsydelse er mest tydeligt ved parkering på steder, hvor parkering ikke er tilladt, og hvor bilisten slet ikke ville kunne købe parkeringsmulighed, f.eks. ved parkering på pladser forbeholdt en bestemt institution eller virksomhed, men gælder også for parkeringspladser med betaling.

Dertil kommer, at levering af tjenesteydelser efter sagsøgerens opfattelser forudsætter et element af frivillighed eller et element af noget aktivt i leveringen og et element af fordele og forbrug for modtageren. Sagsøgeren sælger ikke og ønsker ikke at sælge ikke-forskriftsmæssig parkering.

I den sammenhæng henvises til sag C-435/03, British Tobacco, hvor EU-Domstolen tog stilling til, at tyveri af varer ikke kunne anses for levering af goder mod vederlag, idet en tyven aldrig er blevet bemyndiget af overdrager til at råde over varerne på samme vilkår som varernes ejer.

Parkering i strid med forskrifterne udgør ikke en ydelse i henhold til en gensidigt bebyrdende aftale mellem sagsøger og bilisten, og derfor kan kontrolgebyret heller ikke anses for vederlag for nogen ydelse. Kontrolgebyret udgør ikke en modydelse for en selvstændig og individualiseret ydelse.

Kontrolgebyret er separat fra aftalen og opkræves kun i tilfælde, hvor parkering sker i strid med forskrifterne.

Endvidere kan henvises til sag C-384/95, Landboden-Agradienste, hvor EU-Domstolen udtalte, at det er arten af den indgåede forpligtelse, der har betydning, og at forpligtelsen for at være omfattet af moms-systemdirektivets anvendelsesområde skal medføre et forbrug.

Bilistens betaling af et kontrolgebyr medfører ikke nogen fordele af en sådan art, at de kan anses for at være forbrug af en ydelse, og dermed et vederlag for en ydelse i momsretlig henseende.

I sag C-277/05, Societe Thennale, præmis 27, tog EU Domstolen udtrykkeligt afstand fra, at reservationsgebyret udgjorde en leverance mod vederlag.

Om kvalifikationen af reservationsgebyret fastslår EU-Domstolen i præmis 30 følgende:

"Hvad nærmere bestemt angår betaling af et depositum, skal det for det første bemærkes, at det udgør en markering af indgåelsen af en aftale, for så vidt som betalingen indebærer en formodning om, at aftalen eksisterer. For det andet tilskynder et depositum parterne til at opfylde denne aftale, fordi den part, der har betalt det, kan miste det tilsvarende beløb, eller fordi den anden part i givet fald skal betale det dobbelte beløb, såfremt han er skyld i aftalens manglende opfyldelse. For det tredje udgør et depositum en godtgørelse, for så vidt betalingen fritager den enepart for at bevise størrelsen af det tab, der er lidt, når den andenpart fraviger aftalen"

EU-Domstolen fastslog således, at reservationsgebyret måtte anses som en markering af aftalens indgåelse, et incitament til at sikre aftalens opfyldelse og en godtgørelse for hotellets tab ved, at kunden annullerer reservationen.

Det gøres gældende, at de sidste to karakteristika (adfærdsregulering og godtgørelse) tilsvarende gør sig gældende for de af sagsøgeren udstedte kontrolgebyrer.

Apcoas varsling om udstedelse af et kontrolgebyr på den opslåede skiltning skal anses som et incitament til at overholde parkeringsforskrifterne uden nogen direkte sammenhæng til parkeringen, der under alle omstændigheder leveres. I tilfælde af at kontrolgebyret udløses, sker dette inden for rammerne af den indgåede parkeringsaftale, men gebyret er uden direkte sammenhæng med den parkeringsmulighed, der er leveret.

Landsskatteretten fandt i den indbragte kendelse af 23. december 2014 (bilag 1), at EU-Domstolens dom i sag C-277/05 Societe Thermale ikke kan anses for at ændre det resultat, der tidligere i dansk ret er statueret af Højesteret og Østre Landsret. Landsskatteretten begrundede dette med, at sag C-277/05 Societe Thennale ikke er direkte sammenlignelig med situationen i nærværende sag, fordi der modsat situationen i sag C-277/05 - hvor kundens annullation medfører, at der aldrig sker levering af en ydelse - sker levering af en parkeringsmulighed, uanset at der parkeres i strid med forskrifterne herfor.

Det bestrides, at sag C-277/05 Societe Thermale ikke kan anvendes på kontrolgebyrer ved parkering. I sag C-277/05 fastlog EU Domstolen, at en godtgørelse i kontrakt ikke udgør en leverance mod vederlag. Dommen fastslår således mere generelt, at godtgørelser ikke kan anses for betaling for en ydelse.

I denne sag foreligger der ikke nogen ydelse. Kontrolgebyret har dermed karakter af et incitament til at opfylde aftalen, og må anses som en bod og godtgørelse for bilistens misligholdelse af aftalen.

Sagsøgeren leverer ikke nogen ny og selvstændig modydelse til gen-

gæld for opkrævningen af kontrolgebyret, og parternes forpligtelser under parkeringsaftalen ændres ikke af kontrolgebyret, hvorfor der ikke er den påkrævede sammenhæng og gensidighed mellem den leverede parkeringsmulighed og det eventuelt opkrævede kontrolgebyr.

I sagen C-277/05, Societe Thermale, tog EU-Domstolen som nævnt stilling til, hvorvidt det omhandlede reservationsgebyr udgjorde en godtgørelse for det tab som gæstens annullation medførte for hotellet. EU-Domstolen udtalte i den henseende i dommens præmis 28 og 29, at:

"... at de kontraherende parter ... frit kan definere indholdet af deres retsforhold, herunder følgerne af en eventuel ophævelse eller manglende opfyldelse af en forpligtelse ..."

