

Udskriftsdato: 2. januar 2026

AFG nr 10289 af 25/10/2022 (Gældende)

Moms - parkeringsafgifter - offentlig virksomhed

Ministerium: Skatteministeriet

Journalnummer: 22-0448058

Moms - parkeringsafgifter - offentlig virksomhed

Sagen handler særligt om, hvorvidt Spørgers indtægter vedrørende parkering med hjemmel i vejlovens § 90, stk. 1 og 2, er momspligtige.

Imod Spørgers ønske kan det ikke bekræftes, at Spørgers parkeringsindtægter med hjemmel i vejloven § 90, stk. 2 er omfattet af momslovens §§ 3 og 4, således at der skal afregnes moms af indtægten, når parkeringen sker på offentlige veje eller andet end offentlige veje.

I overensstemmelse med Spørgers ønske kan det derimod bekræftes at Spørgers parkeringsindtægter med hjemmel i vejlovens § 90, stk. 1 er omfattet af momslovens §§ 3 og 4, således at der skal afregnes moms af indtægten.

Endeligt kan det i overensstemmelse med Spørgers ønske bekræftes at Spørgers medarbejderes betaling i form af løntræk i nettolønnen for at opnå muligheden for at parkere på en ikke optaget parkeringsplads tæt ved medarbejderens arbejdsplads skal anses som levering mod vederlag og derved omfattet af momslovens §§ 3 og 4, således at der skal afregnes moms af indtægten. Dette dog kun i det omfang der er tale om parkering på pladser omfattet af vejlovens § 90, stk. 1.

Skatterådsmøde 25. oktober 2022 - SKM2022. 539. SR

Grundet tavshedspligt offentliggøres det bindende svar i redigeret form.

Spørgsmål

1. Anses egne medarbejderes betaling i form af løntræk for at opnå muligheden for at parkere –på en ikke optaget parkeringsplads tæt ved medarbejderens arbejdsplads som levering mod vederlag og derved omfattet af momslovens §§ 3 og 4, således at der skal afregnes moms af indtægten?
2. Anses kommunens parkeringsindtægter med hjemmel i Lov om offentlige veje m.v. § 90, stk. 1 som omfattet af momslovens §§ 3 og 4, således at der skal afregnes moms af indtægten?
3. Anses kommunens parkeringsindtægter med hjemmel i Lov om offentlige veje m.v. § 90, stk. 2 som omfattet af momslovens §§ 3 og 4, således at der skal afregnes moms af indtægten, når parkeringen sker på offentlige veje eller andet end offentlige veje?

Skatterådets svar

1. Ja, se dog indstilling og begrundelse
2. Ja
3. Nej

Beskrivelse af de faktiske forhold

Medarbejderparkering: Spørger/Kommunen stiller som arbejdsgiver et begrænset antal parkeringspladser til rådighed for sine medarbejdere tæt på arbejdspladsen. Medarbejderne bliver ikke garanteret en plads, men de vil have ret til at benytte en ledig plads, hvis de tilmelder sig medarbejderordning. Tilmelder de sig ikke ordningen, må de ikke benytte eventuelle ledige parkeringspladser. En tilmelding til ordning betyder, at der månedligt skal betales omkring 600 kr. Det er planen, at afregningen skal ske via et løntræk.

Kommunen har som vejmyndighed mulighed for at kræve betaling for benyttelse af særligt indrettede offentlige parkeringspladser og -anlæg. Derudover kan der også på offentlige veje, med politiets samtykke,

opkræves betaling for parkering. Disse offentlige parkeringspladser og -anlæg vil modsat medarbejderparkering være åbne for offentligheden.

Kontrolgebyr opkræves for overtrædelse af de forskrifter, der er for at parkere sit køretøj på området. For medarbejderparkering vil det være, hvis én person, der ikke er omfattet af ordningen, parkerer på en ledig plads. For andre betalingsparkeringspladser vil kontrolgebyret eksempelvis blive opkrævet ved manglende betaling for parkeringen eller ved ikke at parkere i overensstemmelse med forskrifterne.

Spørgers opfattelse og begrundelse

Spørgsmål 1) medarbejderparkering

Anses egne medarbejderes betaling i form af løntræk for at opnå muligheden for at parkere på en ikke optaget parkeringsplads tæt ved medarbejderens arbejdsplads som levering mod vederlag og derved omfattet af momslovens §§ 3 og 4, således at der skal afregnes moms af indtægten?

Det er spørgers vurdering, at spørgsmålet skal besvares med ”ja”.

Når medarbejderne accepterer et løntræk, er det i nettolønnen, og det skal ses som et alternativ til, at der blev fremsendt et girokort, som modtageren skal betale. Situationen er derfor ikke sammenlignelig med eksempelvis SKM2012. 50. SR, hvor der bliver taget stilling til den momsmæssige håndtering af parkeringspladser, hvor kommunen som arbejdsgiver (*afgiftspligtig person*) lader de ansatte som en del af den samlede lønpakke kunne parkere på de parkeringspladser, kommunen stiller til deres rådighed.

At Kommunen vælger en nettolønsordning frem for en bruttolønsordning, skyldes bl.a. fradragsbegrænsningen i § 9 i Bekendtgørelse om momsrefusionsordning for kommuner og regioner.

For at kunne vurdere, den momsmæssige behandling af *offentlige organers* aktiviteter skal der tages stilling til følgende forhold/problemstillinger:

- 1) Sker der *levering mod vederlag* i overensstemmelse med momslovens § 4, stk. 1, som er en implementering af momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1?
- 2) Er kommunen at anse som en *afgiftspligtig person*, der selvstændig udøver økonomisk virksomhed i overensstemmelse med momslovens § 3, stk. 1, som er en implementering af momssystemdirektivets artikel 9?
- 3) Er kommunen at anse som et *offentligretligt organ* i overensstemmelse med momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, som er en implementering af momssystemdirektivet artikel 13, stk. 1, første afsnit?
- 4) Agerer enheden i egenskab af at være en *offentlig myndighed* i overensstemmelse med momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, som er en implementering af momssystemdirektivet artikel 13, stk. 1, første afsnit?
- 5) Medfører aktiviteten en potentiel *konkurrenceforvridning* af en vis betydning i overensstemmelse med momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, som er en implementering af momssystemdirektivets artikel 13, stk. 1, anden afsnit?

Ad 1) Ved ”*levering af ydelser*” forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer, momssystemdirektivets artikel 24. Ligesom i Forslag til afgørelse fra generaladvokat J. Richard De La Tour i C-90/20 Apoca, præmis 44, består kommunens ydelse i at stille parkeringspladser til rådighed.

En tjenesteydelse udføres kun ”*mod vederlag*”, som omhandlet i sjette direktivets artikel 2, nr. 1,¹ og kan derfor kun 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.²

1 Momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c

2 C-43/19 Vodafone, præmis 30-31, C-16/93, Tolsma, præmis 14

Modværdien, til det beløb kunden betaler, udgøres af kundens ret til at drage fordel af udbyderens leverancer.³

Ifølge EU-domstolens faste praksis er det en forudsætning for, at en ydelse sker mod vederlag, at der er en direkte forbindelse mellem den leverede ydelse og modydelse. Der foreligger en sådan direkte forbindelse, når to leverancer er indbyrdes afhængige af hinanden. Dette er tilfældet, når den godtgørelse, som tjenesteyderen modtager, udgør den faktiske modydelse for den ydelse, der er leveret. Hvilket vil sige, at den ene kun leveres på betingelse af, at den anden bliver det og vice versa. Ifølge J. Richard De La Tour foreligger der en sådan forbindelse, eksempelvis når bilister opkræves en forhøjet parkeringsafgift.⁴

Den omstændighed, at parkeringspladsen ikke på forhånd er individualiseret, og vederlaget for at opnå retten til at benytte en ledig parkeringsplads, påvirker ikke den direkte sammenhæng, der er mellem *leverancen* i form af mulighed for parkering og modydelsen, når den består i at betale et fast beløb.⁵

Når Kommunen og deres ansatte indgår en aftale om, at de for et fast månedligt beløb er tilmeldt en parkeringsordning, som giver dem mulighed for at benytte en ledig parkeringsplads, er der tale om et retsforhold, hvor der mellem leverandøren (kommunen) og modtageren (den ansatte) sker en udveksling af ydelser på en sådan måde, at det må betragtes som *levering mod vederlag*.

Ad 2) Ved ”*afgiftspligtig person*” forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Begrebet økonomisk virksomhed omfatter alle former for aktiviteter som producent, handlende eller tjenesteyder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. En aktivitet kvalificeres generelt som økonomisk og omfattes af momslovens § 3, stk. 1/artikel 9, når den har en varig karakter og udføres mod et vederlag, som oppebæres af den, der udøver aktiviteten, uanset resultatet heraf, jf. C-246/08 Kommissionen mod Finland, præmis 36-37, SKM2021. 258. SR.

Som også fremhævet i C-102/08 Salix, præmis 65 og 67, og SKM2019. 190. SR anses *offentligretlige organer* i udgangspunktet for *afgiftspligtige personer*, når de foretager *leveringer mod vederlag*. I artikel 13 findes der først en afvigelse for denne hovedregel og derefter en afgrænsning af denne undtagelse/friholdelse i anden og tredje afsnit af stk. 1. Da artikel 13, stk. 1, første afsnit er en afvigelse til udgangspunktet i direktivets artikel 2, stk. 1 og 9, hvor der skal afregnes moms af enhver økonomisk transaktion, skal artikel 13, stk. 1, første afsnit fortolkes strengt/snævert. Anden og tredje afsnit i artikel 13, stk. 1, har modsat første afsnit til formål at afgrænse denne afvigelse og derved genoprette hovedreglen i direktivet og skal derfor ikke fortolkes strengt.⁶

3 C-43/19, Vodafone, præmis 32

4 Forslag til afgørelse fra generaladvokaten, J. Richard De La Tour, C-20/90 Apoca, præmis 63, 65, 66 og 67

5 C-151/13, Le Rayon d’Or SARL, præmis 37

6 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 60, C-174/14 Sadaçor, præmis 449-51 og C-344/15 National Roads Authority, præmis 33, 34, og 36

I forhold til allerede afgiftspligtige personer der er momsregistrerede for deres aktiviteter, skal de anses for "afgiftspligtige" af enhver anden økonomisk virksomhed, der udøves lejlighedsvis, på betingelse af at denne aktivitet udgør aktivitet (virksomhed) i henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit.⁷

Kommunen er allerede momsregistreret og indberetter og afregner på månedsbasis deres mellemværende med Skattestyrelsen. Når kommunens medarbejdere i form af et løntræk betaler for at kunne parkere på en ikke optaget parkeringsplads, så er denne aktivitet at anse som økonomisk virksomhed i overensstemmelse med momslovens § 3, stk. 1.

Det er derfor spørgers vurdering, at kommunen skal anses som en *afgiftspligtig person*, og det er derfor relevant at vurdere, om aktiviteten alene er omfattet af momslovens § 3, stk. 1, eller om den er omfattet af § 3, stk. 2, nr. 3, som er en implementering af artikel 13, stk. 1.

- 3) *Offentligretligt organ*: Ifølge direktivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, er kommuner nævnt som omfattet af begrebet *offentligretligt organ*. I forhold til andre *offentligretlige organer* er de integrerede i det offentlige forvaltningsapparat,⁸ de er oprettede ved lov samt i vidt omfang underlagt de samme rammer og tilsyn som andre *offentligretlige organer* såsom offentlighedsloven og forvaltningsloven som følge af deres juridiske status og ikke pga. deres op-gaver.⁹
- 4) For at afdække, om et *offentligretligt organs* leverancer er at anse som i egenskab af at være en *offentlig myndighed*, er det vigtigt i forhold til den anden del af artikel 13, stk. 1, at det er afklaret, hvilke aktiviteter det *offentligretlige organ* er bemyndiget til som følge af at være en *offentlig myndighed*, og som er omfattet af artikel 13, stk. 1, og hvilke aktiviteter der udføres på samme retlige vilkår som private, og som derfor ikke er omfattet af artikel 13, stk. 1.¹⁰

Da kommunen ikke lever op til betingelserne for at agere i egenskab af at være en offentlig myndighed skal den derfor anses som en *afgiftspligtig person*, når det kommer til egne medarbejderes betaling i form af løntræk for at opnå muligheden for at parkere på en ikke optaget parkeringsplads tæt ved medarbejderens arbejdsplads som *levering mod vederlag*, og den er derved omfattet af momslovens §§ 3 og 4.

Levering af parkeringspladser anses som en momspligtig leverance, medmindre den er at anse som en bi-ydelse til udlejning af fast ejendom i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, C-173/88 Morten Henriksen, præmis 23. Da leverancen ikke sker som en bi-ydelse til fast ejendom, er det Kommunes vurdering, at der skal afregnes moms af indtægten.

Spørgsmål 2) § 90, stk. 1

Anses kommunens parkeringsindtægter med hjemmel i Lov om offentlige veje m.v. § 90, stk. 1, som omfattet af momslovens §§ 3 og 4, således at der skal afregnes moms af indtægten?

7 C-62/12, Galin Kostov, præmis 37-31

8 C-456 Karol mihal, præmis 18 og 19 samt C-174/14 Soudaço, præmis 56

9 SKM2014. 160. ØLR, SKM2016. 479. SR

10 C-231/87 Carpaneto Piacentino Kommune, C-446/98 Fazenda, C-2014/14 Soudaço, SKM2019. 190. SR og SKM2020. 336. SR

Det er spørgers vurdering at spørgsmålet skal besvares med "ja".

For at kunne vurdere den momsmæssige behandling af *offentlige organers* aktiviteter skal der tages stilling til følgende forhold/problemstillinger:

- 1) Sker der *levering mod vederlag* i overensstemmelse med momslovens § 4, stk. 1, som er en implementering af momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1?
- 2) Er kommunen at anse som en *afgiftspligtig person*, der selvstændig udøver økonomisk virksomhed i overensstemmelse med momslovens § 3, stk. 1, som er en implementering af momssystemdirektivets artikel 9?
- 3) Er kommunen at anse som et *offentligretligt organ* i overensstemmelse med momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, som er en implementering af momssystemdirektivets artikel 13, stk. 1, første afsnit?
- 4) Agerer enheden i egenskab af at være en *offentlig myndighed* i overensstemmelse med momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, som er en implementering af momssystemdirektivets artikel 13, stk. 1, første afsnit?
- 5) Medfører aktiviteten en potentiel *konkurrenceforvridning* af en vis betydning i overensstemmelse med momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, som er en implementering af momssystemdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit?

Ad 1) Ved "*levering af ydelser*" forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer, momssystemdirektivets artikel 24. Ligesom i Forslag til afgørelse fra generaladvokat J. Richard De La Tour i C-20/90 Apoca, præmis 44, består kommunens ydelse i at stille parkeringspladser til rådighed.

En tjenesteydelse udføres kun "*mod vederlag*", som omhandlet i sjette direktivets artikel 2, nr. 1,¹¹ og kan derfor kun 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.¹² Modværdien, til det beløb kunden betaler, udgøres af kundens ret til at drage fordel af udbyderens leverancer.¹³

Ifølge EU-domstolens faste praksis er det en forudsætning for, at en ydelse sker mod vederlag, at der er en direkte forbindelse mellem den leverede ydelse og modydelse. Der foreligger en sådan direkte forbindelse, når to leverancer er indbyrdes afhængige af hinanden. Dette er tilfældet, når den godtgørelse som tjenesteyderen modtager, udgør den faktiske modydelse for den ydelse, der er leveret. Hvilket vil sige at den ene kun leveres på betingelse af, at den anden bliver det og vice versa. Ifølge J. Richard De La Tour foreligger der en sådan forbindelse, bl.a. når bilister opkræves en forhøjet parkeringsafgift.¹⁴

For at opnå retten til at benytte en parkeringsplads, er det en forudsætning, at bilisten betaler for den periode, køretøjet er parkeret. Afhængigt af tidspunkt og parkeringszone i [...] vil prisen pr. time variere. Der er derfor en direkte sammenhæng mellem den tid, køretøjet er parkeret, og den betaling bilisten skal afregne for Kommunes leverance. Priserne herfor fremgår bl.a. af Kommunes hjemmeside.

