



# HØJESTERETS KENDELSE

afsagt den 7. februar 2020

---

**Sag BS-12663/2019-HJR**  
(2. afdeling)

Apcoa Parking Danmark A/S  
(advokat Jan Steen Hansen)

mod

Skatteministeriet  
(advokat David Auken)

Højesteret (dommerne Vibeke Rønne, Michael Rekling, Jan Schans Christensen, Lars Apostoli og Jørgen Steen Sørensen) har i henhold til artikel 267 i Traktaten om Den Europæiske Unions Funktionsmåde besluttet at anmode EU-Domstolen om en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 2, stk. 1, litra c, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1). Den præjudicielle forelæggelse angår spørgsmålet, om kontrolgebyrer for overtrædelse af forskrifter for parkering på privat grund udgør et vederlag for en leveret ydelse i henhold til artikel 2, stk. 1, litra c, således at der foreligger en momspligtig transaktion.

## **1. Sagens omstændigheder og hidtidige forløb**

1.1. Apcoa Parking Danmark A/S (herefter Apcoa) er en privat virksomhed, som driver parkeringsanlæg på privat område efter aftale med pladsejeren. Apcoa fastsætter vilkår for brug af parkeringsarealerne, f.eks. om forbud mod parkering uden særskilt tilladelse, maksimal parkeringstid og betaling for parkering. Hvis vilkårene bliver overtrådt, opkræver Apcoa et særligt ”kontrolgebyr” (510 kr. i årene 2008 og 2009).

- 1.2. Ved indkørslen til de omhandlede parkeringsarealer er der opsat et skilt med bl.a. denne tekst: ”Overtrædelse af bestemmelserne kan medføre kontrolgebyr på 510 kr.” eller ”Overtrædelse af bestemmelserne kan medføre kontrolafgift på 510 kr./døgn” (beløb angivet i 2008- og 2009-niveau). Der er endvidere bl.a. anført: ”Området drives efter privatretlige regler.” Der henvises nærmere til pkt. 1.6 nedenfor.
- 1.3. Den foreliggende sag drejer sig om, hvorvidt Apcoa har pligt til at betale moms af disse kontrolgebyrer. Det er ubestridt, at Apcoa er momspligtig af den eventuelle betaling for parkering, som sker i overensstemmelse med forskrifterne.
- 1.4. Apcoa anmodede den 25. oktober 2011 SKAT (den danske skatteforvaltning) om tilbagebetaling af salgsmoms for opkrævede kontrolgebyrer. Anmodningen vedrørte gebyrer afregnet i perioden fra den 1. september 2008 til den 31. december 2009. Beløbet blev opgjort til 25.089.292 kr.
- 1.5. SKAT afviste den 12. januar 2012 anmodningen med den begrundelse, at kontrolgebyrerne anses for momspligtige efter momslovens § 4, stk. 1, og § 27, stk. 1, jf. § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt.
- 1.6. SKATs afgørelse blev indbragt for Landsskatteretten (en administrativ klagemyndighed), som den 23. december 2014 stadfæstede SKATs afgørelse. Landsskatteretten oplyste i sin afgørelse de 13 situationer, hvor Apcoa opkrævede kontrolgebyr:

”1. Ikke tilstrækkeligt gebyr betalt.

2. Gyldig p-billet 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 én p-skive Dette gebyrpunkt anvendes i de tilfælde hvor bilisten har placeret mere end én 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.”

#### 1.7. Af Landsskatterettens begrundelse fremgår bl.a.:

”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 på 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 Tidsskrift for Skatter og Afgifter 1996.357 H [også refereret i Ugeskrift for Retsvæsen 1996.883, jf. pkt. 3.1 nedenfor]. 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 [Østre Landsret] 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 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 b, 2. pkt.”

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

...

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 Ø statuerede.

EU-Domstolens dom i C-277/05 [Société thermale d'Eugénie-les-Bains] 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 annulation 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.”

- 1.8. Apcoa indbragte Landsskatterettens afgørelse for Retten i Kolding, som ved dom af 23. januar 2017 frifandt Skatteministeriet (som procespart for Skatteforvaltningen). Af dommens begrundelse fremgår bl.a.:

”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.”