"Parterne kan således i tilfælde af manglende opfyldelse af de forpligtelser, der følger af den indgåede aftale, fastsætte bestemmelse om erstatning eller godtgørelse for forsinkelse eller om sikkerhed eller betaling af et depositum. Selv om disse instrumenter alle har til formål at styrke parternes kontraktmæssige forpligtelser og har visse identiske funktioner, har de hver især særlige kendetegn"

Som bemærket fandt EU-domstolen, at et depositum for det første udgør en markering af indgåelsen af en aftale. For det andet tilskynder depositummet parterne til at opfylde aftalen. For det tredje udgør depositum en godtgørelse, idet betalingen heraf fritager den ene af parterne for at bevise størrelsen af det tab, der er lidt, når den anden part fraviger aftalen.

Det i denne sag omhandlede kontrolgebyr må ligeledes anses for en godtgørelse, der markerer parternes aftale om parkering, og tilskynder bilisten til ikke parkere i strid med aftalens vilkår og som fritager Apcoa fra at bevise størrelsen af sit tab ved bilistens parkering i strid med forskrifterne herfor.

Det forhold at sagsøgers skiltning fastlægger kontrolgebyrets størrelse, som således er fastlagt på forhånd, kan ikke sidestilles med, at Apcoa har accepteret bilistens misligholdelse. I sag C-277/05, Societe Thermale, var der netop ligeledes tale om en et reservationsgebyr aftalt ved reservationens indgåelse.

Selv hvis Retten måtte finde, at der foreligger en ydelse i form af en parkeringsmulighed (hvilket som anført ikke er tilfældet), er der ikke den fornødne direkte sammenhæng mellem kontrolgebyret og parkeringsmuligheden til, at kontrolgebyret kan anses for betaling for parkeringsmuligheden. Kontrolgebyret modsvarer ikke parkeringsmulighedens værdi.

3.9 Bevisbyrde

Under formalitetsproceduren vedrørende præjudiciel forelæggelse fandt Retten, at sagsøgeren ikke havde dokumenteret, at andre EU-medlemsstater havde en anden fortolkning af momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c, end Danmark, og at de undlod at opkræve moms af kontrolgebyrer for overtrædelse af parkeringsforskrifter.

Det gøres gældende, at sagsøgeren med de fremlagte erklæringer, juridiske responsum, administrativ praksis og retspraksis har dokumenteret, at de pågældende EU-medlemsstater har en anden fortolkning end Danmark. Det må derfor lægges til grund, at Danmark står alene med sin fortolkning. Præmissen i kendelsen af 1. juni 2016 kan derfor ikke længere opretholdes.

Bevisbyrden for, at Danmark ikke står alene med sin fortolkning påhviler Skatteministeriet. Skatteministeriet har ikke løftet denne bevisbyrde, og det kan derfor lægges til grund, at i hvert fald Storbritannien, Tyskland og Sverige (og Norge) - og formentlig alle andre EU-medlemsstater - har en anden fortolkning end Danmark.

Skatteministeriet har ikke besvaret Apcoas 5 opfordringer som fremsat ved replik af 4. juni 2015, påstandsdokument og processkrift af 9. maj 2015 og processkrift 1. af 9. december 2016. Skatteministeriet har blot hævdet, at det er udokumenteret eller ikke-tilstrækkeligt dokumenteret, at andre EU-medlemsstater skulle have en anden forståelse af momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c, i forhold til kontrolgebyrer.

Sagsøgerens 5 opfordringer skal henned gentages:

Skatteministeriet **opfordres (1)** til at tilkendegive, om Skatteministeriet bestrider gengivelsen ovenfor af retsstillingen i nævnte 4 EU-medlemsstater, og i det omfang sagsøgte bestrider gengivelsen af retstilstanden i nævnte EU-medlemsstater, **opfordres** ill Skatteministeriet til at dokumentere, at gengivelsen er forkert.

Efter det oplyste indhenter Justitsministeriet (Juridisk Specialudvalg) i tvister om fortolkningen af en EU-retsregel rutinemæssigt oplysning om fortolkningen af den pågældende EU-regel i andre EU-medlemsstater. Skatteministeriet **opfordres (3)** til at oplyse, om en sådan undersøgelse er iværksat - eller vil blive iværksat - i anledning af nærværende sag, og i givet fald **opfordres (4)** Skatteministeriet til at fremlægge de indhentede svar og resultatet af undersøgelsen.

Endvidere **opfordres (5)** Skatteministeriet til at benytte Skatteministeriets aftaler om udveksling af information til at få oplyst den momsmæssige behandling af kontrolgebyrer i samtlige EU-medlemsstater. Det bemærkes i den forbindelse, at sådanne oplysninger jævnligt indhentes af Skatteministeriets Globale Informationsudveksling (SGI). Retsgrundlaget for udveksling af in-

formation findes blandt andet i regi af EU og OECD.

Hvis Skatteministeriet fortsat vil hævde, at Skatteministeriets fortolkning af momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c, er i overensstemmelse med og ikke adskiller sig fra øvrige EU-medlemsstaters fortolkning af bestemmelsen, påhviler bevisbyrden for dette standpunkt Skatteministeriet.

Hvis opfordringerne fortsat ikke besvares, begærer sagsøgeren det lagt til grund, at retsstillingen i de øvrige medlemsstater er som dokumenteret med de fremlagte erklæringer, juridiske responsum, administrativ praksis og retspraksis.

Retten anmodes på ny om at træffe afgørelse om, at det skal tillægges processuel skadevirkning for Skatteministeriet, hvis Skatteministeriet fortsat undlader at opfylde opfordringerne. Der henvises til retsplejelovens § 339.

Efter Apcoas opfattelse må spørgsmålet om den rette fortolkning af momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c, nu anses for at fremstå med en sådan klarhed, at der ikke foreligger nogen tvivl om, at opkrævning af kontrolgebyrer for overtrædelse af parkeringsforskrifter ikke er momspligtige. Kontrolgebyret udgør ikke et vederlag for (fortsat) parkering, idet der ikke leveres en selvstændig og individualiseret ydelse til gengæld for kontrolgebyret. Kontrolgebyret er derimod en sanktion og godtgørelse for bilistens overtrædelse af parkeringsforskrifter, som ikke opfylder betingelserne for momspligt.