11 Momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c

12 C-43/19 Vodafone, præmis 30-31, C-16/93, Tolsma, præmis 14

13 C-43/19, Vodafone, præmis 32

14 Forslag til afgørelse fra generaladvokaten, J. Richard De La Tour, C-20/90 Apoca, præmis 63, 65, 66 og 67

Kommunen er derfor af den opfattelse, at der mellem bilisten og kommunen er et retsforhold, der vedrører gensidig udveksling af ydelser på en sådan måde, at det må betragtes som *levering mod vederlag*, når bilisten parkerer på en af kommunens parkeringspladser og derved accepterer betingelserne herfor, hvilket bl.a. favner at betale for kommunens leverance.

- 2) Ved *afgiftspligtig person* forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Begrebet økonomisk virksomhed omfatter alle former for aktiviteter som producent, handlende eller tjenesteyder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. En aktivitet kvalificeres generelt som økonomisk og omfattes af momslovens § 3, stk. 1/artikel 9, når den har en varig karakter og udføres mod et vederlag, som oppebæres af den, der udøver aktiviteten, uanset resultatet heraf.¹⁵

Som også fremhævet i C-102/08 *Salix*, præmis 65 og 67, og SKM2019. 190. SR anses *offentligretlige organer* i udgangspunktet for *afgiftspligtige personer*, når de foretager *leveringer mod vederlag*. I artikel 13 findes der først en afvigelse for denne hovedregel og derefter en afgrænsning af denne undtagelse/friholdelse i anden og tredje afsnit af stk. 1. Da artikel 13, stk. 1, første afsnit er en afvigelse til udgangspunktet i direktivets artikel 2, stk. 1 og 9, hvor der skal afregnes moms af enhver økonomisk transaktion, skal artikel 13, stk. 1, første afsnit fortolkes strengt/snævert. Anden og tredje afsnit i artikel 13, stk. 1, har modsat første afsnit til formål at afgrænse denne afvigelse og derved genoprette hovedreglen i direktivet og skal derfor ikke fortolkes strengt.¹⁶

I forhold til allerede afgiftspligtige personer der er momsregistrerede for deres aktiviteter, skal de anses for "afgiftspligtige" af enhver anden økonomisk virksomhed, der udøves lejlighedsvis, på betingelse af at denne aktivitet udgør aktivitet (virksomhed) i henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit.¹⁷

Isoleret set må det, at bilisterne betaler for at kunne parkere på en ikke optaget parkeringsplads, bevirke, at denne aktivitet bliver anset som økonomisk virksomhed i overensstemmelse med momslovens § 3, stk. 1.

Dertil kommer, at Kommunen allerede er momsregistreret og indberetter og afregner på månedsbasis deres mellemværende med Skattestyrelsen. Når bilisterne betaler for at kunne parkere på en ikke optaget parkeringsplads, så er denne aktivitet at anse som økonomisk virksomhed i overensstemmelse med momslovens § 3, stk. 1.

Det er derfor spørgers vurdering, at Kommunen skal anses som en *afgiftspligtig person*, og det er derfor relevant at vurdere, om aktiviteten alene er omfattet af momslovens § 3, stk. 1, eller om den er omfattet af § 3, stk. 2, nr. 3 som er en implementering af artikel 13, stk. 1.

- 3) *Offentligretligt organ*: Ifølge direktivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, er kommuner nævnt som omfattet af begrebet *offentligretligt organ*. I forhold til andre *offentligretlige organer* er

15 C-246/08 *Kommissionen mod Finland*, præmis 36-37, SKM2021. 258. SR

16 C-288/07 *Isle of Wight Council*, præmis 60, C-174/14 *Saudaçor*, præmis 449-51 og C-344/15 *National Roads Authority*, præmis 33, 34, og 36

17 C-62/12, *Galin Kostov*, præmis 37-31

de integrerede i det offentlige forvaltningsapparat,¹⁸ de er oprettede ved lov samt i vidt omfang underlagt de samme rammer og tilsyn som andre *offentligretlige organer* såsom offentlighedsloven og forvaltningsloven som følge af deres juridiske status og ikke pga. deres op-gaver. 19, 20

- 4) *Offentlig myndighed*: Kommunerne er som vejmyndighed bemyndigede til at opkræve betaling for parkering jf. vejlovens § 90, stk. 1 og 2. Denne bemyndigelse kan ikke delegeres til eksempelvis private erhvervsdrivende,²¹ men kan overdrages fra en *offentlig myndighed* til en anden.²²

Det må derfor vurderes som værende tilfældet, at kommunerne som vejmyndighed agerer i egenskab af at være en *offentlig myndighed* og ikke på samme vilkår som private erhvervsdrivende, når de i overensstemmelse med vejlovens § 90, stk. 1, opkræver betaling for parkering.

5) *Konkurrenceforvridning af en vis betydning*: Som gentaget flere gange skal organisationen anses som *afgiftspligtig person*, der driver selvstændig økonomisk virksomhed (artikel 2 og 9), før det giver mening at vurdere, om organisationen er et *offentligretligt organ*, og at det *offentligretlige organ* i den forbindelse agerer i egenskab af at være en *offentlig myndighed* (artikel 13, stk. 1, første afsnit). Først når alle disse betingelser er opfyldte, kan det vurderes, om denne aktivitet medfører *potentiel konkurrence af en vis betydning* (artikel 13, stk. 1, anden afsnit).

Begrebet *ville føre til* kan afgrænses, så det omfatter *aktuel* og *potentiel konkurrence*, hvilket vil sige, at der skal være en reel mulighed. En *teoretisk konkurrencesituation*, der ikke kan underbygges af faktiske omstændigheder, vil ikke være omfattet af begrebet.²³

Konkurrenceforvridning mellem *offentlige myndigheder* og private organisationer som nævnt i artikel 13, stk. 1, andet afsnit, skal for at sikre afgiftsneutralitet og retssikkerheds-princippet tolkes i forhold til den pågældende form for aktivitet, uden at det vurderes ud fra et særligt lokalt marked.²⁴

Konkurrenceforvridningen som nævnt i artikel 13, stk. 1, kan derfor komme såvel *offentlige myndigheder* som private virksomheder til skade og skal ikke kun ses i forhold til pligten til at afregne salgsmoms, men også i forhold til retten til at fradrage købsmoms.²⁵

Af hensyn til neutralitetsprincippet skal *en vis betydning* fortolkes som mere end ubetydelig.²⁶

18 C-456 Karol mihal, præmis 18 og 19 samt C-174/14 Sudaçor, præmis 56

19 SKM2014. 160. ØLR, SKM2016. 479. SR

20 Selvom der er forskel på regnskabsaflæggelse og brug af eksempelvis rigsrevisionen er det forfatterens opfattelse, at det ikke til hinder for, at såvel kommuner, regioner og statsinstitutioner er at anse som offentlige organer

21 SKM2006. 370. LSR

22 Kommunerne har overtaget opgaven fra politiet – Er blevet oplyst af Forvaltningen

23 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 62-65 og C-344/15 National Roads Authority, præmis 42 og 50

24 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 53

25 C-102/08 SALIX, præmis 76

26 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 79

Da *potentiel konkurrenceforvridning af en vis betydning* ikke skal tolkes ud fra et særligt lokalt område, og da intentioner ikke burde have indflydelse på, hvordan betalingsparkering ansues som leverance, så er det svært at se, hvordan en overholdelse af neutralitets- og rets-sikkerhedsprincippet skulle kunne medføre andet, end at kommunens betalingsparkering er i konkurrence af en vis betydning med private parkeringsudbydere.²⁷

Udover Kommunen er der flere private aktører i området, der kan tilbyde lignende parkeringsmuligheder. Det er kommunens vurdering, at der mellem de private aktører og kommunen er tale om en reel

konkurrenceforvridning af en vis betydning, og at kommunen derfor skal anses som en *afgiftspligtig person* i forhold til disse transaktioner.

Qua ovenstående er det Kommunes klare opfattelse, at kommunen skal anses som en *afgiftspligtig person*. Da der er den fornødne sammenhæng mellem Kommunens leverancer og den dertilhørende betaling, er leverancerne omfattede af momslovens §§ 3 og 4.

Levering af parkeringspladser anses som en momspligtig leverance, medmindre den er at anse som en bi-ydelse til udlejning af fast ejendom i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, C-173/88 Morten Henriksen, præmis 23.

Da leverancen ikke sker som en bi-ydelse til fast ejendom er det Kommunes vurdering, at der skal afregnes moms af indtægten.

Spørgsmål 3 § 90, stk. 2

Begrundelsen for, hvorfor spørgsmål 3 ønskes besvaret med ”ja”, er nedenfor samlet i en begrundelse.

Spørgsmål 3) Anses Kommunens parkeringsindtægter med hjemmel i Lov om offentlige veje m.v. § 90, stk. 2 som omfattet af momslovens §§ 3 og 4, således at der skal afregnes moms af indtægten, når parkeringen sker på offentlige veje eller andet end offentlige veje?

Formålet med kommunernes betalingsparkering er at regulere trafikken, således at færdslen i byen/antallet af parkerede biler holdes på et acceptabelt niveau samt at minimere forureningen.

Kommunernes hjemmel til at foretage denne regulering findes i Lov om offentlige veje m.v.,²⁸ som i denne anmodning vil blive omtalt som vejloven.

SKM2006. 370. LSR medførte en praksisændring i forbindelse med den momsmæssige behandling af betalingsparkering, således at den parkeringsbetaling, som blev foretaget på offentlige veje med politiets samtykke, blev anset som foretaget i egenskab af at være et *offentligretligt organ* samt agerede i egenskab af at være en *offentlig myndighed*, uden at det kunne medføre en *potentiel konkurrenceforvridning af en vis betydning*.²⁹ Efterfølgende er denne aktivitet i kommunerne blevet omtalt som trafikregulering, og praksis i kommunerne er, at de politisk besluttede parkeringspladser anses som trafikregulering og derfor ikke afgiftspligtige. Eftersom det er vejmyndigheden, som også be-

27 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 46 og 53

28 LOV nr 1520 af 27/12/2014 Lov om offentlige veje m.v.

29 Offentligretligt organ som agerer i egenskab af at være en offentlig myndighed og ikke på de samme retslige vilkår som private erhvervsdrivende

slutter, hvad der er offentlig vej, bliver eksempelvis kommunale parkeringshuse omfattede af friholdelsen for at afregne moms, når ”vejen” i huset er at anse som offentlig vej.³⁰ Det er såvel praksis-ændringen i SKM2006. LSR samt den efterfølgende praksis, der vil blive sat fokus på nedenfor.

I 2006 lå de relevante bestemmelser i forhold til parkering i vejlovens § 107, stk. 1 og 2. I 2021 ligger bestemmelserne i vejlovens § 90, stk. 1 og 2. Bestemmelserne i 2006 og i 2020 er i store træk enslydende,

og ændringerne giver ikke anledning til at have indflydelse på kommunernes hjemmelsgrundlag eller nedenstående analyse i forhold til den momsmæssige behandling.

For at kunne vurdere, den momsmæssige behandling af *offentlige organers* aktiviteter skal der tages stilling til følgende forhold/problemstillinger:

- 1) Sker der *levering mod vederlag* i overensstemmelse med momslovens § 4, stk. 1, som er en implementering af momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1?
- 2) Er kommunen at anse som en *afgiftspligtig person*, der selvstændig udøver økonomisk virksomhed i overensstemmelse med momslovens § 3, stk. 1, som er en implementering af momssystemdirektivets artikel 9?
- 3) Er kommunen at anse som et *offentligretligt organ* i overensstemmelse med momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, som er en implementering af momssystemdirektivets artikel 13, stk. 1, første afsnit?
- 4) Agerer enheden i egenskab af at være en *offentlig myndighed* i overensstemmelse med momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, som er en implementering af momssystemdirektivets artikel 13, stk. 1, første afsnit?
- 5) Medfører aktiviteten en potentiel *konkurrenceforvridning* af en vis betydning i overensstemmelse med momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, som er en implementering af momssystemdirektivets artikel 13, stk. 1, anden afsnit?

Ad 1) Ved "*levering af ydelser*" forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer, momssystemdirektivets artikel 24. Lige som i Forslag til afgørelse fra generaladvokat J. Richard De La Tour i C-20/90 Apoca, præmis 44, består kommunens ydelse i at stille parkeringspladser til rådighed.

En tjenesteydelse udføres kun "*mod vederlag*", som omhandlet i sjette direktivets artikel 2, nr. 1,³¹ og kan derfor kun 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.³² Modværdien til det beløb kunden betaler, udgøres af kundens ret til at drage fordel af udbyderens leverancer.³³

Ifølge EU-domstolens faste praksis er det en forudsætning for, at en ydelse sker mod vederlag, at der er en direkte forbindelse mellem den leverede ydelse og modydelse. Der foreligger en sådan direkte forbindelse, når to leverancer er indbyrdes afhængige af hinanden. Dette er tilfældet, når den godtgørelse, som tjenesteyderen modtager, udgør den faktiske

30 Dette er alene en gengivelse af, hvordan kommunerne ud fra SKM2006. 370. LSR behandler emnet trafikregulering og ikke et udtryk for forfatterens holdning

31 Momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c

32 C-43/19 Vodafone, præmis 30-31, C-16/93, Tolsma, præmis 14

33 C-43/19, Vodafone, præmis 32

modydelse for den ydelse, der er leveret. Hvilket vil sige, at den ene kun leveres på betingelse af, at den anden bliver det og vice versa. Ifølge J. Richard De La Tour foreligger der

en sådan forbindelse, eksempelvis når bilister opkræves en forhøjet parkeringsafgift.³⁴

For at opnå retten til at benytte en parkeringsplads er det en forudsætning, at bilisten betaler for den periode, køretøjet er parkeret. Afhængigt af tidspunkt og parkeringszone i [...] vil prisen pr. time variere. Der er derfor en direkte sammenhæng mellem den tid, køretøjet er parkeret, og den betaling bilisten skal afregne for Kommunes leverance.

Kommunen er derfor af den opfattelse, at der mellem bilisten og kommunen er et retsforhold, der vedrører gensidig udveksling af ydelser på en sådan måde, at det må betragtes som *levering mod vederlag*, når bilisten parkerer på en af kommunens parkeringspladser og derved accepterer betingelserne herfor, hvilket bl.a. favner at betale for kommunens leverance.

Ad 2) Ved *afgiftspligtig person* forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Begrebet økonomisk virksomhed omfatter alle former for aktiviteter som producent, handlende eller tjenesteyder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. En aktivitet kvalificeres generelt som økonomisk og omfattes af momslovens § 3, stk. 1/artikel 9, når den har en varig karakter og udføres mod et vederlag, som oppebæres af den, der udøver aktiviteten, uanset resultatet heraf.³⁵

Som også fremhævet i C-102/08 *Salix*, præmis 65 og 67, og SKM2019. 190. SR anses *offentligretlige organer* i udgangspunktet for *afgiftspligtige personer*, når de foretager *leveringer mod vederlag*. I artikel 13 findes der først en afvigelse for denne hovedregel og derefter en afgrænsning af denne undtagelse/friholdelse i anden og tredje afsnit af stk. 1. Da artikel 13, stk. 1, første afsnit, er en afvigelse til udgangspunktet i direktivets artikel 2, stk. 1 og 9, hvor der skal afregnes moms af enhver økonomisk transaktion, skal artikel 13, stk. 1, første afsnit, fortolkes strengt/snævert. Anden og tredje afsnit i artikel 13, stk. 1, har modsat første afsnit til formål at afgrænse denne afvigelse og derved genoprette hovedreglen i direktivet og skal derfor ikke fortolkes strengt.³⁶

I forhold til allerede afgiftspligtige personer der er momsregistrerede for deres aktiviteter, skal de anses for "afgiftspligtige" af enhver anden økonomisk virksomhed, der udøves lejlighedsvis, på betingelse af at denne aktivitet udgør aktivitet (virksomhed) i henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit.³⁷

Kommunen er allerede momsregistreret og indberetter og afregner på månedsbasis deres mellemværende med Skattestyrelsen. Når bilisterne betaler for at kunne parkere på en ikke optaget parkeringsplads, så er denne aktivitet at anse som økonomisk virksomhed i overensstemmelse med momslovens § 3, stk. 1.

34 Forslag til afgørelse fra generaladvokaten, J. Richard De La Tour, C-20/90 *Apoca*, præmis 63, 65, 66 og 67

35 C-246/08 *Kommissionen mod Finland*, præmis 36-37, SKM2021. 258. SR

36 C-288/07 *Isle of Wight Council*, præmis 60, C-174/14 *Saudaçor*, præmis 449-51 og C-344/15 *National Roads Authority*, præmis 33, 34, og 36

37 C-62/12, *Galin Kostov*, præmis 37-31

Det er derfor spørgers vurdering, at kommunen skal anses som en *afgiftspligtig person*, og det er derfor relevant at vurdere, om aktiviteten alene er omfattet af momslovens § 3, stk. 1, eller om den er omfattet af § 3, stk. 2, nr. 3, som er en implementering af artikel 13, stk. 1.