- 1.9. Sagen blev indbragt for Vestre Landsret, som ved dom af 10. september 2018 stadfæstede byrettens dom. Af dommens begrundelse fremgår bl.a.:

”Momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c, er gennemført i dansk ret ved momslovens § 4, stk. 1, hvoraf det følger, at leverancer mod vederlag anses for momspligtige transaktioner.

Det omhandlede beløb er over for de bilister, der parkerer, betegnet som et ”kontrolgebyr” eller en ”kontrolafgift”. Beløbet opkræves som beskrevet i landsskatterettens kendelse side 2-3 i 13 typesituationer, hvor bilisten har parkeret i strid med forskrifterne for parkering på parkeringspladsen. Opkrævningen forudsætter i alle tilfælde, at bilisten har foretaget en parkering og således faktisk har benyttet det areal på parkeringspladsen til sit køretøj i et givent tidsrum, og der foreligger derfor en direkte sammenhæng mellem parkeringen og betalingen af beløbet.

Landsretten finder på den anførte baggrund, at beløbet, der opkræves med hjemmel i et aftalelignende forhold, skal anses som vederlag for en ydelse omfattet af momslovens § 4, stk. 1, således som det i øvrigt er anført af Højesteret i dommen af 12. april 1996 i sagen I 238/1995 (U.1996.883H). Der er herved også lagt vægt på de momenter, som landsskatteretten og byretten har fremhævet. De retningslinjer, som kan udledes af EU-Domstolens praksis efter Højesterets dom om begrebet ”levering mod vederlag”, herunder i sagen C-277/05, Société thermale d’Eugénie-les-Bains, indebærer ikke, at den retstilstand, der er fastlagt af Højesteret i dommen, ikke kan opretholdes.

Herefter, og da det, som Apcoa Parking Danmark A/S har anført om den momsmæssige behandling af kontrolgebyrer i bl.a. Storbritannien, Tyskland og Sverige, ikke kan føre til et andet resultat, tiltræder landsretten, at Skatteministeriet er frifundet.”

- 1.10. Vestre Landsrets dom er indbragt for Højesteret af Apcoa bl.a. med påstand om, at Skatteministeriet skal anerkende, at de af Apcoa opkrævede kontrolgebyrer for overtrædelse af parkeringsforskrifter – i forholdet mellem den enkelte bilist og Apcoa – ikke udgør vederlag for en momspligtig ydelse i henhold til den danske momslovs § 4, stk. 1, jf. artikel 2, stk. 1, litra c, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.
- 1.11. Skatteministeriet har nedlagt påstand om stadfæstelse af Vestre Landsrets dom.
- 1.12. Den foreliggende sag angår alene Apcoas pligt til at betale moms af kontrolgebyrer opkrævet af Apcoa hos de pågældende bilister. Den angår således ikke momspligt i forholdet mellem Apcoa og ejeren af det pågældende parkeringsareal.

## **2. Det danske retsgrundlag**

### *A. Momsloven*

- 2.1. Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem er i dansk ret implementeret i momsloven, jf. lovbekendtgørelse nr. 1021 af 26. september 2019 om merværdiafgift med senere ændringer.
- 2.2. Momslovens § 4, stk. 1, lyder:

”§ 4. 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.”

### 2.3. Afgiftspligtens omfang fastlægges i momslovens § 27, stk. 1:

”§ 27. Ved levering af varer og ydelser er afgiftsgrundlaget vederlaget, herunder tilskud, der er direkte forbundet med varens eller ydelsens pris, men ikke indbefattet afgiften efter denne lov. Finder betaling helt eller delvis sted, inden levering finder sted, eller inden faktura udstedes, udgør afgiftsgrundlaget 80 pct. af det modtagne beløb.”

### 2.4. Af momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, fremgår:

”§ 13. Følgende varer og ydelser er fritaget for afgift:

...