Alternativt må spørgsmålet om den rette fortolkning af momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c, som minimum forelægges EU-Domstolen til præjudiciel forelæggelse efter TEUF artikel 267, stk. 2.

Den omstændighed at den nationale praksis i Storbritannien, Tyskland og Sverige (og Norge) er baseret på en anden fortolkning af momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c, end den fortolkning, som Skatteministeriet anlægger i den foreliggende sag, bør efter Apcoas opfattelse anspore Retten til at være særlig agtpågivende ved vurderingen af, hvorvidt der består en rimelig tvivl om den korrekte anvendelse af momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c, i forhold til kontrolgebyrer.

Det ville være uheldigt, og direkte i strid med TEUF artikel 267's formål om at sikre en ensartet og korrekt anvendelse af EU-retten ved de nationale domstole, såfremt den nationale danske praksis som udlagt af Skatteministeriet opretholdes uden forelæggelse i en situation, hvor Danmark står mere eller mindre alene med sin fortolkning.

I den sammenhæng bemærkes for god orden skyld, at Retten i medfør af TEUF artikel 267, stk. 2, på ethvert tidspunkt af egen drift har mulighed for at forelægge spørgsmål for EU-Domstolen, hvis den skønner, at den forelæggende sag giver anledning til tvivl om fortolkningen

af momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c, eller andre EU-retlige bestemmelser, som den nødvendigvis må træffe afgørelse om. Denne kompetence kan i medfør af EU-Domstolens faste praksis ikke på bindende måde begrænses, herunder hverken ved nationale bestemmelser om kærefriste eller retskraft mv.

ii

Sagsøgte Skatteministeriet har i sit påstandsdokument gjort gældende, at:

ii

1. De opkrævede forhøjede parkeringsafgifter/kontrolafgifter er vederlag for en momspligtig udlejning af parkeringsplads

Det er med rette, at der er opkrævet moms af de omhandlede forhøjede parkeringsafgifter/kontrolafgifter, idet der er tale om vederlag for sagsøgerens ydelser i form af udlejning af parkeringsplads og dermed vederlag for momspligtige transaktioner, jf. momslovens § 4, stk. 1, 1. pkt., jf. § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt., samt § 27, stk. 1, 1. pkt. Der er tale om momspligtige transaktioner i samtlige de 13 parkeringssituationer, der er nævnt i Landsskatterettens afgørelse, hvor sagsøgeren opkræver en forhøjet parkeringsafgift/kontrolafgift.

Der er i alle 13 parkeringstilfælde tale om levering af en ydelse mod vederlag i momslovens og momssystemdirektivets forstand fra sagsøgerens side. Den pågældende bilist, som den forhøjede parkeringsafgift/kontrolafgift opkræves af, modtager i alle tilfælde en modydelse i form af en plads til (fortsat) parkering af sit køretøj. Det gør ingen principiel forskel for momspligten, om den forhøjede parkeringsafgift/kontrolafgift opkræves som følge af en overtrædelse af forskrifter for betalingsparkering, forskrifter for tidsbegrænset betalingsfri parkering, eller som følge af anden ikke-forskriftsmæssig parkering. I alle tilfælde opkræves den forhøjede parkeringsafgift/kontrolafgiften som vederlag for (fortsat) ikke-forskriftsmæssig parkering/benyttelse af den pågældende parkeringsplads/det areal, hvor køretøjet er parkeret. Den forhøjede parkeringsafgift/kontrolafgift udløses udelukkende af parkeringen, og der er derfor en direkte sammenhæng mellem parkeringen og betalingen af den forhøjede parkeringsafgift/kontrolafgiften.

Den af sagsøgeren opkrævede forhøjede parkeringsafgift/kontrolafgift betragtes ikke i momsmæssig henseende som en konventionalbod eller en "bøde", som er uden modydelse. Det er herved uden betydning, at den forhøjede parkeringsafgift væsentligt overstiger timetaksten for tilladt tidsbegrænset parkering i et betalingsanlæg, eller om afgiften opkræves i et parkeringsanlæg, der i øvrigt har gratisparkering. Vederlaget, jf. momslovens § 4, stk. 1, 1. pkt., som er sagsøgerens afgiftsgrundlag, jf. lovens § 27, stk. 1, 1. pkt., er det beløb ("den samlede modværdi", jf. momssystemdirektivets artikel 73), som sagsøgeren faktisk modtager fra bilisten for ydelsen. Det er altså ikke afgørende, hvilken økonomisk "værdi" parkeringsydelsen har for bilisten i forhold til det beløb, som denne faktisk bliver afkrævet af sagsøgeren. Det er videre uden betydning for den momsmæssige bedømmelse af

transaktionen, hvordan ydelsen og vederlaget benævnes af sagsøgeren, da et "kontrolgebyr" eller en "kontrolafgift" reelt er en (forhøjet) parkeringsafgift.

Det er endvidere uden betydning for den objektive momspligt af transaktionen, om sagsøgerens parkeringsudlejningsydelse ikke leveres "frivilligt", men snarere "tilegnes" af den parkerende bilist. Det afgørende er, at der i kraft af selve den foretagne parkering mod sagsøgerens opkrævning af en forhøjet parkeringsafgift/kontrolafgift består et retsforhold mellem sagsøgeren og den parkerende bilist, der medfører en gensidig udveksling af ydelser. Dette retsforhold har efter fast dansk retspraksis karakter af et aftalelignende forhold (kvasiaftale).

Af de nævnte grunde er betingelserne ifølge EU-Domstolens praksis for, at der foreligger en afgiftspligtig transaktion (levering af en ydelse mod vederlag), opfyldt.

Disse hovedsynspunkter støttes nærmere på følgende:

Det følger af momslovens § 4, stk. 1, 1. pkt., at der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet. Ved levering af en vare forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode, jf. bestemmelsens 2. pkt., mens levering af en ydelse omfatter enhver anden levering, jf. 3. pkt. Af momslovens § 27, stk. 1, 1. pkt., følger, at ved levering af varer og ydelser er afgiftsgrundlaget vederlaget.