3) *Offentligretligt organ*: Ifølge direktivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, er kommuner nævnt som omfattede af begrebet *offentligretligt organ*. I forhold til andre *offentligretlige organer* er de integrerede i det offentlige forvaltningsapparat,³⁸ de er oprettede ved lov samt i vidt omfang underlagt de samme rammer og tilsyn som andre *offentligretlige organer* såsom offentlighedsloven og forvaltningsloven som følge af deres juridiske status og ikke pga. deres opgaver.³⁹

4) *Offentlig myndighed*: Kommunerne er som vejmyndighed bemyndigede til at opkræve betaling for parkering jf. vejlovens § 90, stk. 1 og 2. Denne bemyndigelse kan ikke delegeres til eksempelvis private erhvervsdrivende,⁴⁰ men kan overdrages fra en *offentlig myndighed* til en anden.⁴¹

Det må derfor vurderes som værende tilfældet, at kommunerne som vejmyndighed agerer i egenskab af at være en *offentlig myndighed* og ikke på samme vilkår som private erhvervsdrivende, når de i overensstemmelse med vejlovens § 90, stk. 2, og efter aftale med politiet på offentlig vej foretager trafikregulering i form af at opkræve betaling for parkering.

0) *Konkurrenceforvridning af en vis betydning*: Som gentaget flere gange skal organisationen anses som *avgiftspligtig person*, der driver selvstændig økonomisk virksomhed (artikel 2 og 9), før det giver mening at vurdere, om organisationen er et *offentligretligt organ*, og at det *offentligretlige organ* i den forbindelse agerer i egenskab af at være en *offentlig myndighed* (artikel 13, stk. 1 første afsnit). Først når alle disse betingelser er opfyldte, kan det vurderes, om denne aktivitet medfører *potentiel konkurrence af en vis betydning* (artikel 13, stk. 1, anden afsnit), og her er SKM2006. 370. LSR et eksempel på, hvorfor det er så vigtigt at holde fast i denne metodik.

I SKM2006. 370. LSR virker det, som om denne systematik vendes lidt på hovedet ved at lægge en fortolkning ned over momslovens §§ 3 og 4, således at kommunen kun skal anses som en *avgiftspligtig person*, når den foretager leverancer i konkurrence med andre avgiftspligtige personer. Dette kan have haft indflydelse på vurderingen af, om det kan medføre *konkurrenceforvridning af en vis betydning*.

Et væsentligt uddrag fra sagen er følgende udsagn fra klager (kommunen):

”Klagerens opkrævning af afgifter for parkering er således kun momspligtig, hvis den manglende momspligt må antages at medføre manglende afgiftsneutralitet i et sådant omfang, at afgiftsfritagelsen i sig selv medfører en konkurrenceforvridning af en vis betydning. Dette er kun tilfældet, hvis klagerens virksomhed⁴² tillige kan udøves af konkurrerende private erhvervsdrivende på privatretligt grundlag eller på koncessionsbasis. Da private ikke

38 C-456 Karol mihal, præmis 18 og 19 samt C-174/14 Saudaço, præmis 56

39 SKM2014. 160. ØLR, SKM2016. 479. SR

40 SKM2006. 370. LSR

41 Kommunerne har overtaget opgaven fra politiet – Er blevet oplyst af Forvaltningen i [...]

42 Skal læses som aktivitet

har denne mulighed, gælder allerede af den grund hovedregel om, at klageren ikke skal betale moms af sine indtægter fra en offentligretligt reguleret betalingsparkeringsordning.”

I Landsskatterettens bemærkninger fremhæver de følgende:

”... afsnit 2 gør en undtagelse fra reglen om afgiftsfritagelse for offentligretlige organer, for så vidt angår former for virksomhed eller transaktioner, de udfører i deres egenskab af offentlig myndighed i det omfang, hvori afgiftsfritagelse for dem vil føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning. Dermed er der af hensyn til direktivets hovedformål, som er at tilvejebringe afgiftsneutralitet, taget højde for den situation, hvor offentligretlige organer på grundlag af deres særlige status udøver virksomhed, der også kan udøves af private, konkurrerende erhvervsdrivende på privatretligt grundlag eller på koncessionsbasis”, C-231/87 og C- 129/88, præmis 22

”Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at udlejning af pladser til parkering af køretøjer er virksomhed, som - når den udøves af et offentligretligt organ - udøves af det offentligretlige organ i dets egenskab af offentlig myndighed i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnit, hvis virksomheden udøves inden for rammerne af de særlige retsregler for offentligret-

lige organer. Dette er tilfældet, når virksomheden indebærer udøvelse af offentlig myndighed. ", C-446/98 - Fazenda Pública, præmis 24.

I forhold til den resterende behandling af begrebet *konkurrenceforvridning* (artikel 13, stk. 1, andet afsnit), virker det ikke, som om domstolen har den samme brede fortolkning som normalt ved selvstændig økonomisk virksomhed. At Landsskatteretten i deres henvisning til C-446/98 Fazenda Pública, præmis 24 231/87 og C- 129/88, i præmis 22 lægger mere vægt på præmis 24 i C-446/98 Fazenda Pública som i den nævnte præmis blot bekræfter, at *offentligretlige organer* kan agere i egenskab af en *offentlig myndighed*, når de udlejer parkeringspladser, end i C-231/87 og C- 129/88, i præmis 22, hvor domstolen netop gør opmærksom på dette forhold i artikel 13, stk. 1, hvor andet afsnit, har til formål at sikre hovedreglen i direktivet. Havde Landsskatteretten også medtaget præmis 23 og 24, ville formålet i direktivet nok have fremstået tydeligere. Derimod tages der af Landsskatteretten afsæt i, hvad kommunerne er bemyndigede til at udføre i forhold til vejlovens § 107, stk. 2 (i 2021 § 90, stk. 2), og da det alene er vejmyndighederne, som kan bemyndiges til at foretage opkrævning efter § 90, stk. 2, efter aftale med politiet, så finder domstolen, at denne trafikregulerende opkrævning ikke kan medføre *konkurrenceforvridning*.

Rigtigheden i denne vurdering i forhold til kommunens intension om trafikregulering og betalingsparkering vil blive uddybet nedenfor. Først vil der ses på [...] området, og derefter vil der blive set på, om der i forbindelse med sælgers/købers intentioner kan hentes fortolkningsbidrag fra andre afgørelser.

Ad 5.1 [...] samt vejlovens § 90, stk. 1 og 2

I vejloven § 90, stk. 1 og 2 er der hjemmel til, at kommunerne/vejmyndighederne kan opkræve betaling for benyttelse af offentlige parkeringspladser.

Ad 5.1.1 *konkurrenceforvridningen* mellem *offentlige myndigheder*⁴³ og private organisationer som nævnt i artikel 13, stk. 1, andet afsnit, skal for at sikre afgiftsneutralitet og retssikkerhedsprincippet tolkes i forhold til den pågældende form for aktivitet, uden at det vurderes ud fra et særligt lokalt marked.⁴⁴

I xx kommunes planlægning af parkering tænkes private aktører ind i trafikreguleringen. I centrum af xx er der primært tidsbegrænset parkering og næsten ingen betalingsparkering. Uden for centrum er der større parkeringsanlæg, som enten håndteres af xx kommune eller af den private aktør zx.

Set i forhold til vejlovens § 90, stk. 1 og 2, vil det være op til politikerne at kunne foretage beslutninger, som vil kunne medføre en *konkurrenceforvridning*. For at sikre neutralitetsprincippet og retssikkerhedsprincippet burde kommunernes adfærdsregulerende betalingsparkering anses som en *potentiel konkurrence* af en vis betydning i forhold til private aktører på området.⁴⁵

Ad 5.2 Trafikregulering, intentioner og faktisk leverance:

Ad 5.2.1 Trafikregulering

Trafikregulering dækker over de aktiviteter, som kommunerne/vejmyndighederne kan foretage for at styre trafikken. De bagvedliggende intentioner er politiske og kan bunde i ønske om at om dirigere eller minimere trafikken i et område af miljøhensyn. Trafikregulering kan alene foretages af *offentligretlige organer* i egenskab af at være en *offentlig myndighed*.

Trafikreguleringen kan bl.a. udmøntes i betalingsparkering, den kan også udmøntes i tidsbegrænsning på parkeringen, eller der kan som i Holland etableres gode parkeringsmuligheder uden for byen og så etableres en god offentlig infrastruktur der gør, at det er at foretrække denne løsning frem for at parkere i centrum.

En af de løsninger, som bl.a. er blevet set på i [...], er [...]

Blev opgaven udliciteret til alene at blive varetaget af private erhvervsdrivende, ville de ikke kunne anses som omfattede af artikel 13, stk. 1, og derfor ville deres bemyndigelse til at udføre opgaven ikke ændre på, at deres opkrævning var momspligtig.

Forblev bevillingen hos vejmyndigheden, og blev der alene givet tilladelse til at udføre en opgave så som at varetage den daglige drift i form af bemanning af anlæg og vedligeholdelse af materiel på vegne af vejmyndighederne, ville det ikke få indflydelse på vurderingen af, om vejmyndighedens aktivitet potentielt kunne medføre *konkurrenceforvridning af en vis betydning*, da denne *konkurrenceforvridning* forsat ville være teoretisk. Den private aktørs afregning med vejmyndighederne for at stille medarbejdere til rådighed samt eventuel vedligeholdelse af vejmyndighedens materiel vil være en momspligtig leverance, der vil blive faktureret til kommunen.⁴⁶

Ad 5.2.2 Intentioner

43 Offentligretligt organ der agerer i egenskab af at være en offentlig myndighed

44 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 40 og 53

45 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 46 og 53

46 C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla, præmis 16

Et andet væsentligt element i SKM2006. 370. LSR er, at det alene er kommunen/vejmyndigheden, der kan foretage trafikregulering. Dette kan ske som nævnt ovenfor i form af tidsbegrænsning, betalingsparkering eller offentlige alternativer til at tage bilen med ind i byen. Om sælgers intentioner er at regulere trafikken, eller det er at opnå yderlige indtægter til kommunkassen, ændrer ikke på leverancerne, som i SKM2006. 370. LSR er betalingsparkering på offentlige arealer.

Før C-71/18 KPC Herning var Skattestyrelsens praksis/fortolkning, at købers intention var at nedrive den faste ejendom uanset ejendommens tilstand, så blev salget anset som salg af en byggegrund og ikke salg af fast ejendom. Sælger skulle altså kende købers hensigt for at vide, om den faste ejendom nu også var en fast ejendom i forhold til den momsmæssige behandling, eller om det var en byggegrund. Argumentation for, hvorfor et EU-retsligt begreb som fast ejendom ikke kan fortolkes anderledes nationalt, kan læses i afgørelsen, ligesom bevæggrunden for denne danske og nu underkendte praksis kan findes i C-461/08 Don Bo-sco. Det væsentlige i forhold til KPC Herning er, at en fuld funktionsdygtig ejendom ikke ændrer status til byggegrund, pga. at sælger er bekendt med, at de nuværende bygninger på grunden vil blive revet ned, og der vil blive opført nye bygninger i stedet for.

I stedet for at vurdere den momsmæssige behandling ud fra de bagvedliggende intentioner, burde der lægges der vægt på de faktiske forhold/transaktioner.

Selv om betalingsparkering sker på baggrund af, at kommunen ønsker at regulere trafikken, så er trafikregulering ikke det, bilisterne betaler for, men parkering eller adgang til at køre ind i byen. Kommunernes betalingsparkering må derfor anses som sammenlignelig med private udbydere, og det er denne aktivitet (betalingsparkering), som skal underlægges vurderingen "... ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning".⁴⁷

Skulle erfaringerne herfra (KPC Herning) overføres til betalingsparkering, må det blive til at anse transaktionen betalingsparkering som trafikregulering og dermed afgiftsfritaget, fordi intentionen, som ligger bag

opkrævningen/transaktionen (trafikregulering), kan sammenlignes med at anse et fuldt funktionsdygtigt pakhus for at være en byggegrund, fordi købers intentioner er at nedrive en del af bygningen.

En sådan subjektiv vurdering af transaktionen (sælgers/købers hensigt) uden at tillægge selve transaktionen (betalingsparkering eller salg af en funktionsdygtig fast ejendom) den

samme værdi forekommer som problematisk i forhold til retssikkerhedsprincippet.⁴⁸

Ad 5.3 Trafikregulering/privat parkering

Som nævnt ovenfor bl.a. i forbindelse med xx Kommune, er der andre aktører på markedet end kommunerne/vejmyndighederne, når det kommer til udbud af parkeringspladser, der mod betaling kan benyttes. Den væsentligste forskel er, at det kun er kommunen/vejmyndigheden, der kan oprette parkeringspladser på de offentlige veje, hvilket ofte vil være et spørgsmål om, på hvilken side af kantstenen og et eventuelt fortov ens køretøj holder.

Da *potentiel konkurrenceforvridning af en vis betydning* ikke skal tolkes ud fra et særligt lokalt område, så som en specifik offentlig vej, og da intentioner ikke burde have indflydelse

47 C-581/19 Frenetikexito, præmis 32

48 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 49-53

på, hvordan betalingsparkering anskues som leverance, så er det svært at se, hvordan en overholdelse af neutralitets- og retssikkerhedsprincippet skulle kunne medføre andet, end at kommunens betalingsparkering er i konkurrence af en vis betydning med private parkerings-udbydere.⁴⁹ Et praktisk eksempel her er [...]. Her [...] parkering på vejen, men i jorden under vejen er der en privat udbyder af parkeringspladser.

Ad 5.4 Fradragsret

Som ovenfor beskrevet ved gennemgangen af *konkurrenceforvridning*, ses der først ses på, når *konkurrenceforvridningen* er til ulempe for de private erhvervsdrivende og derefter, om det er til ulempe for det offentlige. I den sidste del ses der på fradragsretten. Denne betragtning kan også bruges i forhold til betalingsparkering. Kan det at anse *offentligretlige organers* udbud af parkeringspladser som uden for momslovens anvendelsesområde medføre, at de *offentlige organer* stilles ringere i forhold til fradragsretten?⁵⁰

Fra C-102/08 SALIX kan det udledes, at *Konkurrenceforvridningen* som nævnt i artikel 13, stk. 1, kan komme såvel *offentlige organer* som private virksomheder til skade og skal ikke kun ses i forhold til pligten til at afregne salgsmoms, men også i forhold til retten til at fradrage købsmoms.⁵¹

De udgifter som direkte kan henføres til denne aktivitet, vil kun kunne fradrages hos Skattestyrelsen for de private (momsloven § 37), men de vil for kommunen kunne fradrages i en national ordning hos Social- og indenrigsministeriet.

For de udgifter, som ikke direkte kan henføres til momspligtige eller momsfrie aktiviteter, skal der ske en prorata fordeling, jf. § 38, stk. 1, (meget simplificeret er det momspligtige indtægter / momspligtige og momsfrie indtægter). Hvis udgifterne også kan henføres til aktiviteter uden for momslovens anvendelsesområde, skal fordelingen ske på baggrund af et skøn jf. § 38, stk. 2.

Ovenstående fordeling i § 38 bruges ikke alene til købsmoms, men benyttes også i forbindelse med refusion af organisationens energiafgifter, og her kan kommunerne alene hente afgiften hos Skattestyrelsen.

sen. Når Kommunen årligt har [...] kr. i parkeringsindtægter, er det svært at komme til en anden slutning, end at det har en negativ effekt på fradragsretten og derved medfører en *konkurrenceforvridning af en vis betydning*.

Qua ovenstående er det Kommunens klare opfattelse, at Kommunen skal anses som en *avgiftspligtig person*. Da der er den fornødne sammenhæng mellem kommunens leverancer og den dertilhørende betaling, er leverancerne omfattede af momslovens §§ 3 og 4.

Levering af parkeringspladser anses som en momspligtig leverance, medmindre den er at anse som en bi-ydelse til udlejning af fast ejendom i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, C-173/88 Morten Henriksen, præmis 23.