8) Udlejning og bortforpagtning af fast ejendom, herunder levering af gas, vand, elektricitet og varme som led i udlejningen eller bortforpagtningen. Fritagelsen omfatter dog ikke udlejning af værelser i hoteller og lign., udlejning af værelser i virksomheder, der udlejer for kortere tidsrum end 1 måned, udlejning af camping-, parkerings- og reklameplads, samt udlejning af opbevaringsbokse.”

## B. *Færdselsloven*

- 2.5. Færdselsloven (lovbekendtgørelse nr. 1324 af 21. november 2018 med senere ændringer) indeholder ikke nærmere regulering af, i hvilke situationer der kan pålægges kontrolgebyrer for ikke-forskriftsmæssig parkering på privat område. Ved en lovændring i 2014 (lov nr. 169 af 26. februar 2014) blev der imidlertid indsat en bestemmelse i lovens § 122 c, hvorefter kontrolafgift (kontrolgebyr) ved parkering på offentligt tilgængeligt privat område kun kan pålægges, hvis dette på stedet tydeligt er tilkendegivet (medmindre der gælder et generelt og tydeligt markeret forbud mod parkering på området). Lovændringen bygger bl.a. på en rapport af juni 2013 om bedre forbrugerbeskyttelse på parkeringsområdet, afgivet af en arbejdsgruppe under Justitsministeriet. I denne rapport hedder det bl.a. (side 172 ff.):

### ”4.3. Private kontrolafgifter

#### 4.3.1. Gældende ret

...

De private parkeringsafgifter udgjorde fra 2002 510 kr. svarende til de offentlige parkeringsafgifter. I efteråret 2009 valgte flere private parkerings-selskaber imidlertid at forhøje parkeringsafgiften til 590 kr., og siden har langt hovedparten af selskaberne hævet afgiften til 650 kr. Repræsentanterne fra Danske Private Parkeringsselskabers Brancheforening har over for arbejdsgruppen oplyst, at begrundelsen for forhøjelsen til 590 kr. var, at man på grund af en løbende prisstigning på de forskellige udgifter ved drift af parkeringsvirksomhed ikke længere mente at kunne følge den offentlige takst. Brancheforeningen har i den forbindelse nærmere henvist til, at afgiften skulle afspejle den forhøjede pris for lovlig parkering, at selskaberne skal svare moms af indbetalte parkeringsafgifter, samt at der ikke – i modsætning til afgifter pålagt af det offentlige – er mulighed for at kræve betaling af ejeren som led i et hæftelsesansvar.

...

#### 4.3.2. Arbejdsgruppens overvejelser

Arbejdsgruppen har overvejet, om der er behov for en regulering af den løbsmæssige størrelse på de kontrolafgifter, der udstedes ved parkering på private parkeringspladser, herunder navnlig om der kan og bør fastsættes en overgrænse herfor.

For den enkelte parkant kan det forekomme uforståeligt, at der på nogle parkeringspladser pålægges en højere kontrolafgift end på andre, når forholdene i forbindelse med parkering i øvrigt minder meget om hinanden.

Det kan imidlertid anføres, at dette ikke er anderledes, end at to ens varer kan have forskellige priser i forskellige forretninger. Efter arbejdsgruppens opfattelse må det således anerkendes, at en privat grundejer - i modsætning til det offentlige - i hvert fald som udgangspunkt har en mere fri adgang til at beslutte, hvordan grunden eventuelt skal udnyttes, herunder hvordan en eventuel parkeringsplads skal etableres og drives. ...

...

Arbejdsgruppen har herudover noteret sig oplysningerne om, hvad der er baggrunden for afgiftsforhøjelserne, og at beregningen af, hvor meget de private parkeringsafgifter skulle forhøjes, blev foretaget på baggrund af den pristalsregulering, som indtil 2002 var gældende for de parkeringsafgifter, der udstedes i medfør af færdselsloven. De aktuelle private parkeringsafgitters størrelse er således fastsat ud fra beregninger af den almindelige pris- og lønudvikling og er i øvrigt i almindelighed omkostnings- og markedsbestemt. Navnlig på den baggrund er det arbejdsgruppens opfattelse, at der ikke er grundlag for at fastsætte en fast grænse for, hvor stor en privat parkeringsafgift må være.