Momslovens § 4, stk. 1, gennemfører momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra a og c (tidligere 6. momsdirektivs artikel 2, nr. 1). Af fritagelsesreglen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt., fremgår det, at administration, udlejning og bortforpagtning af fast ejendom er fritaget for afgift. Fritagelsen omfatter dog ikke udlejning af bl.a. parkeringsplads, jf. § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt. Momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 1. pkt., har hjemmel i momssystemdirektivets artikel 135, stk. 1, litra 1 (tidligere 6. momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b), mens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt., om momspligt af udlejning af parkeringsplads har hjemmel i momssystemdirektivets artikel 135, stk. 2, litra b om "*udlejning af pladser til parkering af transportmidler*" (tidligere 6. momsdirektivs artikel 13, punkt B, litra b, nr. 2, om "*udlejning af pladser til parkering af køretøjer*").

Det følger af fast praksis fra EU-Domstolen, at fritagelsesreglerne i direktivet skal fortolkes snævert, da de er undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person, jf. eksempelvis Domstolens dom i sag 173/88, Morten Henriksen, præmis 12, sag C-428/02, Marselisborg Lystbådehavn, præmis 29, og sag C-346/95, Elisabeth Blasi, præmis 18.

Den i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt., indeholdte undtagelse fra fritagelsesreglen i 1. pkt. for udlejning af fast ejendom, placerer deri-

mod de oplyste transaktioner, herunder udlejning af parkeringsplads, under momslovens og direktivets (momssystemets) generelle ordning, der som nævnt indebærer, at alle transaktioner, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person, pålægges moms. Bestemmelsen om momspligt af udlejning af parkeringsplads skal derfor ikke fortolkes strengt, jf. Domstolens dom i sagen vedrørende Marselisborg Lystbådehavn, præmis 43, og i Blasi-sagen, præmis 19. Den danske momslovs bestemmelse om momspligt for udlejning af parkeringsplads skal fortolkes i overensstemmelse hermed.

Det følger af SKATs praksis, jf. Den juridiske vejledning 2016-2, pkt. D.A.5.8.12, at en forhøjet parkeringsafgift eller en kontrolafgift, der bliver opkrævet som betaling for uberettiget parkering i et privatejet parkeringsanlæg, er momspligtig. Afgiften anses for vederlag for en momspligtig ydelse i form af udlejning af parkeringsplads, jf. momslovens § 4, stk. 1, 1. pkt., jf. § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt.

Momspligten gælder ifølge SKATs praksis i sin helhed, dvs. uanset hvad der er baggrunden for opkrævningen af den forhøjede parkeringsafgift eller kontrolafgift, og uanset om der er tale om et betalingsanlæg, et anlæg med gratisparkering eller et anlæg med reserverede pladser, jf. Skatterådets bindende svar af 16. maj 2006 (SKM2006.535.SR), afgivet til Europark og en række andre parkeringselskaber, herunder sagsøgeren.

Skatterådets bindende svar blev stadfæstet af Landsskatteretten ved kendelse af 2. oktober 2007 (LSR j.nr. 2-6-1664-0201). Landsskatteretten henviste dels til Højesterets dom i Car Park-sagen om momspligt af forhøjede parkeringsafgifter omtalt nedenfor, dels til 02004.2520 om en bilists pligt til at betale kontrolafgift ved overtrædelse af parkeringsforskrifter i et anlæg med gratisparkering, jf. også nedenfor.

Det afgørende er efter SKATs praksis, at den forhøjede parkeringsafgift eller kontrolafgift opkræves som følge af en parkering foretaget i strid med parkeringsforskrifterne for det pågældende anlæg. Den forhøjede parkeringsafgift eller kontrolafgift anses for et vederlag for en parkering, dvs. et vederlag for en momspligtig udlejning af en parkeringsplads i alle tilfælde.

Begrundelsen for praksis er, at den forhøjede parkeringsafgift/kontrolafgift opkræves i medfør af et aftalelignende forhold mellem ejeren af parkeringsanlægget (parkeringsselskabet, der overvåger anlægget) og bilisten, og at bilisten faktisk modtager en ydelse, som parkeringsafgiften eller kontrolafgiften er et (eventuelt forhøjet) vederlag for, nemlig en tilrådighedsstillelse af en parkeringsplads for bilistens køretøj. Det er ikke afgørende for momspligten, om leverancen sker "frivilligt" fra parkeringsanlæggets ejers side, eller om ydelsen snarere "tilegnes" af bilisten. Det er heller ikke afgørende, om der er tale om et betalingsanlæg, hvor ejeren i forvejen opkræver en tidsbaseret parkeringsafgift som vederlag for en forskriftsmæssig parkering, eller et anlæg med

gratisparkering, hvor der alene opkræves en kontrolafgift ved ikke-forskriftsmæssig parkering.

Det følger af EU-Domstolens faste praksis, at en tjenesteydelse kun udføres "mod vederlag", såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen modtagne vederlag udgør den faktiske modværdi af den ydelse, som leveres til modtageren, jf. sag C-16/93, Tolsma, præmis 14, og f.eks. dom af 23. december 2015 i de forenede sager C-250/14 og C-289/14, Air France-KLM m.fl., præmis 22. Dette er tilfældet, såfremt der består en direkte sammenhæng mellem tjenesteydelsen og den modtagne modværdi, idet de betalte beløb udgør den faktiske modværdi af en individualiseret ydelse, som leveres inden for rammerne af et sådant retsforhold, jf. f.eks. Air France- KLM-dommen, præmis 23, og dom af 18. juli 2007 i sag C-277/05, Societe thermale d'Eugenie-les-Bains, præmis 19. Fra dansk højesteretspraksis, der følger samme retsanvendelse, kan henvises til U2012.1989H (Danish Car Service ApS mod Skatteministeriet) om vederlag for skrotning af biler. Højesterets dom i Car Park-sagen U1996.883H, jf. nedenfor, er udtryk for samme momsretlige retsanvendelse.