49 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 46 og 53

50 Her ses alene i forhold til den fradragsret der vil være hos Skattestyrelsen og medtager ikke nationale udligningsordninger som eksempelvis kommunerne har med Social og Indenrigsministeriet

51 C-102/08 SALIX, præmis 76

Da leverancen ikke sker som en bi-ydelse til fast ejendom, er det Kommunes vurdering, at der skal afregnes moms af indtægten.

Juridiske forhold

I følge momsloven skal afgiftspligtige personer afregne salgsmoms af leverancer, de foretager mod vederlag. Med *avgiftspligtig person* menes enhver der selvstændigt driver økonomisk virksomhed uanset formålet og resultatet heraf, så længe denne aktivitet er med henblik på at opnå indtægter af en vis varig karakter. Dette udgangspunkt gælder også offentligretlige organer, når de driver selvstændig økonomisk virksomhed (momsloven §§ 3, stk. 1 og 4/artikel 2 og 9), medmindre aktiviteten alene sker i egenskab af at være et offentligt organ (momsloven § 3, stk. 2, nr. 3/artikel 13). Denne friholdelse/undtagelse til hovedreglen er begrænset således, at ikke enhver aktivitet foretaget af et offentligt organ er uden momspligt.⁵²

For at kunne vurdere, den momsmæssige behandling af *offentlige organers* aktiviteter skal der tages stilling til følgende forhold/problemstillinger:

- 1) Sker der *levering mod vederlag* i overensstemmelse med momslovens § 4, stk. 1, som er en implementering af momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1?
- 2) Er kommunen at anse som en *avgiftspligtig person*, der selvstændig udøver økonomisk virksomhed i overensstemmelse med momslovens § 3, stk. 1, som er en implementering af momssystemdirektivets artikel 9?
- 3) Er kommunen at anse som et *offentligretligt organ* i overensstemmelse med momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, som er en implementering af momssystemdirektivets artikel 13, stk. 1, første afsnit?
- 4) Agerer enheden i egenskab af at være en *offentlig myndighed* i overensstemmelse med momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, som er en implementering af momssystemdirektivets artikel 13, stk. 1, første afsnit?
- 5) Medfører aktiviteten en potentiel *konkurrenceforvridning af en vis betydning* i overensstemmelse med momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, som er en implementering af momssystemdirektivets artikel 13, stk. 1, anden afsnit?

Som det kan ses af ovenstående, kan *offentlige organers* momsmæssige behandling afvige fra andre afgiftspligtige personer, når de *offentlige organers* selvstændige økonomiske virksomhed er omfattet af direktivets artikel 13.

Levering mod vederlag

Ifølge momslovens § 4 skal ”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... ”.

§ 4 er en implementering af Direktivets artikel 2, stk. 1, *Følgende transaktioner er momspligtige:*

a) *levering af varer, som mod vederlag foretages på en medlemsstats område af en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab.*

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

52 C-231/87 Comune di Carpaneto Piacentino (Piacenza), præmis 10-11 og C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 25-27

Bestemmelsen er central, da den fastslår, at der skal betales moms af leverancer, der foretages her i landet. Bestemmelsens bredde gør, at den favner alle leveringer, som sker mod vederlag, hvilket også omfatter dem, der leveres af *offentligretlige organer*.⁵³

Ved *levering af ydelser* forstås enhver transaktion, der ikke er en *levering af varer*, momssystemdirektivets artikel 24. Ligesom i C-20/90 Apoca,⁵⁴ præmis 44, består kommunens ydelse i at stille parkeringspladser til rådighed.

En tjenesteydelse udføres kun *mod vederlag*, som omhandlet i sjette direktivets artikel 2, nr. 1,⁵⁵ og kan derfor kun 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.⁵⁶ Modværdien til det beløb kunden betaler, udgøres af kundens ret til at drage fordel af udbyderens leverancer.⁵⁷

Ifølge EU-domstolens faste praksis er det en forudsætning for, at en ydelse sker *mod vederlag*, at der er en direkte forbindelse mellem den leverede ydelse og modydelse. Der foreligger en sådan direkte forbindelse, når to leverancer er indbyrdes afhængige af hinanden. Dette er tilfældet, når den godtgørelse som tjenesteyderen/leverandøren modtager, udgør den faktiske modydelse for den ydelse, der er leveret. Hvilket vil sige, at den ene kun leveres på betingelse af, at den anden bliver det og vice versa. Ifølge J. Richard De La Tour foreligger der en sådan forbindelse når bilister opkræves en forhøjet parkeringsafgift.⁵⁸

Den omstændighed, at parkeringspladsen ikke på forhånd er individualiseret, og vederlaget for at opnå retten til at benytte en ledig parkeringsplads, påvirker ikke den direkte sammenhæng, der er mellem *leverancen* i form af parkering og modydelsen, når den består i at betale et fast beløb.⁵⁹

Afgiftspligtig person

Ved *afgiftspligtig person* forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed. Begrebet økonomisk virksomhed omfatter alle former for aktiviteter som producent, handlende eller tjenesteyder med henblik på opnåelse af indtægter af en vis varig karakter. En aktivitet kvalificeres generelt som økonomisk og omfattet af momslovens § 3, stk. 1/artikel 9, når den har en vis varig karakter og udføres mod et vederlag, som oppebæres af den, der udøver aktiviteten, uanset resultatet heraf.⁶⁰

Bredden af fortolkningen af, hvad der ligger i ”selvstændig økonomisk virksomhed” ses bl.a. i C-400/98 Birgitte Breitoahl, præmis 34 og C-100/94 Inzo, præmis 24-25 samt LSR2021. 15.2148578, hvor det præciseres, at hensigten til at drive økonomisk virksomhed er tilstrækkeligt til at blive anset som en afgiftspligtig person og derved opnå fradragsret.

53 C-174/14, Saudacore, præmis 48

54 Forslag til afgørelse fra generaladvokaten, J. Richard De La Tour

55 Momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c

56 C-43/19 Vodafone, præmis 30-31, C-16/93, Tolsma, præmis 14

57 C-43/19, Vodafone, præmis 32

58 Forslag til afgørelse fra generaladvokaten, J. Richard De La Tour, C-20/90 Apoca, præmis 63, 65, 66 og 67

59 C-151/13, Le Rayon d’Or SARL, præmis 37

60 C-246/08 Kommissionen mod Finland, Forslag til afgørelse fra generaladvokaten, J. Richard De La Tour, C-20/90 Apoca, præmis 32 samt præmis 36-37, SKM2021. 258. SR

I forhold til allerede afgiftspligtige personer, der er momsregistrerede for deres aktiviteter, skal de anses for ”afgiftspligtige” af enhver anden økonomisk virksomhed, der udøves lejlighedsvis, på betingelse af at denne aktivitet udgør aktivitet (virksomhed) i henhold til momsdirektivets artikel 9, stk. 1, andet afsnit.⁶¹

Som også fremhævet i C-102/08 Salix, præmis 65 og 67, anses *offentligretlige organer* i udgangspunktet for *afgiftspligtige personer*, når de foretager *leveringer mod vederlag*. I artikel 13 findes der først en afvigelse for denne hovedregel og derefter en afgrænsning af denne undtagelse/friholdelse i anden og tredje afsnit af stk. 1. Da artikel 13, stk. 1, første afsnit er en afvigelse til udgangspunktet i artikel 2, stk. 1 og 9, hvor der skal afregnes moms af enhver økonomisk transaktion, skal artikel 13, stk. 1, første afsnit fortolkes strengt/snævert. Anden og tredje afsnit i artikel 13, stk. 1, har modsat første afsnit til formål at afgrænse denne afvigelse og derved genoprette hovedreglen i direktivet og skal derfor ikke fortolkes strengt.⁶²

Denne fortolkning, hvor *offentligretlige organer* i udgangspunktet anses som afgiftspligtige personer, jf. momslovens § 3, stk. 1, når de foretager leverancer mod vederlag, ses i en dansk kontekst i bl.a. SKM2019. 190SR:

”Spørger er på den baggrund omfattet af ordlyden i momslovens § 3, stk. 1, og Spørger må derfor som udgangspunkt anses for en afgiftspligtig person ved modtagelse af taxametertilskud for levering af undervisningsudvalgene.

Dette uanset momslovens § 3, stk. 2, idet denne bestemmelse i henhold til sin ordlyd alene fastslår, hvem der ud over de i § 3, stk. 1, nævnte, må anses for afgiftspligtige personer.

Momslovens § 3, stk. 1, implementerer imidlertid artikel 9, hvoraf det fremgår, at ved afgiftspligtig person forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.”

Artikel 13, stk. 1, første del – offentlige organer

Som såvel EU-domstolen som danske domstole flere gange har gentaget, så består artikel 13 af to

kumulative betingelser:⁶³

- 1) aktiviteten udføres af et *offentligretligt organ* og
- 2) enheden agerer i egenskab af at være en *offentlig myndighed*

Er disse betingelser ikke opfyldt, er aktiviteten ikke omfattet af artikel 13, og den vil derfor alene blive vurderet i forhold til artikel 2 og 9.⁶⁴

I forbindelse med en fortolkning af artikel 13, stk. 1, skal den underkastet en ensartet fortolkning for hele unionen. For at sikre en ensartet anvendelse af EU-retten, må der derfor ikke være forskel på,

61 C-62/12, Galin Kostov, præmis 27-31

62 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 60, C-174/14 Sudaçor, præmis 449-51 og C-344/15 National Roads Authority, præmis 33, 34, og 36

63 SKM2020. 459. LSR, SKM2019. 190. SR, C-456/07 Karol mihal, præmis 16, C-174/14 Sudaçor, præmis 51,

64 C-174/14 Sudaçor, præmis 31

hvordan vi i nationale afgørelser fortolker *offentligretlige organer*, og hvordan EU-afgørelser fortolker på *offentligretlige organer*.⁶⁵ Det vil derfor i udgangspunktet ikke give anledning til fortolkningsmæssige udfordringer at se på såvel nationale afgørelser som EU-afgørelser.

I forbindelse med fortolkning af begrebet *offentligretligt organ*, er det væsentligt at være opmærksom på, at begrebet *offentligt organ* i artikel 13 og lignende begreber i andre direktiver ikke kan danne grundlag for fortolkningen i momssystemdirektivet. Dette skyldes, at momssystemdirektivet er udstedt med en anden hjemmel end de andre direktiver samt at direktiverne forfølger forskellige formål.⁶⁶

I C-231/87 Carpaneto Piacentino Kommune gør EU-domstolen opmærksom på, at det er op til de enkelte medlemslande at indarbejde de to kumulative bestemmelser i national ret. At det er en mulighed "blot" at gentage den i sjette direktivs anvendte løsning eller at udarbejde en liste over de former for aktiviteter, der ved udøvelsen af hvilke *offentligretlige organer* ikke skulle anses for afgiftspligtige, men at det er op til den nationale lovgivning at bestemme, hvordan det skal implementeres.⁶⁷ En sådan liste som forslået kan også have den effekt, at et allerede kompliceret område bliver endnu mere komplekst.

Offentligretlige organer (første betingelse)

I artikel 13 står der "*Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige*", hvor sidste led "*andre offentligretlige*" må anses som en opsamlings kategori, der skal favne de myndigheder, der ikke udtrykkeligt er nævnt i første led.⁶⁸

EU-domstolen har i flere sager lagt vægt på, at domstolens faste praksis i fortolkningen af *offentligretlige organer* er, at den aktivitet, der udøves af *offentligretlige organer* i deres egenskab af at være en *offentlig myndighed*, er aktiviteter, der udøves af *offentligretlige organer* på grundlag af deres særlige retlige status, og ikke aktiviteter der udøves på samme retlige vilkår som private erhvervsvirksomheder.⁶⁹

Bemyndiget til at varetage en opgave

Selv om det at være i besiddelse af myndighedsbeføjelser alt andet lige vil være et parameter som kunne medføre, at en organisation kan kvalificeres som et *offentligretligt organ*, så er det at udføre opgaver, der

hører under myndighedsbeføjelser uden at være integreret i selve forvaltningsapparatet, ikke tilstrækkeligt til at kunne anses som et *offentligretligt organ*. Heller ikke når sådanne beføjelser inkluderer retten til at foretage ekspropriation.⁷⁰

Et væsentligt parameter for at kunne anses som et *offentligretligt organ* er at være integreret i det offentlige forvaltningsapparat,⁷¹ herunder at være oprettet ved lov samt i vidt omfang at være underlagt de samme rammer og tilsyn som andre *offentlige organer*.⁷²

65 C-174/14 Sudaçor, præmis 52-55

66 SKM2016. 479. SR (C-307/01, Peter d'Ambrumenil og sag C-357/07, TNT Post Ltd)

67 Præmis 15-19

68 C-174/14 Sudaçor, præmis 55

69 C-231/87 Comune di Carpaneto Piacentino (Piacenza), præmis 19, C-446/98 Fazenda Pública, præmis 17, C-174/14 Sudaçor, præmis 70

70 C-174/14 Sudaçor, præmis 56, 58 og 59

71 SKM2016. 479. SR, C-456/07 Karol mihal, præmis 18 og 19 samt C-174/14 Sudaçor, præmis 56

72 SKM2014. 160. ØLR, SKM2016. 479. SR

En sådan antagelse af forudsætningerne for, at et organ kan anses som *offentligretligt* understøttes af den juridiske vejlednings afsnit ”D. A. 3.2.4 Andre offentlige institutioner”⁷³. Her lægges der vægt på, om forvaltningsloven og offentlighedsloven finder anvendelse jf. lovene selv og ikke alene på grund af særlige behov om fortrolighed.

Væsentlige parametre for at kunne anses som et *offentligretligt organ* er at være integreret i det offentlige forvaltningsapparat,⁷⁴ herunder i vidt omfang at være underlagt de samme rammer og tilsyn som andre *offentligretlige organer* så som offentlighedsloven og forvaltningsloven jf. lovene selv.⁷⁵

I dansk ret lægges der også vægt på, om organet er stiftet ved lov eller ej.⁷⁶ Dette parameter er ikke umiddelbart til at se i nogle EU-afgørelser. I The VAT Committees retningslinje nr. 769 forekommer der en lignende anbefaling i forhold til at anerkende internationale organisationer, som et *offentligretligt organ* i artikel 13, når organisationen er oprettet på baggrund af en international aftale eller konvention. Denne anbefaling gælder, uanset om organisationen er anerkendt/omfattet af artikel 151.

Selv om denne anbefaling vedrører internationale organisationer, er det i relation til, om et organ er omfattet af artikel 13, må det være i overensstemmelse med deres anbefalinger at tillægge nationale, offentlige organisationer samme vurdering i tilfælde af tvivlsspørgsmål så som i forbindelse med samarbejder, der medfører stiftelse af et nyt organ/organisation.

EU-domstolen har gentagende gange afvist at anerkende organisationer/afgiftspligtige-personer som *offentligretlige organer*, blot fordi de er bemyndiget til at varetage opgaver, som falder ind under beføjelserne for en *offentlig myndighed*, da det alene er *offentligretlige organer*, der kan agere i egenskab af at være et *offentligretligt organ*.⁷⁷

I SKM2016. 479. SR tager skatterådet stilling til, om tre foreninger oprettet under et ministerium er at anse som *offentligretlige organer*. Styrelsen har hjemmel til at uddelegere myndighedsopgaven til private,

og at denne uddelegering medfører at opgavetager skal efterleve de rammer og regler, der gælder for statsinstitutioner i budgetvejledning samt de almindelige offentlige regler her under forvaltningsloven og offentlighedsloven. Der argumenteres bl.a. for, at foreningen ifølge udbudsdirektivet er at anse som et *offentligt organ*, med henvisning til bl.a. C-307/01, Peter d'Ambrumenil og sag C-357/07, TNT Post Ltd afvises, da de to direktiver ikke forfølger samme mål og derfor ikke kan bruges til at danne fortolkninger i momssystemdirektivet. Begrundelsen for ikke at anse foreningerne for *offentligretlige organer* er, at de ikke er oprettet ved lov, men at der ved lov er hjemmel til at uddelegere opgaven til dem, og at det som følge af uddelegeringen medfører en forpligtelse til at efterleve bl.a. offentlighedsloven.

