



HØJESTERETS DOM

afsagt torsdag den 7. april 2022

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

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

mod

Skatteministeriet
(advokat David Auken)

I tidligere instanser er afsagt dom af Retten i Kolding den 23. januar 2017 (BS-2-512/2015) og af Vestre Landsrets 1. afdeling den 10. september 2018 (V.L. B-0198-17).

I pådømmelsen har deltaget fem dommere: Vibeke Rønne, Michael Reklings, Jan Schans Christensen, Lars Apostoli og Jørgen Steen Sørensen.

Sagen blev hovedforhandlet den 5. december 2019. I et retsmøde den 19. december 2019 blev det besluttet at forelægge EU-Domstolen spørgsmål til præjudiciel afgørelse. Efter at EU-Domstolen den 20. januar 2022 har afsagt dom i forelæggelsessagen, har parterne skriftligt fremsat deres afsluttende bemærkninger for Højesteret, herunder om sagsomkostninger.

Påstande

Appellanten, Apcoa Parking Danmark A/S, har påstået, at indstævnte, 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 momslovens § 4, stk. 1, jf. momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c, og at opgørelsen af moms til Apcoa for perioden 1. september 2008 til 31. december 2009 skal hjemvises til behandling i Skattestyrelsen.

Skatteministeriet har påstået stadfæstelse.

Supplerende sagsfremstilling

Højesteret forelagde ved kendelse af 7. februar 2020 følgende præjudicielle spørgsmål for EU-Domstolen:

”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?”

Ved dom af 20. januar 2022 i sag C-90/20, Apcoa Parking Danmark A/S mod Skatteministeriet, har EU-Domstolen besvaret det præjudicielle spørgsmål. Af dommen fremgår bl.a.:

”25 Med det præjudicielle spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at kontrolgebyrer, der opkræves af et privatretligt selskab, som varetager driften af private parkeringsanlæg, for bilisters overtrædelse af de almindelige vilkår for brug af disse parkeringsanlæg, skal anses for at udgøre modydelser for levering af ydelser, som foretages mod vederlag i denne bestemmelses forstand, og som sådan er pålagt moms.

26 I denne henseende bemærkes, at i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), som definerer momsens anvendelsesområde, er levering af ydelser, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, momspligtige.

27 En levering af ydelser foretages kun »mod vederlag« som omhandlet i denne bestemmelse, såfremt der mellem tjenesteyderen og modtageren består et retsforhold, der vedrører en gensidig udveksling af ydelser, idet det af tjenesteyderen opkrævede vederlag udgør den faktiske modværdi for den individualiserede ydelse, som leveres til modtageren. Dette er tilfældet, såfremt der består en direkte sammenhæng mellem den udførte tjenesteydelse og den modtagne modværdi (dom af 16.9.2021, Balgarska natsionalna televizija, C-21/20, EU:C:2021:743, præmis 31 og den deri nævnte retspraksis).

28 I den foreliggende sag skal det bemærkes, at parkering i en opmærket parkeringsbås beliggende i et af de parkeringsanlæg, som Apcoa varetager driften af, skaber et retsforhold mellem dette selskab –

som leverandør af tjenesteydelser og forvalter af det pågældende parkeringsanlæg – og den bilist, der har gjort brug af denne parkeringsbås.

29 I denne henseende fremgår det af de sagsakter, som Domstolen råder over, at parterne inden for rammerne af dette retsforhold har rettigheder og påtager sig forpligtelser i henhold til de almindelige vilkår for brug af de pågældende parkeringsanlæg, herunder navnlig Apcoas tilrådighedsstillelse af en parkeringsplads og den pågældende bilists forpligtelse til, ud over parkeringsafgifter, i givet fald ved overtrædelse af de almindelige vilkår at betale beløbet svarende til kontrolgebyret for den ikke-forskriftsmæssige parkering, som er angivet på de skilte, der er nævnt i nærværende doms præmis 11.

30 Hvad i denne henseende for det første angår betingelsen om, at der skal foreligge en gensidig udveksling af ydelser som omhandlet i den retspraksis, der er henvist til i nærværende doms præmis 27, synes denne betingelse derfor at være opfyldt. Betalingen af parkeringsafgifter og i givet fald af beløbet svarende til kontrolgebyret for den ikke-forskriftsmæssige parkering, udgør således modydelsen for tilrådighedsstillelsen af en parkeringsplads.

31 Hvad for det andet angår betingelsen om, at det af tjenesteyderen modtagne vederlag skal udgøre den faktiske modværdi for den ydelse, som leveres til modtageren som omhandlet i den retspraksis, der er henvist til i nærværende doms præmis 27, skal det bemærkes, således som generaladvokaten har anført i punkt 51 i forslaget til afgørelse, at den bilist, som betaler disse kontrolgebyrer, har benyttet en parkeringsplads eller et parkeringsområde, og at størrelsen af de nævnte kontrolgebyrer afhænger af, om de vilkår, som den pågældende bilist accepterer, er overholdt.