SKATs førnævnte praksis har for så vidt angår momspligt af forhøjede parkeringsafgifter opkrævet i betalingsanlæg som følge af parkering i strid med parkeringsforskrifterne direkte støtte i Højesterets ledende dom i U1996.883H (Car Park). Car Park drev en række privatejede parkeringsanlæg med betalingsparkering og opkrævede i tilfælde af uberettiget parkering en forhøjet parkeringsafgift (tillægsafgift) på kr. 400. Den almindelige parkeringstakst varierede fra kr. 1,5 til kr. 6 i timen. Den forhøjede afgift blev opkrævet, såfremt bilisterne undlod at indløse p-billet eller på anden måde overtrådte de forskrifter, der var gældende for parkeringen, f.eks. ved parkering uden for afmærkede parkeringspladser, ved parkering uden anbringelse af synlig p-billet, eller ved overskridelse af betalt tid. Sagen angik, om den forhøjede parkeringsafgift var momspligtig.

Landsretten udtalte:

"Uanset at den forhøjede parkeringsafgift er fastsat som en standardtakst af betydelig størrelse i forhold til den sædvanlige parkeringsafgift begrundet i sagsøgerens ønske om at undgå parkering i strid med forskrifterne, findes den forhøjede afgift, der opkræves med hjemmel i et aftalelignende forhold, at måtte anses som vederlag for en ydelse omfattet af merværdiafgiftslovens § 4, stk. 1, jf. § 27, stk. 1, jf. § 13, stk. 1, pkt. 8), 2. pkt., tidligere lovs § 7, stk. 1, jf. § 2, stk. 3, litra h, 2. pkt."

Højesteret stadfæstede dommen i henhold til grundene.

Højesteret henviser i noten til Car Park-dommen til Lyng Andersen m.fl.: Aftaler og mellemmand (2. udg., 1991) s. 117 f. Her behandles

kvasidispositioner, som af Lyng Andersen m.fl. beskrives som situationer, hvor en person forpligtes på lignende måde som ved et løfte, selv om hans optræden ikke indeholder en løfteerklæring. Det anføres, at visse retsfakta udløser aftalevirkning, uden at man i begivenhedsforløbet meningsfuldt kan indfortolke viljeserklæringer af typen tilbud og accept. Lyng Andersen m.fl. omtaler som eksempel U1979.15H om et selskab, som efter at have udført forgæves forhandlinger med ejeren om leje af et parkeringsanlæg, uberettiget tog dette i brug til kundeparkering. Denne *tilegnelse* af ydelsen medførte pligt til at betale sædvanlig leje for parkeringsanlægget. Videre anføres hos Lyng Andersen m.fl., s. 118:

"den, der egenmægtigt og uden at (kunne) være i god tro tilegner sig en ydelse, må som udgangspunkt betale ydelsens sædvanlige pris, og er prisen særligt høj i netop tilegnelsessituationer, må denne særlige pris betales, hvis den har en rimelig begrundelse(...)"

Denne beskrivelse af retstilstanden er således grundlaget for Højesterets dom i Car Park-sagen. Dommen er som nævnt ledende, og den er derfor stadig udtryk for gældende ret på området for den momsmæssige behandling af forhøjede parkeringsafgifter/kontrolafgifter, der opkræves i privatejede parkeringsanlæg. Der er ikke som hævdet af sagsøgeren støtte i efterfølgende praksis fra EU-Domstolen for, at resultatet i Højesterets dom ikke længere skulle være gældende, jf. nedenfor.

Den samme beskrivelse af retsforholdet mellem parkeringsselskabet og den parkerende bilist findes i den seneste udgave af Aftaler og mellemænd (6. udg., 2012), s. 102-103. Her efterfølges det ovenfor citerede afsnit af en henvisning til afgørelser om parkering, herunder U2004.2520. Denne dom angik ikke moms, men om en bilist var pligtig at betale en kontrolafgift opkrævet på centeret Fisketorvets gratis parkeringsplads, fordi bilisten havde parkeret uden for de afmærkede båse. Byretten udtalte:

"Da sagsøgte i og med parkeringen af sin bil på det omhandlede sted må anses at have indgået en aftale af privatretlig karakter med ejeren af arealet om at ville overholde betingelserne for at benytte arealet til parkering, og da der ikke - uanset det af sagsøgte anførte - findes noget til hinder for, at en sådan aftale kan indgås mellem private, findes sagsøgte herefter at være pligtig til at betale sagsøgerne den i overensstemmelse med skiltningen pålagte afgift med tillæg af rykkergebyr, opgjort til 590 kr..."

Landsretten stadfæstede dommen i henhold til grundene.

En tilsvarende retsanvendelse findes i U2016.1354V om Europarks ret til opkrævning af kontrolafgift af en bilist, der havde parkeret i et betalingsanlæg og betalt herfor, men havde anbragt p-billetten i forruden med bagsiden opad. Landsretten bemærkede, at kontrolgebyret, der fremgik af skiltning ved siden af billetautomaten, "er et standardmæssigt aftalevilkår". Aftalevilkåret kunne ikke tilsidesættes som ugyldigt

efter aftalelovens § 36.

Såvel højesteretsdommen i Car Park-sagen som landsretsdommene støtter, at enhver forhøjet parkeringsafgift eller kontrolafgift, der opkræves af bilister i privatejede parkeringsanlæg som følge af parkering i strid med parkeringsforskrifterne med hjemmel i et aftalelignende forhold (kvasiaftale) mellem parkeringsselskabet og bilisten, er momspligtig, hvad enten der er tale om et betalingsanlæg eller et anlæg med gratisparkering eller et anlæg med reserverede parkeringspladser.

Skatteministeriet fremhæver herved, at Højesteret i Car Park-sagen ikke alene tog stilling til momspligt af forhøjet parkeringsafgift som følge af manglende betaling for parkering i et betalingsanlæg, men også opkrævning af forhøjet parkeringsafgift ved andre overtrædelser af parkeringsforskrifterne. Videre fremhæver ministeriet, at Højesteret ikke tiltrådte Car Parks synspunkt om, at den forhøjede parkeringsafgift må anses for en erstatning eller en konventionalbod for en parkering, som er uønsket af parkeringsanlæggets ejer.