En lovhjemmel til at udlicitere en myndighedsopgave er i sig selv ikke fyldestgørende for, at den udførende part kan anses som et *offentligretligt organ*.⁷⁸

Opsummering på offentligretligt organ (første betingelse)

73 Version 3.6 29.01.21

74 C-456 Karol mihal, præmis 18 og 19 samt C-174/14 Sudaçor, præmis 56

75 SKM2014. 160. ØLR, SKM2016. 479. SR

76 SKM2014. 160. ØLR, SKM2016. 479. SR samt SKM2019. 190. SR

77 C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla, præmis 18 og 19 og C-456/07 Mihal, præmis 17 og 18

78 C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla, præmis 18 og 19 og C-456/07 Mihal, præmis 17 og 18

Et væsentligt parameter for at kunne anses som et *offentligretligt organ* er at være integreret i det offentlige forvaltningsapparat,⁷⁹ herunder at være oprettet ved lov samt i vidt omfang at være underlagt de samme rammer og tilsyn som andre *offentlige organer* så som offentlighedsloven og forvaltningsloven som følge af deres juridiske status og ikke pga. deres opgaver. 80

En lovhjemmel til at udlicitere en myndighedsopgave er i sig selv ikke fyldestgørende for, at den udførende part kan anses som et *offentligretligt organ*.⁸¹

I egenskab af offentlig myndighed (anden betingelse)

I forbindelse med den anden betingelse ”i egenskab af en *offentlig myndighed*” har domstolene flere gange gjort det tydeligt, at dette kun kan ske i egenskab af at være en *offentlig myndighed*, hvis aktiviteten udføres af et *offentligretligt organ*, og at denne aktivitet sker på grundlag af organets særlige retlige status og ikke på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende.⁸²

SKM2020. 336. SR vedrører et samarbejde mellem en kommune og en region i forbindelse med respirationshjælp og dialysebehandling og er en afgørelse, som er god til at vise, hvordan der skal sondres mellem leverancer, et *offentligretligt organ* er bemyndiget til at udføre og aktiviteter som er

i tråd med organisationens aktiviteter, men som udføres på vegne af den myndighed, som er bemyndiget til at udføre opgaven.

Respirationshjælp: I Sundhedslovens § 205 d⁸³ er der hjemmel til, at såvel kommunerne som regionerne kan indgå aftaler om at tilrettelægge hjælperordninger i hjemmet til personer, som har behov for respirationshjælp, og som kommunerne er forpligtede til at give jf. Servicelovens § 83⁸⁴ og for regionerne i Sundhedslovens § 79, stk. 1.

Der foreligger derfor et meget klart retsgrundlag for såvel kommunernes som regionernes respirationshjælp, og det er på denne baggrund, at det vurderes, at denne aktivitet sker på grundlag af kommunernes/regionernes særlige retlige status som en *offentlig myndighed*, og ikke på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende.

Dialysebehandling: Hjemlen hertil ligger i Sundhedslovens § 74 og forpligter alene regionen til at forestå denne behandling. Selv om kommunerne indgår en samarbejdsaftale, hvor de aftaler, at kommunerne skal udføre denne opgave i forbindelse med besøg hos de respektive borgere, hvor de

i forvejen leverer ydelser, som kommunen er forpligtet til jf. serviceloven, så ændrer det ikke på, at det alene er regionen, der som en *offentlig myndighed* er forpligtet til at foretage dialysebehandlingen.

Kommunerne kan derfor ikke ligesom regionen anses som at foretage denne leverance i deres egenskab af at være en *offentlig myndighed*, men vil gøre det på samme retlige vilkår som andre private organisationer ville gøre det.

79 C-456 Karol mihal, præmis 18 og 19 samt C-174/14 Sudaçor, præmis 56

80 SKM2014. 160. ØLR, SKM2016. 479. SR

81 C-202/90 Ayuntamiento de Sevilla, præmis 18 og 19 og C-456/07 Mihal, præmis 17 og 18

82 C-231/87 Carpaneto Piacentino Kommune, præmis 15,16 og 19, C-446/98 Fazenda, præmis 24, 2014/14 Sudaçor, præmis 69-70 samt SKM2020. 336. SR

83 <https://danskelove.dk/sundhedsloven/205d>

84 <https://danskelove.dk/serviceloven/83>

I SKM2019. 190. SR kommer Skatterådet frem til, at universiteterne som et *offentligretligt organ/offentlig myndighed*, der som de eneste er pålagt ved lov at levere universitetsundervisning i Danmark. I forhold til anden praksis virker det ikke så overraskende, at denne lovpligtige undervisning foretages i egenskab af at være en *offentlig myndighed*. Ifølge Skattestyrelsen omfatter denne fortolkning enhver form for undervisning og kursusaktivitet. En sådan fortolkning kan virke meget bred, men skal ses i lyset af at universitetsloven også forpligter universiteterne til med afsæt i deres undervisning og forskning at formidle viden. Derudover er der også hjemmel til at levere kurser og masteruddannelse m.v.

Internationale organisationer (offentlig myndighed)⁸⁵

Momsudvalget har i WP 769 taget stilling til den momsmæssige behandling af internationale organisationer i forhold til begrebet *offentlig myndighed* i artikel 13. Når en international organisation opfylder betingelserne for at blive anset som et *offentligretligt organ*, og deres aktiviteter udøves inden for de rammer, der ligger i deres særlige retlige status og ikke på samme vilkår som private organisationer, skal deres aktiviteter også anses som i egenskab af at være en offentlig myndig i artikel 13, stk. 1, første afsnit.

Når betingelserne i første afsnit er opfyldte, skal der tages stilling til, om aktiviteten er omfattet af direktivets Bilag 1, eller om det medfører en *potentiel konkurrence af en vis betydning*.

Vurderingen af disse aktiviteter skal kvalificeres i forhold til det sted, hvor leveringen finder sted, hvilket alt andet lige vil kunne medføre, at den samme internationale organisation, der er at anse som et *offentligretligt organ*, som foretager leverancer som en *offentlig myndighed*, vil kunne risikere, at den nationale vurdering af, om aktiviteten medfører *konkurrenceforvridning af en vis betydning*, er forskellig

fra land til land i EU, men det vil være den samme vurdering som andre *offentlige myndigheder* i samme land.

Opsummering på offentlig myndighed (anden betingelse)

I tråd med C-231/87 Carpaneto Piacentino Kommune, C-446/98 Fazenda og 2014/14 Sudaçor, viser de to danske afgørelser SKM2019. 190. SR og SKM2020. 336. SR, at for at afdække, om et *offentligretligt organs* leverancer er at anse som i egenskab af at være en *offentlig myndighed*, er det vigtigt i forhold til den anden del af artikel 13, stk. 1, at det er afklaret, hvilke aktiviteter det *offentligretlige organ* er bemyndiget til som følge af at være en *offentlig myndighed*, og som er omfattet af artikel 13, stk. 1, og hvilke aktiviteter der udføres på samme retlige vilkår som private, og som derfor ikke er omfattet af artikel 13, stk. 1.

Artikel 13, stk. 1, anden del – konkurrenceforvridning

Når det først er afklaret, at den pågældende organisation er at anse som et *offentligretligt organ*, og at det *offentligretlige organ* for den givne aktivitet agerer i egenskab af at være en *offentlig myndighed*, hvor der foretages leverancer mod vederlag, skal det vurderes, om leverancen/aktiviteten er omfattet af artikel 13, stk. 1 anden eller tredje afsnit, hvor *offentligretlige organer* i deres egenskab af en *offentlig myndighed* foretager leverancer i konkurrence med private erhvervsdrivende.⁸⁶

Da artikel 13, stk. 1, første afsnit er en afvigelse til udgangspunktet i direktivet artikel 2, stk. 1 og 9, hvor der skal afregnes moms af enhver økonomisk transaktion, skal artikel 13, stk. 1, første afsnit

85 Se også 6.4 Internationale organisationer (offentligretligt organ)

86 C-344/15 National Roads Authority, præmis 39

fortolkes strengt/snævert. Anden og tredje afsnit i artikel 13, stk. 1 har modsat første afsnit til formål at afgrænse denne afvigelse og derved genoprette hovedreglen i direktivet og skal derfor ikke fortolkes strengt.⁸⁷

Artikel 13, stk. 1, anden afsnit:

”Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning”.

Nedenfor vil andet afsnit af artikel 13, stk. 1 blive opdelt i følgende to hovedafsnit:

- 1) *vil føre til (aktuel eller potentiel konkurrence)*
- 2) *konkurrenceforvridning af en vis betydning*

Årsagen til dette er, at der med denne opdeling vil kunne opnås en bedre analyse af de forudsætninger, som er relevante i forhold til vurdere, om en leverance/transaktion er omfattet af bestemmelsen eller ej.

Ville føre til aktuel eller potentiel konkurrence

Det første forhold, der vil blive set på, er, om afgiftsfritagelsen *ville føre til* konkurrence. Det er derfor relevant at se på, hvad der ligger i *ville føre til*. Er det alene en *aktuel* konkurrence, vil en *poten-tiel* konkurrence også være relevant at tage med, og hvad med en *teoretisk* konkurrence, hvor det ikke vurderes som sandsynligt?

Aktuel konkurrence: Hvis det alene var en *aktuel konkurrence*, som ville medføre *ville føre til* konkurrence, vil en sådan fortolkning udvide rækkevidden af friholdelsen i første afsnit meget mere, end det er tiltænkt. Et sådant krav om en *aktuel konkurrence* vil ikke bare udvide friholdelsen mere, end hvad der måtte anses som acceptabelt. Fortolkningen vil også være med til at afholde private erhvervsdrivende fra at komme ind på markedet, da det først vil være på dette tidspunkt konkurrencen er *aktuel*.⁸⁸

Potentiel konkurrence: Udtrykket *ville føre til* skal derfor fortolkes bredere end blot *aktuel konkurrence* og må derfor som minimum også favne *potentiel konkurrence*. En sådan fortolkning, hvor konkurrencen skal være potentiel, vil heller ikke på samme måde være med til at afholde private erhvervsdrivende for at komme ind på markedet, som det ville gøre, hvis konkurrencen skulle være *aktuel*.⁸⁹

Teoretisk konkurrence: I C-344/15 National Roads Authority tog EU-domstolen stilling til den moms-mæssige behandling af National Roads Authority opkrævning af de bilister, der benyttede Westlink-motorvejen samt Dublin-tunnellen. National Roads Authority har i Irland allerede bemyndiget private til at varetage denne opgave for otte motorveje, men har for Westlink-motorvejen samt Dublin-tunnelen taget opgaven tilbage, hvorefter National Roads Authority i egenskab af at være en *offentlig myndighed* varetager opgaven.⁹⁰ I forhold til at vurdere om dette forhold *ville føre til* konkurrence, bliver der lagt vægt på, at forudsætningerne for, at der for Westlink-motorvejen samt

87 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 60 og C-344/15 National Roads Authority, præmis 33, 34, og 36

88 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 61-62

89 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 62-63

90 C-344/15 National Roads Authority, præmis 17, 18 og 25

Dublin-tunnellen vil være en sådan konkurrencesituation, ville det kræve, at private erhvervsdrivende kunne opnå besiddelse af betydelige jordområder, hvilket de ikke ligesom *offentlige myndigheder* kunne opnå igennem opkøb/ekspropriation. Det måtte derfor anses som teoretisk og uden at blive underbygget af faktiske omstændigheder, at denne opkrævning *ville medføre konkurrence*. I lighed med C-288/07 Isle of Wight Council præmis 64 kommer domstolen frem til, at en *hypotetisk konkurrence*, som ikke er underbygget af faktiske omstændigheder ikke kan sidestilles med en *potentiel konkurrence*. En *teoretisk/hypotetisk konkurrence* er ikke omfattet af bestemmelsen i artikel 13.⁹¹

På denne baggrund kan begrebet *ville føre til* afgrænses, så det omfatter *aktuel og potentiel konkurrence*, hvilket vil sige, at der skal være en reel mulighed. En *teoretisk konkurrencesituation*, der ikke kan underbygges af faktiske omstændigheder, vil ikke være omfattet af begrebet.⁹²

Konkurrence af en vis betydning

Selv om langt de fleste afgørelser i forhold til *konkurrenceforvridning* vedrører sager, hvor private stilles ringere, hvis *konkurrenceforvridning* ikke medfører, at det offentlige organ også bliver anset som en *afgiftspligtig person* og derved er forpligtet til at afregne salgsmoms, så er det ikke ensbetydende med, at *konkurrenceforvridning* kun kan forekomme i de situationer, hvor det private stilles ringere. For at tydeliggøre de to typer af *konkurrenceforvridning* opdeles afsnittet i to dele. Den første del vedrører de situationer, hvor *konkurrenceforvridningen* er til ulempe for de private og vise versa i anden del.

Konkurrenceforvridning

Der findes mange forskellige årsager til, at der kan forekomme konkurrence mellem to eller flere parter. Et eksempel herpå kunne være, at det *offentligretlige organ* i forhold til en privat aktør ikke skal skabe et overskud, der kan udloddes til ejerne, men alene har et budget til at gennemføre de aktiviteter, det er bemyndiget til. ⁹³

Når der i denne anmodning om bindende svar bliver brugt betegnelsen *konkurrenceforvridning*, så vedrører det de tilfælde, hvor selve momsfrigtagelsen i sig selv medfører *konkurrenceforvridning*, altså når det er friholdelsen for at skulle opkræve moms, der skaber en *konkurrenceforvridning* i forhold til andre private aktører på området. ⁹⁴

Konkurrence/konkurrenceforvridning til ulempe for private

Retssikkerhedsprincippet udgør jf. præmis 48 i Isle of Wight Council en del af den fælles retsorden (fællesskabslovgivningen). Medlemsstaterne og deres fællesskabsinstitutioner skal overholde rets-sikkerhedsprincippet i forbindelse med deres udøvelse af de beføjelser fællesskabsdirektiverne tillægger dem. ⁹⁵

Når det kommer til fællesskabslovgivningen, skal denne være så klar, at de personer, som er underlagt den, kan forudse dens anvendelse. Dette krav om klar retstilstand gælder i særdeleshed, når det

91 C-344/15 National Roads Authority, præmis 26-27, 42-43

92 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 62-65 og C-344/15 National Roads Authority, præmis 42 og 50

93 C-8/01 Taksatorringen, præmis 58 og 65

94 C-8/01 Taksatorringen, præmis 58 og 65

95 Som fremlagt i præmis 48 anses retssikkerhedsprincippet at dække over et krav om en høj grad af forudsigelighed

kommer til den fælles lovgivning, som har en økonomisk retsvirkning,⁹⁶ hvilket er tilfældet for begrebet *konkurrenceforvridning*, da dette begreb sammen med *offentligretligt organ* i egenskab af at være en *offentlig myndighed* og under forudsætning af at *konkurrenceforvridningen* ikke er ubetydelig, da det har indvirkning på, hvordan en leverance i forhold til artikel 13, stk. 1, anden afsnit skal behandles.

I Isle of Wight Council plæderer de nationale/lokale myndigheder for, at *konkurrenceforvridningen* vurderes ud fra de enkelte *offentlige myndigheder* og de områder, de agerer på. *konkurrenceforvridning* skal ifølge myndighederne ikke vurderes ud fra et marked, der dækker hele det nationale område, da eksempelvis parkeringspladser i en by ikke kan medføre *konkurrenceforvridning* i forhold til en anden by, men at der i de enkelte byer godt kan være lokale markeder, som i nogle tilfælde kan medføre *konkurrenceforvridning*. ⁹⁷

Ved en sådan indsnævring af begrebet *konkurrenceforvridning* til et lokalt marked, vil det kunne bevirke, at såvel private som *offentlige myndigheder* afgiftsmæssigt bliver behandlet forskelligt. Det vil også kunne resultere i en forskelsbehandling mellem *offentlige myndigheder*. I artikel 13 er sigtet alene den forskelsbehandling, der vil kunne forekomme mellem private og offentlige, så de private ikke stilles ringere, fordi de bliver opkrævet afgifter, som de *offentlige organer* ikke skal af-regne. ⁹⁸ Så en forskelsbehandling mellem *offentlige organer* er irrelevant. I National Roads Authority, præmis 39 skriver domstolen, at formålet er at sikre, at private erhvervsdrivende ikke stilles ringere end *offentlige organer*, når de private opkræves afgifter, og det offentlige ikke møder samme krav. Denne frase har fokus på den momsmæssige behandling af indtægter, og den vedrører ikke afledte effekter så som fradragsret.