32 Det samlede beløb, som bilisterne har forpligtet sig til at betale som modydelse for den parkeringsydelse, som Apcoa leverer, herunder i givet fald kontrolgebyret for den ikke-forskriftsmæssige parkering, udgør derfor de betingelser, hvorunder disse bilister faktisk benytter en parkeringsplads, også selv om de har valgt at gøre overdreven brug heraf ved at overskride den tilladte parkeringstid, ved ikke korrekt at kunne bevise deres ret til parkering, ved at parkere på en reserveret plads, uden for en afmærket bås eller til tydelig gene for trafikken i strid med de almindelige vilkår for brug af de pågældende parkeringsanlæg.

33 Følgelig synes disse kontrolgebyrer at kunne have en direkte sammenhæng med parkeringsydelsen, og de kan dermed betragtes som en integreret del af det samlede beløb, som disse bilister har forpligtet sig

til at betale til Apcoa ved at træffe beslutning om at parkere deres køretøj i et af de parkeringsanlæg, som dette selskab varetager driften af.

34 Endvidere svarer beløbet af de nævnte kontrolgebyrer til dækning af en del af de omkostninger, der er forbundet med leveringen af de tjenesteydelser, som Apcoa har leveret til dem. Som generaladvokaten har anført i punkt 61 i forslaget til afgørelse, tager dette beløb nødvendigvis hensyn til de højere driftsomkostninger i forbindelse med parkeringsanlæggene, der skyldes en parkering, som ikke opfylder de normale betingelser for benyttelse af den udbudte tjenesteydelse. Denne modydelse skal ligeledes sikre Apcoa et kontraktligt fastsat vederlag for den ydelse, der er leveret under forhold, der kan tilskrives brugeren, og som ikke kan ændre den økonomiske og kommercielle virkelighed af forholdet mellem dem.

35 Denne betragtning understøttes af de præciseringer, som Apcoa som svar på de skriftlige spørgsmål, som Domstolen som led i nærværende sag har tilsendt dette selskab, er fremkommet med, hvorved selskabet i det væsentlige bekræftede, at det af disse kontrolgebyrer opnåede indtægter af varig karakter. Det fremgår i denne henseende af de sagsakter, som Domstolen råder over, at selskabets indtægter i skatte- og afgiftsårene 2008 og 2009 fra de nævnte kontrolgebyrer udgjorde næsten 35% af dets omsætning, nemlig 10,4 mio. EUR i 2008 og 11 mio. EUR i 2009.

36 I sine svar på Domstolens skriftlige spørgsmål har Apcoa endvidere i det væsentlige anført, at såfremt den pågældende bilist ved udløbet af parkeringstiden, for hvilken vedkommende har betalt parkeringsafgifter, ikke fjerner sit køretøj, forbliver det parkeret, idet der, i givet fald flere gange, opkræves kontrolgebyrer for den ikke-forskriftsmæssige parkering, og dette indtil denne bilist afhenter køretøjet.

37 Sådanne forhold kan godtgøre, at der foreligger en direkte sammenhæng mellem den leverede ydelse og de kontrolgebyrer, som opkræves af Apcoa som omhandlet i den retspraksis, der er henvist til i nærværende doms præmis 27.

38 Denne konklusion understøttes nemlig af den økonomiske og forretningsmæssige virkelighed af den pågældende transaktion, med forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse. Hvad angår værdien af kontraktvilkår i forbindelse med en afgiftspligtig transaktion, udgør hensynet til denne virkelighed et grundlæggende kriterium ved anvendelsen af det fælles momssystem (jf. i denne retning dom af 22.11.2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, præmis 43 og den deri nævnte retspraksis).

39 Apcoa og Europa-Kommissionen har imidlertid gjort gældende, at det beløb, som en bilist betaler i et sådant kontrolgebyr, hverken kan anses for at udgøre den faktiske modværdi for den individualiserede ydelse, som leveres til modtageren, eller forstås som modværdien af en selvstændig tjenesteydelse som omhandlet i den retspraksis, der følger af dom af 18. juli 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440, præmis 21-35), eftersom Apcoas tilrådighedsstillelse af en parkeringsplads ikke afhænger af den pågældende bilists betaling af disse kontrolgebyrer.

40 I denne henseende bemærkes, at hver enkelt ydelse ganske vist i momsmæssig henseende sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig ydelse, således som det fremgår af momsdirektivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit (dom af 17.1.2013, *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis, og af 10.11.2016, *Baštová*, C-432/15, EU:C:2016:855, præmis 68 og den deri nævnte retspraksis).

41 Domstolen har imidlertid anerkendt, at der foreligger en direkte sammenhæng, når to ydelser indbyrdes er betingede af hinanden, dvs. at den ene kun leveres på betingelse af, at den anden ligeledes bliver det, og omvendt (dom af 11.3.2020, *San Domenico Vetraria*, C-94/19, EU:C:2020:193, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

42 Dette er tilfældet i den foreliggende sag, for så vidt som, således som generaladvokaten har anført i punkt 66 i forslaget til afgørelse, Apcoas opkrævning af kontrolgebyrer for ikke-forskriftsmæssig parkering og den pågældende bilists parkering under de særlige vilkår, der er fastsat af Apcoa, og som giver anledning til denne forhøjede takst, er forbundne. Behovet for kontrol af ikke-forskriftsmæssig parkering og følgelig opkrævning af sådanne kontrolgebyrer kan nemlig ikke foreligge, hvis ydelsen bestående i tilrådighedsstillelse af en parkeringsplads ikke forudgående er blevet leveret.