Derfor er den momsretlige retstilstand på dette område endegyldigt fastslået med højesteretsdommen, også hvor en kontrolafgift opkræves som følge af overtrædelse af forskrifter uden for betalingsparkeringssituationen. Den af sagsøgeren påberåbte senere afgørelse fra EU-Domstolen i sag C-277/05, Societe thermale, ændrer ikke på den momsretlige bedømmelse og behandling af kontrolgebyrer opkrævet af indehavere af parkeringsanlæg, som er fastslået af Højesteret, jf. nedenfor.

I højesteretssagen var der tale om betalingsparkering, men Højesterets retsanvendelse kan som nævnt overføres generelt **til** den momsmæssige behandling af kontrolafgifter, og finder ikke kun anvendelse på kontrolafgifter pålagt som følge af manglende indløsning af en pligtig parkeringsafgift. Det fremgår således af dommens præmisser, at kontrolafgiften må anses som et vederlag for en ydelse med hjemmel i et aftalelignende forhold omfattet af momsloven.

Højesteret afviste i CarPark-sagen CarPark A/S' anbringende om, at kontrolafgiften måtte anses for en ikke-momspligtig erstatning eller en konventionalbod, fordi der var tale om et standardiseret beløb. Allerede af denne grund er den af sagsøgeren påberåbte dom i Societe thermale-sagen ikke relevant. Dommen vedrører den situation, at en kunde, der har forudbetalt et depositum til et hotel, efterfølgende annullerer sit hotelophold, og derfor aldrig gør brug af hotellets ydelser. Hotellet leverer derfor ikke nogen modydelse til kunden til gengæld for det depositum, som hotelvirksomheden efter reservationsaftalen kan beholde som en godtgørelse for hotelvirksomhedens tab, jf. dommens præmis 23, 25, 26, 32, 34 og 36. Der er altså tale om en helt anden situation end i nærværende sag.

En kontrolafgift for en foretaget parkering kan ikke sammenlignes med et depositum, ligesom kontrolafgiften ikke opkræves som følge af annullation af en aftale om gensidig udveksling af ydelser, men tværti-

mod som følge af en uberettiget forlængelse af (kvasi)aftalen, hvorved bilisten opnår en (fortsat) parkeringsmulighed.

Sagsøgeren foretager en levering mod vederlag i momsretlig forstand, idet sagsøgeren leverer en modydelse til gengæld for kontrolgebyret i form af at stille det pågældende areal til rådighed for parkering (uanset hvilke forskrifter, der er overtrådt ved den pågældende parkering). Der består en direkte sammenhæng og gensidighed mellem kontrolgebyret og bilistens parkering.

1. Højesterets dom i Car Park-sagen er fortsat gældende ret. Den danske momspraksis er i overensstemmelse med momssystemdirektivet som fortolket i Domstolens praksis

Sagsøgeren anførte for Landsskatteretten og har gentaget for byretten, at Højesterets dom i Car Park-sagen fra 1996 ikke kan opretholdes efter EU-Domstolens afgørelse i Societe thermale-sagen, som ifølge sagsøgeren betyder, at forhøjede parkeringsafgifter og kontrolafgifter ikke kan anses for vederlag for en momspligtig ydelse, men derimod er en erstatning eller en konventionalbod uden modydelse, at højesteretsdommen i øvrigt alene tager stilling til momspligt af forhøjede parkeringsafgifter i betalingsanlæg og ikke kontrolafgifter opkrævet i anlæg med gratisparkering eller i andre situationer, og at den danske retstilstand er i strid med momssystemdirektivet, da de forhøjede parkeringsafgifter eller kontrolafgifter ikke er vederlag for momspligtige ydelser i form af udlejning af parkeringspladser.

Den af sagsøgeren påberåbte dom fra 2007 i Societe thennale-sagen fører ikke til en ændring af retstilstanden for så vidt angår momspligt af forhøjede parkeringsafgifter og kontrolafgifter. Som også fremhævet af Landsskatteretten i afgørelsen i nærværende sag angår dommen den situation, at en kunde, der har forudbetalt et depositum til et hotel i henhold til en reservationsaftale, efterfølgende annullerer sit hotelophold, og derfor aldrig gør brug af hotellets ydelser. Hotellet leverer derfor ikke nogen modydelse til kunden til gengæld for det depositum, som hotelvirksomheden efter reservationsaftalen kan beholde som en godtgørelse for hotelvirksomhedens tab.

EU-Domstolen lagde afgørende vægt på, at en kundes indbetaling af et depositum og bestyreren af en hotelvirksomheds pligt til ikke at kontrahere med tredjemand i et omfang, der forhindrer ham i at iagttage den forpligtelse, han har påtaget sig i forhold til kunden, ikke kan kvalificeres som gensidige ydelser (præmis 22-26). Først når selve hotelydelser faktisk leveres, og der opkræves et vederlag herfor, er der tale om en momspligtig transaktion.

Domstolen bemærkede (præmis 32/36), at mens et depositum "*i tilfælde af normal afvikling af aftalen*" (dvs. hvor hotelgæsten faktisk gør brug af det reserverede værelse) bliver fratrukket prisen for de ydelser, der leveres af bestyreren af en hotelvirksomhed, er tilbageholdelsen af et depositum (for en annulleret reservation) i henhold til en reservati-

onsaftale en følge af muligheden for annulation og tjener til at godtgøre bestyreren af en hotelvirksomhed for annulationen. En sådan godtgørelse er ikke vederlag for en ydelse og er ikke en del af beskatningsgrundlaget for moms ifølge dommen.

I den foreliggende sag er der ikke tale om, at den bilist, der parkerer i strid med forskrifterne og bliver opkrævet en forhøjet parkeringsafgift eller kontrolafgift, betaler en erstatning eller godtgørelse til parkeringsselskabet for en ikke-benyttelse af parkeringsselskabets ydelser - tværtimod. Bilisten tilegner sig derimod en ydelse bestående i en optagelse af en parkeringsplads. Højesteret har videre i Car Park-dommen fastslået, at en forhøjet parkeringsafgift ikke kan anses for en erstatning eller konventionalbod.