Havde EU-domstolen valgt at følge de nationale myndigheders synspunkter i forhold til lokale markeder, vil det kræve en minutøs gennemgang af alle lokale markeder, hvor nationale myndigheder agerer i overensstemmelse med artikel 13, stk. 1, første afsnit. Denne gennemgang vil ofte ske på komplekse markeder, der ville være vanskelige at afgrænse, og en sådan afgrænsning vil nødvendigvis ikke falde sammen med nationale/lokale myndigheders områder. I en dansk kontekst kunne det eksempelvis være [...]. Selv mindre ændringer på et lokalt marked kan have indvirkning på den afgiftsmæssige behandling i forhold til artikel 13, og det vil for såvel *offentlige myndigheder* som private erhvervsdrivende være næsten umuligt at forudse effekten af selv små ændringer, og det vil på ingen måde give en klar retstilstand. En sådan situation med en uklar retstilstand må derfor medføre en svækkelse af princippet om afgiftsneutralitet og retssikkerhed,⁹⁹ hvorfor en *konkurrenceforvridning* skal vurderes ud fra den pågældende aktivitet, uden at det vedrører et særligt lokalt marked.¹⁰⁰

96 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 47

97 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 13, 14 og 16

98 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 45-46 og C-344/15 National Roads Authority, præmis 39

99 Afgiftsneutralitet/neutralitetsprincippet: I sin grundform skal momsen være neutral overfor afgiftspligtige personer og ikke gribe ind i deres forhold, Elgaard, Karina Kim Egholm: Interaktionen mellem momsretten og indkomstskatteretten, side 144

100 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 49-53 og C-344/15 National Roads Authority, præmis 39-41 og 43

*Konkurrenceforvridningen*¹⁰¹ mellem *offentlige organer*¹⁰² og private organisationer som nævnt i artikel 13, stk. 1, andet afsnit skal for at sikre afgiftsneutralitet og retssikkerhedsprincippet tolkes i forhold til den pågældende form for aktivitet, uden at det vurderes ud fra et særligt lokalt marked.¹⁰³

Markedsafgrænsning i forhold til konkurrenceforvridning

I Isle of Wight Council har fokus i forhold til *konkurrenceforvridning* været i forhold til, om en kommunes leverancer contra en privat organisations. Myndighederne ønsker bl.a. afklaret, om *konkurrenceforvridning* skal vurderes ud fra de lokale markeder, eller om det skal vurderes ud fra det nationale område.¹⁰⁴ Til dette svarer domstolen, at det vurderes i forhold til den pågældende aktivitet, uden at det vurderes ud fra et særligt lokalt marked.¹⁰⁵ Dette svar kunne meget let medføre den konklusion, at *konkurrenceforvridning* skal vurderes ud fra et nationalt marked.

I forhold til Isle of Wight Council kontekst kan det give god mening at afgrænse *konkurrenceforvridningen* nationalt, da kommuner i udgangspunktet ikke leverer varer og ydelser i konkurrence med private.

Et af de *offentligretlige organer*, som er relevante i forhold til handel på tværs af landegrænserne, er universiteterne. Selv om de i Danmark er de eneste, der kan udbyde universitetsuddannelse på dansk jord, er det ikke ensbetydende med, at de ikke er i konkurrence med resten af Europa, og at de i den forbindelse også konkurrerer med private universiteter. Denne konkurrence vil ikke bare vedrøre den momsfri undervisning, men også momspligtige leverancer så som royalty indtægter, rådgivning og forskning.

I National Roads Authority tages der stilling til, om opkrævning for brugen af Westlink-motorvejen samt Dublin-tunnellen kan medføre *konkurrenceforvridning*. Domstolen finder *konkurrenceforvridningen* som teoretisk uden at tage hensyn til, hvordan det ser ud i forhold til et lokalt marked, nationalt eller i EU.

Når EU-domstolen fravælger at af-/bekræfte om *konkurrenceforvridning* skal vurderes ud fra et nationalt marked, men svarer, at det ikke skal være ud fra et særligt lokalt marked, må det kunne fortolkes som, at der i forhold til *konkurrenceforvridning* ikke må lægges en begrænsning ned over vurderingen, som mindsker den høje grad af forudsigelighed, hvilket er en forudsætning for at overholde retssikkerhedsprincippet.

Konkurrence/konkurrenceforvridning til ulempe for det offentlige

Ovenfor er fokus i forhold til *konkurrenceforvridning* udelukkende rettet mod indtægter, og at private erhvervsdrivende ikke må stilles ringere, fordi de ved samme transaktion/levering er forpligtet til at afregne moms.¹⁰⁶ I C-102/08 SALIX bliver *konkurrenceforvridning* ikke behandlet i forhold til, om der skal afregnes moms af indtægterne, men i forhold til fradragsretten på udgiftssiden.

101 I næste afsnit bliver tilføjet ”en vis betydning”, så det ender med at blive ”Konkurrenceforvridning af en vis betydning”

102 Offentligretligt organ der agerer i egenskab af at være en offentlig myndighed

103 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 40 og 53

104 Præmis 24

105 Præmis 40 og 53

106 C-344/15 National Roads Authority, præmis 39

Som også fremhævet i afgørelsen anses *offentligretlige organer* i udgangspunktet for afgiftspligtige personer, når de foretager leveringer mod vederlag.¹⁰⁷ I artikel 13 findes der først en afvigelse for denne hovedregel og derefter en afgrænsning af denne undtagelse/friholdelse i anden og tredje afsnit af stk. 1.

I artikel 13 er der ikke angivet, hvem bestemmelsen har til formål at beskytte mod *konkurrenceforvridning*. Ud fra den udformning eller formulering er der intet som tyder på, at bestemmelsen har til formål at sikre, at en eventuel *konkurrenceforvridning af en vis betydning* skal bæres af *offentligretlige myndigheder*.¹⁰⁸ Det må derfor antages, at den fradragsret, som anses for en integreret del af momsordningen, og som i udgangspunktet ikke må begrænses, også gælder for *offentlige organer*, og såfremt artikel 13 medfører en sådan en begrænsning til skade for den *offentlige myndighed*, skal det også anses som *konkurrenceforvridning*.¹⁰⁹

Konkurrenceforvridningen som nævnt i artikel 13, stk. 1 kan derfor komme såvel *offentlige myndigheder* som private virksomheder til skade og skal ikke kun ses i forhold til pligten til at afregne salgsmoms, men også i forhold til retten til at fradrage købsmoms.¹¹⁰

En vis betydning (uanset hvem der drager fordel af situationen)

Som en afslutning på artikel 13, stk. 1, andet afsnit, står der, ”... såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til *konkurrenceforvridning af en vis betydning*”.

I den danske momslov skulle denne del af bestemmelsen findes i § 3, stk. 2, nr. 3 sidste del ”... *så vidt de leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder*”. Som læser kan det forekomme noget svært at få øje på, at denne bestemmelse indeholder et krav om *væsentlighed/en vis betydning*.

Som en hjælp til fortolkning kan læseren rette sin opmærksomhed mod Skattestyrelsens juridiske vejledning afsnit ”D. A. 3.2.4 Andre offentlige institutioner”¹¹¹ samt forarbejderne til momsloven.

I den juridiske vejledning (D. A. 3.2.4) henviser Skattestyrelsen til direktivets ordlyd, hvilket ikke på samme måde som ved at gengive direktivet i national ret (momsloven) kan anses som en korrekt implementering.¹¹²

I forarbejderne til momsloven er det ikke lykkedes at finde overvejelser eller betragtninger i forhold til, hvad der fra lovgivers side skal anses som konkurrence af *en vis betydning*. Ud fra denne manglende stillingtagen samt formulering i momsloven i den juridiske vejledning forekommer det, som om lovgiver har overdraget denne opgave til retspraksis.

I C-446/98 Fazenda Pública tager EU-domstolen stilling til, om vurderingen af hvad der ligger i ”... *en vis betydning*”, og om denne vurdering kan overdrages til en administrativ myndighed.¹¹³

107 Artikel 2 og 9, præmis 65 og 67

108 C-102/08 SALIX, præmis 65-67

109 C-102/08 SALIX, præmis 70-71 og 75

110 C-102/08 SALIX, præmis 76

111 Version 3.6, 29.01.21, <https://skat.dk/skat.aspx?oID=1976641&chk=217272>

112 C-231/87 Comune di CarpanetoPiacentino (Piacenza), præmis 15-19

113 Det konkrete spørgsmål fremgår af præmis 29

Her udtaler domstolen, at de nationale myndigheder er forpligtede til at sikre en korrekt implementering, men det står dem frit for, hvordan de vil nå dette mål. Det er for de nationale myndigheder muligt at overdrage en sådan beføjelse til at vurdere, hvad der ligger i ”... *en vis betydning*” til en administrativ myndighed, så længe deres afgørelse kan indbringes til prøvelse for nationale ret-ter/domstole. I den forbindelse gør EU-domstolen opmærksom på, at en sådan praksis ikke må ændres efter forvaltningens forgodtbefindende samt undlade at bringe denne ændring af praksis til offentlighedens kundskab.¹¹⁴

Ud fra Fazenda Pública må den danske praksis vurderes som direktiv-konform, og *en vis betydning* må i dansk praksis kunne udledes af de offentliggjorte danske afgørelser, der findes på området.

Hvis begrænsningen *en vis betydning* blev fortolket som værende *væsentlig* eller *usædvanlig*, ville det få den betydning for *offentlige myndigheders* friholdelse, at den blev udvidet signifikant mere, end det var tiltænkt. En sådan udvidet fortolkning vil få den konsekvens, at private erhvervsdrivende blev behandlet anderledes end *offentlige myndigheders*, lige indtil forskelsbehandlingen i de ensartede leverede ydelser medførte en væsentlig *konkurrenceforvridning*.¹¹⁵ Hvis der med *en vis betydning* bliver fortolket *mere end ubetydelig*, når offentlige og private leverer ensartede ydelser, ville en sådan fortolkning være i overensstemmelse med *neutralitetsprincippet*.¹¹⁶

En fortolkning, der anser *en vis betydning* som værende *væsentlig* eller *usædvanlig*, ville ikke kun betyde en accept af en større end direktivet tiltænkt *konkurrenceforvridning* i forhold til, hvornår en *offentlig myndighed* skal opkræve salgsmoms. Det vil også kunne have indflydelse på, hvornår *offentlige myndigheder* opnår ret til momsfradraget.

Af hensyn til neutralitetsprincippet skal *en vis betydning* fortolkes som mere end ubetydelig.¹¹⁷

Opsummering på konkurrenceforvridning

Ud fra ovenstående gennemgang af direktivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, må det kunne udledes, at *vil føre til en konkurrenceforvridning af en vis betydning* kan sammenfattes til at betyde følgende:

Begrebet *ville føre til* kan afgrænses, så det omfatter *aktuel* og *potentiel konkurrence*, hvilket vil sige, at der skal være en reel mulighed. En *teoretisk konkurrencesituation*, der ikke kan underbygges af faktiske omstændigheder, vil ikke være omfattet af begrebet.¹¹⁸

*Konkurrenceforvridning*¹¹⁹ mellem *offentlige myndigheder* og private organisationer som nævnt i artikel 13, stk. 1, andet afsnit skal for at sikre afgiftsneutralitet og retssikkerhedsprincippet tolkes i forhold til den pågældende form for aktivitet, uden at det vurderes ud fra et særligt lokalt marked.¹²⁰

114 C-446/98 Fazenda Pública, præmis 31-35

115 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 73, 74 og 77

116 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 73, 74 og 77

117 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 79

118 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 62-65 og C-344/15 National Roads Authority, præmis 42 og 50

119 I næste afsnit bliver tilføjet ”en vis betydning”, så det ender med at blive ”Konkurrenceforvridning af en vis betydning”

120 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 53

Konkurrenceforvridningen som nævnt i artikel 13, stk. 1, kan derfor komme såvel *offentlige myndigheder* som private virksomheder til skade og skal ikke kun ses i forhold til pligten til at afregne salgsmoms, men også i forhold til retten til at fradrage købsmoms.¹²¹

Af hensyn til neutralitetsprincippet skal *en vis betydning* fortolkes som mere end ubetydelig.¹²²

Lovgrundlag

Se under Spørgsmål 2 – Lovgrundlag.

Spørgers høringssvar af 3. oktober 2022

Kommentarer til spørgsmål 1 og 2: Kommunen er enig med Skattestyrelsen i den momsmæssige behandling, hvor kommunens parkeringsindtægter sker med hjemmel i vejlovens § 90, stk. 1.

I forhold til spørgsmål 1 og momslovens § 29 er prisen [...] pr. år.

Kommentarer til spørgsmål 3: Kommunen er enig med Skattestyrelsen i fortolkningen af såvel kommunen som afgiftspligtig person (§ 3, stk. 1/artikel 9), samt at friholdelsen i § 3, stk. 2, nr. 3/artikel 13, stk. 1 første afsnit er en undtagelse til § 3, stk. 1/artikel 9, hvorfor den del skal fortolkes strengt, samt at vurderingen i forhold til konkurrenceforvridning skal vurderes på samme måde som § 3, stk. 1/artikel 9.

Kommunen er enig med Skattestyrelsen i vurderingen af, at kommunens parkeringsindtægter sker i egenskab af at være en offentlig myndighed, når aktiviteten sker med hjemmel i vejlovens § 90, stk. 2.

Kommunen er ikke enig med Skattestyrelsen i, at Kommunens parkeringsindtægter ikke medfører konkurrenceforvridning af en vis betydning, når hjemlen til indtægterne sker med afsæt i § 90, stk. 2.

Det skal bemærkes, at politiet ikke er involveret i brugen af § 90, stk. 2. Politiet er ikke involveret i at udvælge de steder, hvor parkeringen sker i forhold til bestemmelsen, og politiet er heller ikke involveret i prisfastsættelsen. Det er alene politiske beslutninger, som kan omgøres, hvis der er politisk flertal for det, der er styrende for, om en parkeringsplads er omfattet af § 90, stk. 1 og moms-pligtig, eller om leverancen er omfattet af § 90, stk. 2 og uden moms. En sådan retstilstand er i strid med retssikkerhedsprincippet.¹²³

Skattestyrelsen finder det sandsynligt, at kommunens kunder forsat vil benytte kommunens parkeringspladser, hvis de blev momspligtige, og ud fra denne ikke verificerede tese formodes det, at § 90, stk. 2, ikke vil medføre konkurrenceforvridning.

121 C-102/08 SALIX, præmis 76

122 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 79

123 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 46 og 53

Konkurrenceforvridning er en ændring af forholdene i en branche, således at én eller flere parter får bedre konkurrencevilkår end andre.¹²⁴ Momsmæssig konkurrenceforvridning vedrører de situationer, hvor det er friholdelsen for at opkræve moms, der medfører konkurrenceforvridningen.¹²⁵

I forhold til begrebet konkurrenceforvridning er kommunen opmærksom på præmis 59 fra C-8/01 Taksatorringen, hvor Domstolen gør opmærksom på, at hvis en friholdelse ikke bevirker, at kunderne skifter udbyder, kan det ikke antages, at friholdelsen medfører konkurrenceforvridning. Uden at begrænse begrebet konkurrenceforvridning til alene at vedrøre de situationer, hvor der vil ske flytning af kunder, så er det Kommunes vurdering, at den nuværende friholdelse påvirker kundernes valg.

I dag opnår kommunerne refusion af deres købsmoms, hvorimod private udbydere alene har moms-fradrag, fordi indtægterne er momspligtige. Momsmæssigt ser kommunernes og de private udgifter til moms ens ud, men det er alene de private, der skal afregne 20% af deres indtægter som salgsmoms. Denne forvridning i konkurrenceforholdet eksisterer på grund af, at kommunerne ikke er forpligtede til at afregne salgsmoms af deres indtægter.

For erhvervsdrivende med momsfradrag er det billigere at benytte en privat udbyder end en kommunal parkeringsplads omfattet af § 90, stk. 2, da de vil kunne opnå fradrag for momsen. Dette er ikke blot en potentiel konkurrenceforvridning, men en faktisk konkurrenceforvridning. Denne konkurrenceforvridning er til de private udbyderes gunst, men da konkurrenceforvridning ikke er afgrænset til situationer, hvor konkurrenceforvridningen er til det offentliges gunst, ændrer det ikke på, at friholdelsen medfører konkurrenceforvridning.¹²⁶

Hvis kommunernes parkeringsydelser, omfattet af § 90, stk. 2 i vejloven, blev momspligtige, lige som andre private udbyderes parkeringspladser, må det forventes, at det vil medføre en prisstigning, som ikke afgiftspligtige personer ikke vil kunne fradrage. De private udbydere er ikke forpligtede til at følge denne prisstigning, og det vil potentielt medføre, at det vil være mere fordelagtigt at skifte fra kommunale parkeringspladser til private, da de kommunale pladser har været holdt kunstigt nede pga. manglende afregning af salgsmoms. Vi ser derfor i dag en konkurrenceforvridning i forhold til de private bilister.