43 Det må endvidere konstateres, at i den sag, der gav anledning til dom af 18. juli 2007, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains* (C-277/05, EU:C:2007:440), var den pågældende tjenesteydelse ikke blevet leveret. I hovedsagen har levering af ydelsen bestående i tilrådighedsstillelse af en parkeringsplads imidlertid fundet sted.

44 Den argumentation, som Apcoa har fremført, hvorefter dels det beløb, som selskabet fakturerer i kontrolgebyrer for ikke-forskriftsmæssig parkering, er fastsat på forhånd og uden konkret økonomisk sammenhæng med værdien af den parkeringsydelse, der leveres, dels dette

beløb i dansk ret udgør en bod, kan heller ikke være til hinder for konklusionen i nærværende doms præmis 37.

45 Hvad for det første angår Apcoas argument om, at det nævnte beløb er fastsat på forhånd og uden konkret økonomisk sammenhæng med værdien af den parkeringsydelse, der leveres, bemærkes, at ifølge fast retspraksis er modydelsens størrelse uden betydning, henset til kvalificeringen af en transaktion som en transaktion, der foretages mod vederlag som omhandlet i momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), herunder om den er lig med, større eller mindre end de omkostninger, som den momspligtige person har afholdt i forbindelse med leveringen af ydelsen. En sådan omstændighed kan således ikke i sig selv påvirke den direkte sammenhæng mellem de ydelser, der er leveret, og den modydelse, som er modtaget (dom af 11.3.2020, *San Domenico Vetraria*, C-94/19, EU:C:2020:193, præmis 29 og den deri nævnte retspraksis).

46 Hvad for det andet angår den af Apcoa fremførte argumentation, hvorefter det beløb, som selskabet fakturerer i kontrolgebyrer for ikke-forskriftsmæssig parkering, i dansk ret kvalificeres som en bod, er det tilstrækkelig at bemærke, således som generaladvokaten i det væsentlige har anført i punkt 42 i forslaget til afgørelse, at med henblik på fortolkningen af bestemmelserne i momsdirektivet er vurderingen af, om betalingen af et vederlag sker som modydelse for en levering af tjenesteydelser, et EU-retligt spørgsmål, der skal afgøres uafhængigt af vurderingen i henhold til national ret (dom af 22.11.2018, *MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, præmis 69 og 70).

47 Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal det forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), skal fortolkes således, at kontrolgebyrer, der opkræves af et privatretligt selskab, som varetager driften af private parkeringsanlæg, for bilisters overtrædelse af de almindelige vilkår for brug af disse parkeringsanlæg, skal anses for at udgøre modydelser for levering af ydelser, som foretages mod vederlag i denne bestemmelses forstand, og som sådan er pålagt moms.

...

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

Artikel 2, stk. 1, litra c), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at kontrolgebyrer, der opkræves af et privatretligt selskab, som varetager driften af private parkeringsanlæg, for bilisters overtrædelse af de almindelige vilkår for brug af disse parkeringsanlæg, skal anses for at udgøre

modydelser for levering af ydelser, som foretages mod vederlag i denne bestemmelses forstand, og som sådan er pålagt merværdiafgift (moms).”

Højesterets begrundelse og resultat

Sagen angår, om kontrolgebyrer opkrævet af Apcoa Parking Danmark A/S for overtrædelse af parkeringsforskrifter på privat grund udgør et vederlag for en ydelse, således at selskabet efter momslovens § 4, stk. 1, skal betale moms af gebyrerne. Bestemmelsen i § 4, stk. 1, gennemfører bl.a. artikel 2, stk. 1, litra c, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem og må forstås i overensstemmelse med denne bestemmelse.

Ved EU-Domstolens dom af 20. januar 2022 er det fastslået, at direktivets artikel 2, stk. 1, litra c, skal fortolkes således, at kontrolgebyrer, der opkræves af et privatretligt selskab, som varetager driften af private parkeringsanlæg, for bilisters overtrædelse af de almindelige vilkår for brug af disse parkeringsanlæg, skal anses for at udgøre modydelser for levering af ydelser, som foretages mod vederlag i bestemmelsens forstand, og som sådan er pålagt merværdiafgift (moms).

De kontrolgebyrer, som sagen angår, må herefter anses for vederlag for en ydelse som nævnt i momslovens § 4, stk. 1, således at der skal betales moms af gebyrerne.

Højesteret stadfæster derfor dommen.

THI KENDES FOR RET:

Landsrettens dom stadfæstes.

I sagsomkostninger for Højesteret skal Apcoa Parking Danmark A/S betale 625.000 kr. til Skatteministeriet.

De idømte sagsomkostningsbeløb skal betales inden 14 dage efter denne højesteretsdoms afsigelse og forrentes efter rentelovens § 8 a.