Sagsøgeren har endvidere påberåbt sig, at der ifølge sagsøgeren hverken i Storbritannien, Tyskland eller Sverige opkræves moms af forhøjede parkeringsafgifter eller kontrolafgifter. Sådanne forhøjede parkeringsafgifter eller kontrolafgifter anses i stedet for momspligtige vederlag for en administrationsydelse (overvågningsydelse) leveret af parkeringsselskabet til ejeren af parkeringsanlægget, såfremt parkeringsselskabet beholder de opkrævede parkeringsafgifter/kontrolafgifter.

Sagsøgeren har indhentet erklæringer fra sine søsterselskaber i Apoca Parking-koncernen i de nævnte lande om, at de ikke bliver opkrævet moms af forhøjede parkeringsafgifter og kontrolafgifter som vederlag for udlejning af parkeringspladser. Endvidere har sagsøgeren indhentet erklæringer fra revisionsfirmaet EY i Storbritannien, EY i Tyskland og EY i Sverige, der bekræfter den nævnte praksis. Endelig er fremlagt en "Revenue & Customs Brief 57/08" af 8. december 2008, hvoraf fremgår, at de engelske skattemyndigheder havde skiftet praksis, således at "excess charges" for bilisters parkering i strid med forskrifterne for private parkeringsanlæg ikke længere pålægges moms. Sådanne "excess charges" pålægges dog moms, såfremt parkeringsselskabet beholder de opkrævede beløb, idet de da anses for vederlag for en administrationsydelse fra parkeringsselskabet til ejeren af parkeringsanlægget.

Sagsøgeren anmodede under sagens forberedelse retten om forlæggelse af følgende præjudicielle spørgsmål for EU-Domstolen:

"Udgør kontrolgebyrer for manglende iagttagelse af

- a. parkeringsforbud på privat grund,
- b. parkeringsforskrifter for gratis parkering på privat grund, og/eller
- c. parkeringsforskrifter for betalingsparkering på privat grund,

en leverance mod vederlag og derved en momspligtig en leverance mod vederlag og dermed en momspligtig transaktion i henhold til artikel 2, stk. 1, litra c, i momssystemdirektivet?"

Ved kendelse af 1. juni 2016 afviste retten - i overensstemmelse med Skatteministeriets synspunkter - anmodningen om præjudiciel fore-

læggelse med følgende begrundelse:

"Højesteret har ved dommen af 12. april 1996, refereret i UJR 1996 side 883, blandt andet udtalt, at uanset en forhøjet parkeringsafgift er fastsat som en standardtakst af betydelig størrelse i forhold til den sædvanlige parkeringsafgift begrundet i et ønske om at undgå parkering i strid med forskrifterne, er den forhøjede afgift, der opkræves med hjemmel i et aftalelignende forhold, at anse som vederlag for en ydelse omfattet af momslovens § 4, stk. 1, jf. § 27, stk. 1, jf. § 13, stk. 1, pkt. 8), 2. pkt.

Retten finder, at der herefter ikke er rimelig tvivl om forståelsen af bestemmelsen, heller ikke i forhold til de tilfælde hvor parkering er gratis, eller hvor der er forbud mod parkering.

Det ændrer ikke herved, at EU-Domstolen i dom af 18. juli 2007 i sagen C-277/05 (Societe thermale) har udtalt, at manglende tilbagebetaling af depositum for hotelreservation ikke udgør vederlag for en ydelse, og dermed ikke er momspligtig i henhold til momssystemdirektivet.

Endelig bemærker retten, at det - som sagen er oplyst - ikke kan lægges til grund, at de danske skattemyndigheders fortolling af direktivbestemmelserne adskiller sig væsentligt fra fortollingen i andre medlemsstater, herunder Sverige og Storbritannien. "

Skatteministeriet bemærker, at de af sagsøgeren efterfølgende indhentede erklæringer mv. fremlagt som bilag 7-22 ikke indeholder noget nyt i forhold til det materiale, der var fremlagt for retten, da der blev afholdt formalitetsprocedure den 23. maj 2016. Det bestrides, at den af sagsøgeren fremlagte "dokumentation" for retsstillingen i de nævnte andre EU-lande skulle pålægge Skatteministeriet en "bevisbyrde" for, at de forhøjede parkeringsafgifter/kontrolafgifter ikke er momspligtige.

Det afgørende er, at Højesteret endegyldigt har fastslået retstilstanden mht. momspligt af forhøjede parkeringsafgifter/kontrolafgifter, der opkræves som følge af en parkering i strid med forskrifterne i et privatejet parkeringsanlæg, og at der ud fra den retsanvendelse, som Højesteret foretager i den ledende dom i Car Park-sagen, ikke består en for en momsretlig bedømmelse principiel forskel på, hvilken ikke-forskriftsmæssig parkering, der er tale om.

Vedrørende de af sagsøgeren fremsatte opfordringer 1-4 i sagsøgerens processkrift af 9. december 2016, s. 18, bemærkes, at ministeriet tidligere har forholdt sig til sagsøgerens synspunkt om retstilstanden i andre medlemsstater, samt at materialet ikke ændrer herpå. Materialet er ikke afgørende for den momsretlige vurdering, som retten skal foretage, og som nævnt har retten allerede afvist sagsøgerens begæring om præjudiciel forelæggelse, bl.a. med henvisning til Højesterets dom i Car Park-sagen. Ministeriets bemærkninger til det som bilag 7-20 fremlag-

te materiale henhører under proceduren under hovedforhandlingen.