Skattestyrelsen må anse trafikregulerede parkeringspladser som en anden leverance end levering af en parkeringsplads, når de lægger vægt på, at det alene er kommunen, der kan levere denne ydelse samt

henviser til tidligere afgørelser, hvor offentlige myndigheder har været de eneste, der har kunnet foretage leverancen. Her kan bl.a. fremhæves SKM2017. 576. SR som vedrører momsfritaget tandpleje til borgere, der ikke reelt har et alternativ til at benytte kommunens behandlingstilbud eller SKM2020. 459. LSR, som vedrører dagrenovation, hvor der heller ikke er et alternativ til kommunens leverance. Trafikregulering er blot en betegnelse for en af de to typer af parkeringsindtægter, kommunen må have.

Ifølge fast retspraksis er princippet om afgiftsneutralitet i særdeleshed til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt. Det fremgår af denne beskrivelse af nævnte princip, at når to tjenesteydelser har sammenlignelig karakter, har dette til følge, at de befinder sig i indbyrdes konkurrence. Den faktiske eksistens af

124 Den Danske Ordbog, www.ordnet.dk

125 C-288/07 Isle of Wight Council, præmis 62-65 og C-344/15 National Roads Authority, præmis 42 og 50

126 C-102/08 SALIX, præmis 79

konkurrence mellem to tjenesteydelser udgør således ikke en selvstændig supplerende betingelse for tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet, hvis de omhandlede ydelser er identiske eller sammenlignelige fra forbrugerens synspunkt og tilfredsstiller de samme behov hos forbrugeren. Denne overvejelse har ligeledes gyldighed, for så vidt angår spørgsmålet, om der foreligger konkurrenceforvridning. Den omstændighed, at to identiske eller sammenlignelige ydelser, der tilfredsstiller de samme behov, behandles momsmæssigt forskelligt, medfører som hovedregel en forvridning af konkurrencen.¹²⁷

Princippet om afgiftsneutralitet skal fortolkes således, at en forskellig momsmæssig behandling af to tjenesteydelser, som er identiske eller sammenlignelige fra forbrugerens synspunkt, og som tilfredsstiller de samme behov hos denne, er tilstrækkelig til at fastslå, at der foreligger en tilsidesættelse af dette princip.¹²⁸ En sådan tilsidesættelse forudsætter således ikke, at der derudover dokumenteres en faktisk konkurrence mellem de omhandlede tjenesteydelser eller en konkurrenceforvridning på grund af den forskellige behandling.

Set fra en forbrugers synspunkt opfylder private udbyderes parkeringsydelser de samme behov som kommunens parkeringspladser, uanset om det er med hjemmel i vejlovens §§ 90, stk. 1 eller 2, og parkeringsydelsen skal derfor momsmæssigt behandles ens for at overholde neutralitetsprincippet.

SKM2008. 548. SR vedrører stadepladser og udeservering på kommunens arealer. Om denne indtægt medfører konkurrenceforvridning eller ej, må vurderes ud fra, når kommunen gør det i egenskab af at være en offentlig myndighed, om det medfører potentiel konkurrence af en vis betydning, og ikke ud fra at det sker på kommunens arealer. Afgørelsen ligger før såvel C-288/07 Isle of Wight Council og C-344/15 National Roads Authority, og den vil derfor også skulle vurderes ud fra samme fortolkning.

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

Skattestyrelsen finder det formålstjenesteligt for den samlede besvarelse af anmodningen at besvare spørgsmål 3 før 2 og 1.

Spørgsmål 3

Det ønskes bekræftet, at kommunens parkeringsindtægter med hjemmel i Lov om offentlige veje m.v. § 90, stk. 2 er omfattet af momslovens §§ 3 og 4, således at der skal afregnes moms af indtægten, når parkeringen sker på offentlige veje eller andet end offentlige veje.

Begrundelse

Skattestyrelsen skal bemærke, at Landsskatteretten i en afgørelse offentliggjort i SKM2006. 370. LSR har fundet, at en kommunens opkrævning af parkeringsafgift med hjemmel i dagældende § 107, stk. 2 (nu § 90, stk. 2) i Lov om offentlige veje m.v. (efterfølgende benævnt vejloven) ikke var omfattet af momspligt jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3. Landsskatteretten fandt at kommunen opkrævede parkeringsafgifterne i egenskab af offentlig myndighed og at den manglende momspligt ikke resulterede i en konkurrenceforvridning i bestemmelsens forstand. Aktiviteten faldt derfor udenfor momspligten anvendelsesområde og var derfor ikke momspligtig.

127 Forenede sager C-259/10 og C-260/10, præmis 32-35,

128 neutralitetsprincippet

Skattestyrelsen har fulgt Landsskatterettens afgørelse i sin praksis. Afgørelsen fremgår således af Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit D. A. 3.2.4 Andre offentlige institutioner.

Skattestyrelsen forstår derfor spørgsmålet som, at Spørger/Kommunen nu ønsker afklaret om nyere praksis, herunder særligt EU-domspraksis, bevirker at hidtidig praksis skal ændres, således at den omhandlede aktivitet nu findes at være omfattet af momsens anvendelsesområde.

Indledningsvist skal det bemærkes, at Skattestyrelsen er enig med Spørger i, at Spørgers opkrævning af parkeringsafgifter i forbindelse med at der stilles en parkeringsplads til rådighed kan anses for at være ”levering mod vederlag” i momslovens forstand. Dette lægges derfor til grund ved besvarelsen.

Efter bestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, er udlejning af parkeringspladser ikke fritaget for moms.

I henhold til momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, er andre statslige, regionale og kommunale institutioner, udover såkaldte forsyningsvirksomheder, som udøver en aktivitet i egenskab af offentlig myndighed, alene at anse som afgiftspligtige personer, for så vidt de udøver aktiviteten i konkurrence med erhvervsvirksomheder.

Af den bagvedliggende direktivbestemmelse i momssystemdirektivets artikel 13 fremgår det, at stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer ikke anses som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning.

EU-Domstolen har i en række domme fastslået, at to betingelser skal være opfyldt, for at der ikke er momspligt på ydelser, der bliver leveret af offentlige myndigheder. De to betingelser, der skal være opfyldt samtidigt er, at virksomheden

udøves af et offentligretligt organ, og varetages af dette organ i egenskab af offentlig myndighed. Se eksempelvis EU-Domstolens sag 604/19, Gmina Wrocław, præmis 78.

Skattestyrelsen er enig med Spørger i, at Spørger er et offentligretligt organ, jf. momssystemdirektivets artikel 13 og momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, herunder at Spørger er Vejmyndighed i relation til Vejlovens § 90, stk. 1 og 2.

Da Spørger anses for at være et offentligretligt organ, er Spørgers levering af parkeringspladser mod vederlag, omfattet af vejlovens § 90, stk. 2 (og stk.1), således i udgangspunktet undtaget fra momsen anvendelsesområde, hvis leveringen sker i egenskab af offentlig myndighed, medmindre leveringen sker i konkurrence med private virksomheder.

Der skal derfor tages stilling til, hvorvidt Spørger:

- udøver aktiviteten i egenskab af offentlig myndighed og, hvis dette er tilfældet, om
- aktiviteten udøves i konkurrence med private virksomheder i momslovens forstand.

EU-Domstolen har i flere domme taget stilling til hvornår en aktivitet kan anses for at være udøvet i egenskab af offentlig myndighed og hvornår der foreligger konkurrenceforvridning i momssystem-direktivets artikel 13s forstand.

I egenskab af offentlig myndighed

Ved fastlæggelse af hvornår en aktivitet kan siges at være udøvet som led i offentlig myndigheds-udøvelse/i egenskab af offentlig myndighed er det EU-Domstolens faste praksis, at hense til hvorvidt der gælder en særlig *retlige orden* eller *retlige status*, som den givne aktivitet og den offentlige myndighed er underlagt. Se eksempelvis sag C-358/97, Kommissionen mod Nederlandene, præmis 35, sag C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige, præmis 50, sag C-174/14, Sau-daçor, præmis 70 og EU-Domstolens dom i sag 604/19, Gmina Wrocław, præcis 78.

I forbindelse med en kommunes udlejning af parkeringspladser udtalte EU-Domstolen, at en sådan virksomhed, når den udøvedes af et offentligretligt organ, blev udøvet af det offentligretlige organ i dets egenskab af offentlig myndighed, jf. (nu) momssystemdirektivets art. 13, hvis virksomheden udøvedes inden for rammerne af de særlige retsregler for offentligretlige organer. Dette var tilfældet, når virksomheden indebar udøvelse af offentlig myndighed. Der skulle således henses til om virksomheden udøvedes indenfor rammerne af de særlige retsregler for offentligretlige organer, eller om den derimod udøvedes på samme retlige vilkår som for private erhvervsdrivende. Se sag C446/98, Câmara Municipal do Porto, præmis 21 og 24.

EU-Domstolen har ligeledes præciseret, at virksomhedens genstand eller formål ikke er relevant i denne forbindelse, og at den omstændighed, at udøvelsen af den omhandlede virksomhed indebærer udøvelse af myndighedsbeføjelser, kan være grundlag for at fastslå, at der gælder *offentligretlige regler* for virksomheden. Se sag C-174/14, Saudaçor, præmis 70 og sag 604/19, Gmina Wrocław, præcis 79.

Det følger af vejlovens § 90, stk. 2, at Spørger, som Vejmyndighed, med politiets samtykke kan bestemme, at der på parkeringspladser, parkeringsanlæg eller andre arealer på offentlige veje, hvor der ønskes en begrænsning af adgangen til at parkere motorkøretøjer, skal opkræves en betaling for parkering, der kan sættes i forhold til det tidsrum, motorkøretøjerne holder parkeret.

Kun Vejmyndigheden/Spørger er som offentlig myndighed omfattet af vejlovens § 90, stk. 2 og *kun* Vejmyndigheden/Spørger er tillagt myndighedsbeføjelser og -pligter for så vidt angår offentlige veje, med baggrund i heri. Aktiviteten udøves således ikke på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende.

Det skal endvidere bemærkes, at den omhandlede parkering er omfattet af politiets mulighed for at pålægge en afgift, hvis de regler og bestemmelser om parkering som en kommune/Vejmyndighed udfærdiger, sker med hjemmel i vejlovens § 90, stk. 2.

Det fremgår således af færdselslovens § 121, stk. 1, nr. 9, at politiet kan pålægge en afgift for overtrædelse af de bestemmelser om benyttelse af parkeringsautomater eller lignende, der udfærdiges i medfør af § 90, stk. 2 og 3, i lov om offentlige veje.

Skattestyrelsen finder på den baggrund, at Spørger udøver aktiviteten i egenskab af offentlig myndighed, jf. momssystemdirektivets art. 13, når Spørger stiller en parkeringsplads til rådighed mod en parkeringsafgift med hjemmel i vejlovens § 90, stk. 2.

Dette er i overensstemmelse med Landsskatterettens afgørelse offentliggjort i SKM2006. 370. LSR. Landsskatteretten har i afgørelsen bl.a. bemærket at:

”Efter vejlovens § 107, stk. 2, kan vejbestyrelsen som offentlig myndighed - uden mulighed for delegation til private - i samråd med Politiet eksklusivt bestemme, at der opkræves en parkeringsafgift for parkering på offentlige veje. Afgiften, der i tilfælde af manglende betaling er pønalafgiftsanktioneret i medfør af færdselslovens § 121, stk. 1, nr. 9, skal på retligt grundlag være båret af en ønskelig begrænsning af adgangen til parkering ud fra et skøn over vej- og trafikforholdene. Ordningen er i den henseende underlagt de almindelige forvaltningsretlige krav om saglighed i anvendte kriterier for opkrævningen, og er undergivet offentligretligt tilsyn og domstolskontrol.”

Konkurrenceforvridning

Som tidligere nævnt har Landsskatteretten i en afgørelse offentliggjort i SKM2006. 370. LSR fundet, at en kommunens opkrævning af parkeringsafgift med hjemmel i dagældende vejlovs § 107, stk. 2 (nu § 90, stk. 2), ikke var omfattet af momspligt, jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3. Landsskatteretten fandt, at kommunen opkrævede parkeringsafgifterne i egenskab af offentlig myndighed og at den manglende momspligt *ikke resulterede i en konkurrenceforvridning* i bestemmelsens forstand. Aktiviteten faldt derfor udenfor momspligten anvendelsesområde og var derfor ikke momspligtig.

Spørger er ikke enig i Landsskatterettens afgørelsen, herunder er Spørger særligt ikke enig i, at den manglende momspligt ikke fører til konkurrenceforvridning.

Skattestyrelsen er enig med Spørger i, at momssystemdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, fastsætter en begrænsning for den i direktivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, fastsatte regel om offentligretlige organers momsfrigtagelse for den virksomhed eller de transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed. Formålet med den førstnævnte bestemmelse er således at opretholde den hovedregel, der er indeholdt i momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, og artikel 9, hvorefter enhver form for økonomisk aktivitet i princippet pålægges moms, og bestemmelsen skal derfor ikke fortolkes snævert. Det fremgår af sag C-244/15, National Roads Authority, præmis 36.

Skattestyrelsen skal dog bemærke, at Domstolen i samme doms præmis 37, påpeger, at dette imidlertid ikke betyder, at momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, skal fortolkes på en sådan måde, at den i direktivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, fastsatte fritagelse for momspligt for offentligretlige organer, der handler i deres egenskab af offentlig myndighed, *bliver berøvet sin effektive virkning*.

Skattestyrelsen er endvidere enig med Spørger i, at konkurrenceforvridning ikke kun skal vurderes i forhold aktuel, men også potentiel konkurrence. Det frem bl.a. af EU-Domstolens dom i sag C288/07, Isle of Wight Council, præmis 75 og sag C-244/15, National Roads Authority, præmis 41.

Skattestyrelsen er tillige enig med Spørger, i at EU-Domstolen har anført at konkurrenceforvridning skal vurderes i forhold til den pågældende aktivitet som sådan, uden at denne vurdering vedrører et særligt lokalt marked. Det fremgår bl.a. af EU-Domstolens dom i sag C-288/07, Isle of Wight Council, præmis 53 og sag C-244/15, National Roads Authority, præmis 41.

Skattestyrelsen er derimod ikke enig med Spørger i, at Spørgers levering af en parkeringsydelse på offentlige vejarealer med hjemmel i vejlovens § 90, stk. 2, mod en parkeringsafgift sker i konkurrence med private erhvervsvirksomheder, som leverer parkeringsydelser på private arealer under andre betingelser og vilkår, i forhold til fortolkningen af momslovens § 3, stk. 2, nr. 3.

Indledningsvist skal det bemærkes, at det fremgår Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit D. A. 3.2.4 Andre offentlige institutioner, at vurderingen af konkurrencefordrejning og momsfrigtagelse også kan tage hensyn til, om det er selve momsfrigtagelsen, som bevirker konkurrenceforvridningen, eller om en eventuel momspligt ikke ville bevirke at det aktuelle organ ville miste sine kunder. I sidstnævnte tilfælde kan momsfrigtagelsen ikke siges at være årsag til konkurrenceforvridning. Det fremgår af EU-Domstolens dom i sag C-8/01, Taksatorringen, dog vedrørende en anden bestemmelse i momssystemdirektivet.

Skattestyrelsen finder ikke, at det er sandsynligt, at Spørgers kunder ikke ville anvende Spørgers parkeringspladser mv. på offentlig vej, hvis ydelsen var momspålagt. Momsfrigtagelsen i sig selv findes således ikke at være skyld i konkurrenceforvridning.

EU-Domstolen dom i sag C-344/15, National Roads Authority (NRA) vedrører momspligt og betalingsveje. NRA's hovedopgave var at sikre, at der blev stillet et sikkert og effektivt nationalt vejnet til rådighed. Med henblik herpå havde organet det overordnede ansvar for planlægningen, for opførelsen af alle nationale veje mv. Private erhvervsdrivende kunne kun komme ind på markedet for tilrådighedsstillelse af vejinfrastrukturer mod betaling af en vejafgift, hvis NRA gav dem tilladelse hertil.