...

#### **4.4. Sagsbehandling – dokumentation og fremgangsmåde**

...

##### 4.4.2. Arbejdsgruppens overvejelser

...



Når en bilist parkerer på privat område, indgår bilisten i retlig henseende en aftale (ved en kvasidisposition) med grundejeren om parkering, hvor bilisten som udgangspunkt accepterer rimelige parkeringsrestriktioner og -vilkår, der fremgår af skiltningen på det pågældende sted. Det beror herefter på en aftaleretlig fortolkning og vurdering af parkeringsvilkårene og skiltningens beskaffenhed, om det i et konkret tilfælde vil være berettiget at opkræve en kontrolafgift – der i retlig henseende er en bod, grundejeren/parkerings-selskabet pålægger parkanten som følge af, at parkanten har misligholdt den indgåede aftale.”

### 3. Dansk retspraksis

- 3.1. Højesteret har i 1996 taget stilling til den momsretlige karakter af ”forhøjede parkeringsafgifter” (kontrolgebyrer) for ikke-forskriftsmæssig parkering på privat område, jf. pkt. 1.6 ovenfor. Ved dom af 12. april 1996 (gengivet i Ugeskrift for Retsvæsen 1996.883 og Tidsskrift for Skatter og Afgifter 1996.357) fandt Højesteret, at sådanne forhøjede afgifter, der opkræves med hjemmel i et aftaleliggende forhold, måtte anses som vederlag for en ydelse og dermed momspligtige. Dette gjaldt ifølge dommen, uanset at afgifterne var fastsat som en standardtakst af betydelig størrelse i forhold til den sædvanlige parkeringsafgift begrundet i parkeringsselskabets ønske om at undgå parkering i strid med forskrifterne.

### 4. De EU-retlige regler

- 4.1. Artikel 2, stk. 1, litra c, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem fastlægger området for momspligtige transaktioner og lyder således:

”Artikel 2

*Stk. 1.* Følgende transaktioner er momspligtige:

...

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

...”

- 4.2. Begrebet ”levering af ydelser” fastlægges nærmere i direktivets kapitel 3. Artikel 24, stk. 1, og artikel 25 lyder:

”Artikel 24

*Stk. 1.* Ved »levering af ydelser« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.

...

#### Artikel 25

En levering af ydelser kan bl.a. bestå i en af følgende transaktioner:

- a) overdragelse af et immaterielt gode, uanset om fordringen på godet er skriftlig eller ikke
- b) forpligtelse til at undlade noget eller til at tåle en handling eller en tilstand
- c) udførelse af en ydelse i henhold til et pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge loven.”

#### 4.3. Artikel 135, stk. 1, litra l, jf. stk. 2, litra b, lyder:

”Artikel 135

*Stk. 1.* Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

...

- l) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

*Stk. 2.* Den i stk. 1, litra l), omhandlede fritagelse omfatter ikke følgende former for udlejning:

...

- b) udlejning af pladser til parkering af transportmidler

...”

## 5. EU-Domstolens praksis

5.1. EU-Domstolen (tidligere EF-Domstolen) har ved en række lejligheder taget stilling til indholdet af begrebet ”levering af ydelser”.

5.2. I dom af 5. februar 1981 i sag C-154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (ECLI:EU:C:1981:38), udtalte EF-Domstolen bl.a.:

”12 En tjenesteydelse kan således beskattes i henhold til det andet direktiv, når tjenesteydelsen er foretaget mod vederlag, hvorved beskatningsgrundlaget for en sådan ydelse udgøres af alt, hvad der modtages som modydelse for tjenesteydelsen; der skal altså foreligge en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi.

...

14 Følgelig udgør en tjenesteydelse, for hvilken der ikke modtages en bestemt konkret modydelse, ikke en tjenesteydelse »mod vederlag«, hvorfor den ikke kan beskattes i henhold til det andet direktiv.”