Det er muligt, at retsopfattelsen i de nævnte medlemsstater afviger fra retsopfattelsen i Danmark, men det afgørende er, hvad der følger af momssystemdirektivet som fortolket i Domstolens praksis, og om den danske praksis er forenelig hermed. Dette er tilfældet, da den danske praksis tager udgangspunkt i, at opkrævningen af forhøjede parkeringsafgifter og kontrolafgifter sker med hjemmel i et aftalelignende forhold mellem parkeringselskabet og bilisten, der parkerer i strid med forskrifterne, og da der sker en gensidig udveksling af ydelser i form af levering af en parkeringsplads mod betaling af et (forhøjet) vederlag i form af en på forhånd (stiltiende) aftalt forhøjet parkeringsafgift eller kontrolafgift.

Ministeriet har tidligere svaret på spørgsmålene under sagsøgerens opfordring 2-4. Der har ikke været noget grundlag for at forelægge sagen for Juridisk Specialudvalg, og dette vil heller ikke ske. I øvrigt har retten afslået præjudiciel forelæggelse i overensstemmelse med Skatteministeriets synspunkt om, at der ikke er nogen rimelig tvivl om fortolkningen af EU-retten.

Vedrørende sagsøgerens opfordring 5 bemærkes, at det af sagsøgeren i processkriftet af 9. december 2016, s. 19, øverst, nævnte regelsæt ikke er relevant. SKAT har til Skatteministeriet oplyst, at der ikke udveksles oplysninger om moms gennem SGI (SKATs globale informationsudveksling).

Grundlaget for kontrolsamarbejdet på momsområdet mellem EU-landene er reguleret i Rådets forordning af 7. oktober 2010 om administrativt samarbejde og bekæmpelse af svig vedrørende merværdiafgift (nr. 904/2010) samt Kommissionens gennemførelsesforordning af 31. januar 2012 (nr. 79/2012).

Forordningerne giver skattemyndighederne i EU-medlemsstaterne mulighed for at udøve det nødvendige bistandssamarbejde med henblik på kontrol af momsens korrekte beregning i EU-medlemsstaterne. Der er i den forbindelse tale om udveksling af alle nødvendige oplysninger med henblik på at foretage en korrekt momsansættelse. Hensigten hermed er at udveksle konkrete oplysninger om fx personer, virksomheder og transaktioner.

Gennem disse aftaler udveksles der som udgangspunkt ikke oplysninger om andre landes regler og praksis inden for momsområdet. Udveksling af oplysninger om andre landes regler og praksis sker derimod typisk igennem Udenrigsministeriet.

På momsområdet sker det i praksis gennem Danmarks Faste Repræsentation ved EU, hvis der er behov for oplysninger fra flere lande. Hvis der kun er behov for oplysninger fra et enkelt land, kan Skatteministeriet også indhente disse direkte fra medlemslandet. Skatteministeriet kan ikke garantere, at alle EU-lande besvarer henvendelserne, eller

hvorvidt oplysningerne er korrekte og retvisende.

Derudover bemærkes det, at det ville helt uforholdsmæssigt, hvis Skatteministeriet skulle indhente oplysninger, om alle landes regler og praksis til alle retssager, der verserer mod Skatteministeriet om moms-spørgsmål.

ti

Sagsøgeren Apcoa Parking Danmark A/S har yderligere i processkrift 2 gjort gældende, at Skatteministeriet nemt og hurtigt kunne have indhentet oplysninger om, hvorvidt kontrolafgifter for uretmæssig parkering anses for momspligtige transaktioner i de andre EU-medlemsstater, ved henvendelse til blandt andet JITSIC netværket. Derfor må det komme Skatteministeriet til skade, at de som den part, der har direkte og nem adgang til at indhente disse oplysninger, ikke har udnyttet mulighederne for at føre bevis for påstanden om, at retsstillingen i andre EU-medlemsstater ikke er anderledes end i Danmark.

Parterne har under hovedforhandlingen i det væsentlige procederet i overensstemmelse med det i påstandsdokumenterne og processkrift 2 anførte.

Retstens begrundelse og afgørelse

I alle de 13 situationer, hvor Apcoa Parking Danmark A/S opkræver en forhøjet parkeringsafgift, har bilisten foretaget en parkering og derved opnået en parkeringsydelse. Dette gælder uanset parkeringens eventuelle retsstridige karakter og uanset, at bilen eventuelt efterfølgende fjernes.

Højesteret har ved dommen af 12. april 1996, refereret i UfR 1996 side 883, blandt andet udtalt, at uanset en forhøjet parkeringsafgift er fastsat som en standardtakst af betydelig størrelse i forhold til den sædvanlige parkeringsafgift begrundet i et ønske om at undgå parkering i strid med forskrifterne, er den forhøjede afgift, der opkræves med hjemmel i et aftalelignende forhold, at anse som vederlag for en ydelse omfattet af momslovens § 4, stk. 1, jf. § 27, stk. 1, jf. § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt.

Denne vurdering ændres ikke af, at en arbejdsgruppe under Justitsministeriet i Rapport om bedre forbrugerbeskyttelse på parkeringsområdet fra juni 2013 blandt andet har anført, at opkrævningen af en kontrolafgift i retlig henseende er at anse som en bod, der bliver pålagt som følge af, at bilisten har misligholdt den indgåede aftale, idet dette alene relaterer sig til den aftaleretlige fortolkning og vurdering af parkeringsvilkår og skiltningens beskaffenhed.

Herefter, og i øvrigt af de af Landsskatteretten anførte grunde, tager retten sagsøgte Skatteministeriets påstand om frifindelse til følge.

Retten finder fortsat ikke, der er grundlag for at forelægge spørgsmål for

EU-domstolen.

Efter sagens udfald sammenholdt med parternes påstande skal Apcoa Parking Danmark NS betale sagsomkostninger til Skatteministeriet med 750.000 kr. inkl. moms til dækning af udgiften til advokatbistand. Retten har ved fastsættelsen af beløbet lagt vægt på sagens økonomiske værdi, karakter og omfang, herunder at der har været afholdt formalitetsprocedure.

Thi kendes for ret:

Skatteministeriet frifindes.

Apcoa Parking Danmark NS skal inden 14 dage i sagsomkostninger til Skatteministeriet betale 750.000 kr.

Sagsomkostningerne forrentes efter rentelovens § 8 a.