5.3. I dom af 3. marts 1994 i sag C-16/93, Tolsma (ECLI:EU:C:1994:80), udtalte EF-Domstolen bl.a.:

”13 I dom af 5. februar 1981 (sag 154/80, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats, ...) og af 23. november 1988 (sag 230/87, Naturally Yours Cosmetics, ...) fastslog Domstolen, at beskatningsgrundlaget for en tjenesteydelse udgøres af alt, hvad der modtages som modydelse for tjenesteydelsen, og at der derfor, for at en tjenesteydelse kan beskattes, skal være en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi (jf. også dom af 18.3.1988, sag 102/86, Apple and Pear Development Council, ...).

14 Det kan herefter fastslås, at en tjenesteydelse kun udføres »mod vederlag«, som omhandlet i sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og derfor kun kan beskattes, 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.”

- 5.4. I dom af 18. juli 2007 i sag C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (ECLI:EU:C:2007:440), tog EF-Domstolen stilling til den momsretlige karakter af depositum, som en kunde i forbindelse med reservation betaler til en hotelvirksomhed. Domstolen udtalte bl.a.:

”24 I overensstemmelse med almindelige civilretlige principper har hver af de kontraherende parter nemlig pligt til at opfylde sin del af aftalen og til at levere den ydelse, der er nævnt heri. Pligten til at efterkomme aftalen følger således ikke af, at der specielt med henblik herpå indgås en anden aftale. Opfyldelsesforpligtelsen vedrørende denne aftale afhænger heller ikke af en eventuel erstatning eller godtgørelse for forsinkelsen, eller af om der er stillet sikkerhed eller indbetalt et depositum, men følger af aftalen selv.

25 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 denne forpligtelse kan således ikke anses for at være modydelsen for det indbetalte depositum.

26 Eftersom reservationsforpligtelsen følger af selve indlogeringsaftalen og ikke af det indbetalte depositum, er der ikke nogen direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi (dommen i sagen Apple and Pear Development Council, præmis 11 og 12, Tolsma-dommen, præmis 13, og KennemeGolf-dommen, præmis 39). Den omstændighed, at depositummet i tilfælde af, at det reserverede værelse benyttes, fratrækkes prisen for dette værelse, bekræfter, at et sådant depositum ikke er modydelsen for en selvstændig og individualiseret ydelse.

27 Eftersom et depositum ikke udgør modydelsen for en selvstændig og individualiseret ydelse, skal det med henblik på besvarelsen af den forelæggende rets spørgsmål undersøges, om depositummet udgør godtgørelse for det tab, som kundens annullation medfører.

28 I denne henseende bemærkes, at de kontraherende parter - med forbehold for ufravigelige bestemmelser og bestemmelser begrundet i hensynet til den offentlige orden - frit kan definere indholdet af deres retsforhold, herunder følgerne af en eventuel ophævelse eller manglende opfyldelse af deres forpligtelser. De har dog som alternativ til at definere deres forpligtelser i detaljer mulighed for at henvise til forskellige civilretlige instrumenter.

29 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 visse særlige kendetegn.

30 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 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.

31 Begrundelsen for bestemmelser om betaling af depositum inden for hotelsektoren svarer i princippet til de ovennævnte kendetegn, idet depositummet tjener til at markere aftalens indgåelse, udgør et incitament til at sikre aftalens opfyldelse og tjener til en eventuel godtgørelse.

32 Mens et depositum i tilfælde af normal afvikling af aftalen bliver fratrukket prisen for de ydelser, der leveres af bestyreren af en hotelvirksomhed, og således er momspligtige, er den i hovedsagen omhandlede tilbageholdelse af depositummet derimod en følge af kundens udnyttelse af muligheden for annullation og tjener til at godtgøre bestyreren af en hotelvirksomhed for annullationen. En sådan godtgørelse er ikke vederlaget for en ydelse og er ikke en del af beskatningsgrundlaget for moms (jf. i denne retning for så vidt angår morarenter dom af 1.7.1982, sag 222/81, BAZ Bausystem, Sml. s. 2527, præmis 8-11).

...

34 Bestemmelsen om, at der skal tilbagebetales et dobbelt så stort beløb som det, der er betalt som depositum, når aftalens manglende opfyldelse skyldes bestyreren af en hotelvirksomhed, taler desuden for at kvalificere depositummet som godtgørelse for annullationen og ikke som vederlag for en ydelse. I et sådant tilfælde leverer kunden nemlig helt klart ikke nogen ydelse til bestyreren af en hotelvirksomhed.

35 Da betaling af depositum for det første ikke udgør det vederlag, som en bestyrer af en hotelvirksomhed modtager som faktisk modydelse for en selvstændig og individualiseret ydelse, der leveres til kunden, og tilbageholdelsen af dette depositum efter kundens annullation for det andet har til formål at afhjælpe konsekvenserne af den manglende opfyldelse af aftalen, skal

det fastslås, at hverken betaling af et depositum eller tilbageholdelsen heraf eller betaling af det dobbelte beløb er omfattet af sjette direktivs artikel 2, nr. 1.

36 Henset til ovenstående skal det forelagte spørgsmål besvares med, at sjette direktivs artikel 2, nr. 1, og artikel 6, stk. 1, skal fortolkes således, at 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 form for levering af tjenesteydelser mod vederlag, og er som sådan ikke underlagt moms.”

- 5.5. I dom af 22. november 2018 i sag C-295/17, MEO (ECLI:EU:C:2018:942), tog EU-Domstolen stilling til den momsretlige karakter af betaling ved førtidig ophævelse af en kontrakt om levering af tjenesteydelser på telekommunikationsområdet. Domstolen udtalte bl.a.:

”43 Hvad nærmere bestemt angår værdien af kontraktvilkår i forbindelse med kvalificeringen af en afgiftspligtig transaktion skal der henvises til, at hensynet til den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem (jf. i denne retning dom af 20.6.2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, præmis 42 og den deri nævnte retspraksis).

44 I det omfang, MEO i henhold til de i hovedsagen omhandlede kontrakter har ret til betaling af det samme beløb i tilfælde af manglende overholdelse af minimumsperioden for aftalen, som selskabet ville have modtaget som vederlag for levering af tjenesteydelser, som det var forpligtet til at levere i tilfælde af, at kunden ikke havde opsagt sin aftale, hvilket det i givet fald tilkommer den forelæggende ret at undersøge, ændrer kundens førtidige ophævelse af aftalen eller førtidige ophævelse af en grund, der kan tilregnes kunden, ikke den økonomiske virkelighed i forholdet mellem MEO og selskabets kunde.

45 Under disse omstændigheder skal det fastslås, at den modværdi, kunden har betalt til MEO, udgøres af kundens ret til at drage fordel af denne aktørs opfyldelse af de forpligtelser, der følger af aftalen om levering af tjenesteydelser, selv om kunden ikke ønsker at eller ikke kan gøre brug af denne ret af en årsag, der kan tilregnes denne. I det foreliggende tilfælde gør MEO det nemlig muligt for kunden at drage fordel af denne tjenesteydelse som omhandlet i den retspraksis, der er henvist til i denne doms præmis 40, og ophøret af leveringen af den nævnte tjenesteydelse kan ikke tilregnes MEO.

46 Det skal i den forbindelse tilføjes, at hvis det nævnte beløb var kvalificeret som erstatning med henblik på at afhjælpe den skade, som MEO havde lidt, ville karakteren af kundens modydelse ændres ved kundens beslutning

om at anvende eller ikke at anvende den omhandlede tjenesteydelse i den periode, der er fastsat i aftalen.

47 Den kunde, der har draget fordel af leveringen af tjenesteydelser i hele den minimumsperiode, der er fastsat i aftalen, og den kunde, der opsiger aftalen inden udgangen af denne periode, ville således blive behandlet forskelligt i momsmæssig henseende.

48 Som følge heraf skal det fastslås, at det beløb, der skyldes som følge af den manglende overholdelse af minimumsperioden for aftalen, er vederlag for de tjenesteydelser, der er leveret af MEO, hvad enten kunden anvender retten til at drage fordel af de nævnte tjenesteydelser indtil udløbet af minimumsperioden for aftalen eller ej.

49 Hvad angår kravet om, at de betalte beløb udgør den faktiske modydelse af en individualiseret ydelse, skal det fremhæves, at såvel den ydelse, der skal leveres, som det beløb, kunden faktureres i tilfælde af aftalens ophævelse i løbet af minimumsperioden, allerede er fastlagt ved aftalens indgåelse.

50 Således skal det beløb, der skyldes som følge af den manglende overholdelse af minimumsperioden for aftalen, betragtes som en integrerende del af den samlede pris, der betales for leveringen af tjenesteydelser opdelt i månedlige ydelser, som straks forfalder i tilfælde af manglende opfyldelse af betalingspligten.

...

57 I betragtning af det ovenstående skal det første spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at det på forhånd bestemte beløb, som en økonomisk aktør opkræver i tilfælde af den pågældendes kundes førtidige ophævelse af en aftale om levering af tjenesteydelser, eller hvis førtidig ophævelse sker af en grund, der kan tilregnes denne kunde, hvilken aftale fastsætter en minimumsperiode for aftalen, hvorved det nævnte beløb svarer til det beløb, som aktøren ville have modtaget i resten af den nævnte periode, såfremt der ikke foreligger en sådan ophævelse, hvilket det tilkommer den nationale ret at undersøge, skal betragtes som vederlag for en levering af ydelser, der foretages mod vederlag og som sådan er momspligtig.

...

61 Til gengæld er det, som det allerede er blevet fastslået i denne doms præmis 43, nødvendigt at tage hensyn til den økonomiske virkelighed for den omhandlede transaktion, som er et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem (jf. i denne retning dom af 20.6.2013, Newey, C-653/11, ...). Som generaladvokaten har bemærket i punkt 46 i forslaget til afgørelse, sikrer det skyldige beløb for manglende overholdelse af minimumsperioden for aftalen ud fra en økonomisk betragtning MEO en fast indtægt i form af en kontraktligt fastsat minimumsgodtgørelse.

62 Som følge heraf er formålet med beløbet, som er at afskrække kunderne fra ikke at overholde minimumsperioden for aftalen, ikke afgørende for kvalifikationen af det nævnte beløb i det omfang, det samme beløb ud fra en

økonomisk betragtning tager sigte på i princippet at sikre MEO den samme indtægt som den, selskabet ville have opnået, hvis aftalen ikke var blevet opsagt inden udløbet af minimumsperioden for aftalen af en årsag, der kan tilregnes kunden.

...

67 I henhold til Domstolens faste praksis skal en bestemmelse i EU-retten, som ikke indeholder nogen udtrykkelig henvisning til medlemsstaternes ret, normalt undergives en selvstændig og ensartet fortolkning (jf. i denne retning dom af 16.11.2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, ...).

68 Som følge heraf er det [...] uden betydning med henblik på fortolkningen af bestemmelserne i momsdirektivet, at dette beløb i national ret udgør et erstatningskrav uden for kontraktforhold eller en bod, eller om den betegnes som erstatning, godtgørelse eller vederlag.”

- 5.6. Der henvises endvidere bl.a. til domme i sag C-222/81, B.A.Z Bausystem (ECLI:EU:C:1982:256), sag 102/86, Apple and Pear (ECLI:EU:C:1988:120), sag C-40/09, Astra Zeneca (ECLI:EU:C:2010:450), de forenede sager C-250/14, Air France-KLM og C-289/14, Hop!-Brit Air SAS (ECLI:EU:C:2015:841), sag C-37/16, SAWP (ECLI:EU:C:2017:22) og sag C-224/18, Budimex (ECLI:EU:C:2019:347).

## 6. Baggrunden for spørgsmålet

- 6.1. Kontrolgebyr for manglende overholdelse af parkeringsforskrifter på privat område er i dansk ret hidtil anset for momspligtigt efter momslovens § 4, stk. 1, og § 27, stk. 1, jf. § 13, stk. 1, nr. 8, 2. pkt.
- 6.2. Det kan lægges til grund, at pligten til at betale kontrolgebyr bygger på et aftalelignende forhold, og at der derfor mellem Apcoa og den pågældende bilist foreligger et retsforhold som bl.a. omtalt i præmis 14 i dom af 3. marts 1994 i sag C-16/93, Tolsma, jf. pkt. 5.3 ovenfor.
- 6.3. Parterne er uenige om, hvorvidt der foreligger den nødvendige gensidige udveksling af ydelser, jf. bl.a. samme præmis i den nævnte dom.
- 6.4. EU-Domstolen ses ikke tidligere at have taget stilling til den momsretlige karakter af kontrolgebyrer, jf. pkt. 6.1 ovenfor. Det er Højesterets opfattelse, at der efter ordlyden af artikel 2, stk. 1, litra c, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006, sammenholdt med den foreliggende praksis, jf. pkt. 5 ovenfor, er tvivl om,

hvorvidt bestemmelsen skal fortolkes således, at sådanne gebyrer udgør vederlag for en momspligtig ydelse.

- 6.5. Der er under sagen fremlagt oplysninger, der indikerer, at skattemyndighederne i Storbritannien, Sverige og Tyskland er af den opfattelse, at kontrolgebyrer for overtrædelse af vilkår for parkering på privat område ikke er momspligtige.

## **7. Apcoas anbringender**

- 7.1. Apcoa har anført navnlig, at kontrolgebyrer ikke er vederlag for fortsat ret til parkering. De er tværtimod begrundet i Apcoas ønske om at undgå parkering i strid med forskrifterne og er en bod, som bilisten skal betale for at have overtrådt vilkårene for parkering. Gebyrerne betales i øvrigt som en standardtakst, som er uden konkret økonomisk sammenhæng med værdien af en parkeringsydelse.
- 7.2. Efter Apcoas opfattelse er der derfor ikke tale om levering af en ydelse mod vederlag. Der foreligger således ikke et tilfælde, som er omfattet af den danske momslovs § 4, stk. 1, eller artikel 2, stk. 1, litra c, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem.
- 7.3. Apcoa har fra EU-Domstolens praksis særligt fremhævet dom af 18. juli 2007 i sag C-277/05, Société thermale d'Eugénie-les-Bains (ECLI:EU:C:2007:440).

## **8. Skatteministeriets anbringender**

- 8.1. Skatteministeriet har anført navnlig, at bilisten som modydelse for betaling af kontrolgebyr opnår faktisk rådighed over en parkeringsplads. Det er uden betydning, at bilisten har "tilegnet" sig parkeringspladsen i strid med forskrifterne med kontrolgebyr til følge. Der er således en direkte sammenhæng mellem opkrævning af kontrolgebyr og selve parkeringen. Kontrolgebyrer udgjorde i 2009 ca. 34 % af Apcoas nettoomsætning og er således en væsentlig del af den økonomiske virksomhed.
- 8.2. Efter Skatteministeriets opfattelse er der derfor tale om levering mod vederlag. Der foreligger således et tilfælde, som er omfattet af den danske momslovs § 4, stk. 1, og artikel 2, stk. 1, litra c, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1).



8.3. Skatteministeriet har fra EU-Domstolens praksis særligt fremhævet dom af 22. november 2018 i sag C-295/17, MEO (ECLI:EU:C:2018:942).

## **9. Spørgsmålet**

9.1. Da en afklaring af spørgsmålet er af afgørende betydning for den aktuelle sags udfald, og da den foreliggende tvivl vedrører fortolkningen af en unionsretlig regel, finder Højesteret det nødvendigt at anmode EU-Domstolen om at besvare nedenstående spørgsmål.

### **Thi bestemmes:**

Højesteret anmoder EU-Domstolen om at besvare følgende spørgsmål:

Skal artikel 2, stk. 1, litra c, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem fortolkes således, at kontrolgebyrer for overtrædelse af forskrifter for parkering på privat grund udgør et vederlag for en leveret ydelse, således at der foreligger en momspligtig transaktion?

Sagen udsat på EU-Domstolens besvarelse.

Publiceret til portalen d. 07-02-2020 kl. 11:33

Modtagere: Advokat (H) Jan Steen Hansen, Advokat (H) David Auken