De private erhvervsdrivende var omfattet af momspligt, og spørgsmålet var om, NRA, som en offentlig myndighed også (fortsat), skulle opkræve moms i forbindelse med driften af to betalingsveje, som NRA selv stod for. Det var ubestridt, at der ikke forelå nogen reel mulighed for, at en privat erhvervsdrivende kunne komme ind på det pågældende marked ved at bygge en vej, som ville kunne konkurrere med de allerede eksisterende nationale veje. Private erhvervsdrivende kunne i stedet via partnerskab-kontrakter med NRA overtage driften af de allerede eksisterende betalingsveje.

EU-Domstolen fastslog, at virksomheden med tilrådighedsstillelse af vejinfrastrukturer mod betaling af en vejafgift, der dermed ikke var begrænset til opkrævningen af vejafgifterne, under de konkrete omstændigheder udelukkende blev udøvet af NRA under betingelser, der under alle omstændigheder sikrede, at der blev stillet et sikkert og effektivt nationalt vejnet til rådighed. Herved varetog NRA – enten på eget initiativ eller i tilfælde af, at den private erhvervsdrivende trak sig tilbage – opgaverne med drift og vedligeholdelse af dette vejnet under iagttagelse af *særlige lovbestemte forpligtelser, som udelukkende er pålagt organet*.

På den baggrund fremgik det, at NRA udøvede sin virksomhed med tilrådighedsstillelse af vejinfrastrukturer mod betaling af en vejafgift inden for rammerne af den retlige ordning, der kun var gældende for organet. Denne virksomhed kunne derfor ikke anses for at blive udøvet i konkurrence

med den virksomhed, der udøves af de private erhvervsdrivende, og som bestod i at opkræve vejafgifter på andre betalingsveje i medfør af en aftale med NRA i henhold til nationale lovbestemmelser. Desuden var muligheden for potentiel konkurrence, for så vidt som muligheden for, at private erhvervsdrivende kunne udøve den pågældende virksomhed under de samme betingelser som NRA, rent teoretisk. Momsdi-

rektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, fandt derfor ikke anvendelse på en situation, hvor der ligesom i hovedsagen ikke forelå nogen reel, aktuel eller potentiel konkurrence mellem det pågældende offentligretlige organ og private erhvervsdrivende.

Skatterådet har i flere afgørelser vurderet, hvorvidt en aktivitet udøvet af en offentlig myndighed i egenskab af offentlig myndighed skal anses for at være udøvet i konkurrence med private erhvervsvirksomheder i henhold til momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, og momssystemdirektivets art. 13, andet afsnit.

I sager hvor Skatterådet har vurderet, at den offentlige virksomhed ikke blev udøvet i konkurrence med private erhvervsvirksomheder, har Skatterådet med baggrund i de faktiske forhold i de konkrete sager, ofte lagt vægt på, at de offentlige myndigheder, ved særlig lovgivning, var de eneste der måtte/kunne levere den aktuelle ydelse. Det fremgår eksempelvis af SKM2017. 315. SR, SKM2018. 205. SR, SKM2018. 352. SR, SKM 2019.210. SR og SKM2021. 25SR.

Dette var også tilfældet i Landsskatterettens afgørelse i SKM2020. 459. LSR, hvor Landsskatteretten fandt at kommunernes levering af renovationsydelser til private ikke var omfattet af momspligt, jf. momspligt § 3, stk. 2, nr. (2 og) 3. Landsskatteretten henviste bl.a. til, at borgerne med baggrund i lovgivningen var *forpligtiget* til at benytte den kommunale renovationsordning.

SKM2017. 576. SR omhandlede en kommunes udførelse af omsorgs- og specialtandplejebehandlinger (mod delvis egenbetaling) på egne visiterede borgere i henhold til lovgivning der forpligtede kommunen hertil.

Skatterådet bekræftede, at det er en myndighedsopgave, som ikke var omfattet af momslovens § 3, når kommunen udførte omsorgs- og specialtandplejebehandlinger på egne visiterede borgere.

Ved vurderingen af hvorvidt kommunen ikke leverede tandlægeydelserne i konkurrence med erhvervsvirksomheder, lagde Skatterådet vægt på, at kommunen selv udførte alle behandlingerne på egne borgere, som de i henhold til tandplejebekendtgørelsen har visiteret til behandlingerne, at der ikke blev anvendt andre aktører til behandling af egne borgere og at kommunen ikke behandlede andre kommuners borgere. Ydelserne blev derfor ikke leveret i konkurrence med erhvervsvirksomheder og Spørger var på denne baggrund ikke en afgiftspligtig person i relation til behandlingerne, jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3 modsætningsvis.

Skattestyrelsen skal bemærke, at de visiterede borgere principielt set ikke var forpligtiget til at anvende den kommunale tandpleje (som kommunen var forpligtiget til at tilbyde og som borgerne kunne modtage til kun delvis egenbetaling). Det var et tilbud. Borgerne kunne, hvis de have lyst, frit vælge at lade sig behandle af en privat tandlæge, underlagt de regler og betingelser, herunder fastsættelse af honorarer, som gælder for private tandlæger.

Særligt for så vidt angår anvendelse af offentlige vejarealer skal det bemærkes, at Skatterådet med henvisning til SKM2006. 370. LSR og Landsskatterettens begrundelse heri, i SKM2008. 548. SR traf afgørelse om, at en kommune ikke er en afgiftspligtig person, når kommunen opkræver afgifter af

private erhvervsdrivende for adgang til stadepladser, udeservering m.v. på offentlige vejarealer, da der ikke foreligger en retlig mulig konkurrencesituation i forhold til erhvervsvirksomheder.

Det er Skattestyrelsens opfattelse at nærværende sags faktum og forhold til dels kan sammenlignes med faktum og forholdene i C-344/15, National Roads Authority.

Under de konkrete omstændigheder i sagen var opkrævning af vejafgift på betalingsveje drevet af den offentlige myndighed ikke den samme aktivitet i momssystemdirektivets art. 13s forstand, som opkrævning

af vejafgift på betalingsveje drevet af private erhvervsdrivende. Dette på trods af, at der isoleret set er tale om den samme ydelse, nemlig adgang til at køre på en vej mod betaling.

Spørger i nærværende sag har (sammen med politiet) således det overordnende og eksklusive ansvar for at planlægge og tilrettelægge parkeringsmulighederne med baggrund i særlige retsregler i relation til sikker trafikafvikling på offentlige vejarealer. Private kan ikke komme ind på markedet for planlægning og tilrettelæggelse af parkeringsmuligheder på offentlige vejarealer.

Dette ændres ikke af, at en kommune/Vejmyndighed evt., som oplyst af Spørger, kan inddrage forholdene for privat parkering i kommunen i planlægningen af parkeringsmulighederne på offentlige vejarealer.

Det er således ikke den samme aktivitet der udøves, når Vejmyndigheden stiller parkeringspladser til rådighed på offentlige vejarealer set i forhold til tilrådighedsstillelse af private parkeringsmuligheder.

Det er derfor Skattestyrelsens opfattelse, at Spørgers opkrævning af parkeringsafgifter i egenskab af offentlig myndighed med hjemmel i vejlovens § 90, stk. 2, ikke er omfattet af momslovens §§ 3 og 4, da ydelsen ikke vurderes at være leveret i konkurrence med private virksomheder. Leverancen og parkeringsindtægterne falder derfor udenfor momslovens anvendelse, i overensstemmelse med Landskatterettens afgørelse i SKM2006. 370. LSR.

EU-Domstolens udtalelser i sag C-288/07, Isle of Wight Council, om hvilket marked, vurderingen af konkurrenceforvridning skal foretages i forhold til, ændrer ikke herpå. Skattestyrelsen finder som nævnt ovenfor således ikke, at parkering på offentlige vejarealer, under helt særlige forhold og betingelser med hjemmel i vejlovens § 90, stk. 2, kan anses for at være den samme form for virksomhed, som leveres på det samme marked, som parkeringsydelse, der leveres på privatejede arealer, under helt andre betingelser. Der opstår derfor ikke en konkurrencesituation i momslovens § 3, stk. 2, nr. 3's forstand. Hverken aktuelt eller potentielt. Skattestyrelsen skal endvidere henvise til ovennævnte SKM2008. 548. SR og SKM2017. 576. SR.

EU-Domstolens dom i sag C-102/08, Salix, kan endvidere ikke føre til et andet resultat. Af dommens præmis 76 fremgår det, at (dagældende) sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, skal fortolkes således, at offentligretlige organer skal anses for afgiftspligtige for den virksomhed eller de transaktioner, som de udfører i egenskab af offentlig myndighed, ikke blot når deres fritagelse for afgiftspligt vil føre til en konkurrencefordrejning af en vis betydning til skade for deres private konkurrenter, men også, når den ville føre til en sådan konkurrencefordrejning til skade *for dem selv*.

Spørger har anført, at en fortsat fritagelse også vil føre til en konkurrencefordrejning til skade for Spørger selv. Spørger finder, at momsfritagelsen vil have en negativ effekt på Spørgers momsfra-dragets ret i modsætning til private erhvervsvirksomheder, hvis parkeringsaktiviteter er omfattet af momspligt og dermed som udgangspunkt momsfradragets ret.

EU-Domstolens dom i sag C-102/08, Salix, angik det private momsregistrerede ejendomsudlejnings-selskab Salix, der havde opført en kontorejendom med parkeringskælder og udlejet den til et offentligretligt organ, der dels anvendte ejendommen selv, dels videreudlejede dele af ejendommen til tredjemand. Efter den tyske momslov var det en betingelse for, at Salix kunne være momsregistreret for udlejningsaktiviteten og fradrage momsen af opførelsesomkostningerne, at lejerens handlede som "erhvervsdrivende" og havde fradragets ret for moms i forbindelse med sin anvendelse af ejendommen.

De tyske skattemyndigheder mente ikke, at det offentligretlige organ, som lejede ejendommen, opfyldte denne betingelse, da organet efter myndighedernes opfattelse var afgiftsfritaget for fremlejningsvirksomheden.

Med baggrund i de særlige tyske momsregler betød det, at ikke alene det offentligretlige organ ville miste fradragsretten for momsen af lejeudgifterne og sine øvrige momsbelagte udgifter, men at også den private virksomhed Salix ville miste fradragsretten for momsen af opførelsesomkostningerne.

Det blev gjort gældende af bl.a. Kommissionen, at da konkurrencen fordrejes, hvad enten det er til fordel for offentligretlige organer eller for disses private konkurrenter, måtte princippet om afgiftsneutralitet, som er udtryk for ligebehandlingsprincippet på momsområdet, anses for tilsidesat.

Hertil bemærkede EU-Domstolen i præmis 66-76, at det ikke er angivet i selve bestemmelsen i (nu) art. 13, andet afsnit, hvilke personer den har til formål at beskytte mod den konkurrencefordrejning af en vis betydning, som offentligretlige organers fritagelse for afgiftspligt medfører og at fradragsretten udgør en integrerende del af momsordningen og derfor som udgangspunkt ikke kan begrænses. Fradragsretten gælder derfor i princippet for hele den kæde af leveringer, som afgiftspligtige personer foretager. Det kan imidlertid ikke udelukkes, at den omstændighed, at et offentligretligt organ, som udfører en bestemt virksomhed og bestemte transaktioner, er fritaget for afgiftspligt, hvilket dermed er til hinder for, at det har fradragsret for moms, kan have visse virkninger i kæden af levering af goder og præstation af tjenesteydelser til skade for afgiftspligtige, som opererer inden for den private sektor.

Dommen omhandler således spørgsmålet om konkurrenceforvridning i relation til rækkevidden af fradragsretten. Skattestyrelsen finder, at dommen skal ses i denne sammenhæng. Afgiftsfritagelsen af det offentligretlige organ påvirkede således - som konsekvens af de særlige tyske momsregler vedrørende virksomhed med udlejning af fast ejendom - *direkte* fradragsretten for den *private virksomhed* Salix i, strid med det momsretlige neutralitetsprincip, som direktivet bygger på.

Dette er ikke tilfældet i nærværende sag. I nærværende sag er det alene Spørgers fradragsret, som er påvirket af momsfritagelsen.

Endvidere skal Skattestyrelsen henvise til EU-Domstolens dom i sag C-344/15, National Roads Authority, som er afsagt efter sag C-102/08, Salix.

EU-Domstolen var opmærksom på sin tidligere afgørelse i Salix-sagen, bl.a. ved henvisning hertil i præmis 36.

Domstolen påpeger dog i præmis 37, at momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, ikke skal fortolkes på en sådan måde, at den i direktivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, fastsatte fritagelse for momspligt for offentligretlige organer, der handler i deres egenskab af offentlig myndighed, *bliver berøvet sin effektive virkning*.

Fritagelse af art. 13, vil altid, eller ofte, have som konsekvens, at offentligretlige organer ikke har fradragsret for momsen af deres indkøb. Hvis alene det faktum, at et offentligretligt organs moms-fradragsret bliver påvirket, hvis det omfattes af fritagelsen i artikel 13, første afsnit, er det Skattestyrelsens opfattelse, at bestemmelsen i et stort omfang tømmes for indhold.

Skattestyrelsen skal afslutningsvis henvise til SKM2020. 459. LSR. I sagen, som omhandlede kommuners evt. momspligt i forbindelse med levering af renovationsydelser til private og private grundejerforeninger, havde skattemyndighederne med henvisning til EU-Domstolens sag C-102/08, Salix bl.a. argumenteret med at en fritagelse for moms jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3 modsat, ville være til skade for kommunerne selv, da de ikke vil kunne foretage fradrag for momsen af indkøb af renovationsydelser fra private afgiftspligtige virksomheder, som opererer inden for affaldsindsamlings-sektoren.

Landsskatteretten fandt at kommunernes levering af renovationsydelser til private og private grundejerforeninger faldt udenfor momslovens anvendelsesområde. De var derfor ikke omfattet af moms-pligt jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3. Landsskatteretten udtalte bl.a. at den af Kammeradvokaten påberåbte dom fra EU-Domstolen, sag C-102/08, *Salix*, vedrørte en anden situation, hvorfor den ikke kunne føre til et andet resultat.

Det bemærkes endvidere, at Skattestyrelsen ikke finder af EU-Domstolens sag C-71/18, *KPC Herning*, er relevant som fortolkningsbidrag i nærværende sag. Sagen omhandlede fortolkningen af momsfritagelsen i momsloven § 13, stk. 1, nr. 9 – levering af fast ejendom. I dommen slog EU-Domstolen fast at købers intentioner om at rive en bygning ned *efter*, at have erhvervet bygningen inklusive grund, ikke har betydningen for vurderingen af om grundet var bebygget på *leveringstidspunktet*. Bestemmelsen og problemstillingen er således en anden.

Skattestyrelsens bemærkninger til Spørgers høringssvar af 3. oktober 2022

Skattestyrelsen skal indledningsvis bemærke, at Spørgers høringssvar ikke giver anledning til, at Skattestyrelsen ændrer indstillingen.

Med henvisning til De forenede sager C-259/10 og C-260/10, *The Rank Group*, anfører Spørger, at princippet om afgiftsneutralitet er til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt. Når to tjenesteydelser har sammenlignelig karakter, har dette til følge, at de befinder sig i indbyrdes konkurrence. Den faktiske eksistens af konkurrence mellem to tjenesteydelser udgør således ikke en selvstændig supplerende betingelse for tilsidesættelse af princippet om afgiftsneutralitet, hvis de omhandlede ydelser er identiske eller sammenlignelige fra forbrugerens synspunkt og tilfredsstillende de samme behov hos forbrugeren. Denne overvejelse har ligeledes gyldighed, for så vidt angår spørgsmålet, om der foreligger konkur-

renceforvridning. Den omstændighed, at to identiske eller sammenlignelige ydelser, der tilfredsstillende de samme behov, behandles momsmæssigt forskelligt, medfører som hovedregel en forvridning af konkurrencen. De forenede sager C-259/10 og C-260/10, *The Rank Group*, omhandler tilbagebetaling og hvorvidt forskellige typer af bingo og spillemaskiner blev behandlet forskelligt i den nationale momslovgivning, selvom de var sammenlignelige, endog identiske, set fra forbrugerens synspunkt, og at momspålæggelsen af visse typer af såkaldt mc-bingo og spillemaskiner derfor tilsidesatte princippet om afgiftsneutralitet.

Skattestyrelsen bemærker hertil, at princippet om afgiftsneutralitet som udgangspunkt er til hinder for, at sammenlignelige varer eller tjenesteydelser, som konkurrerer indbyrdes, behandles momsmæssigt forskelligt.

Skattestyrelsen er dog stadigvæk af den opfattelse, at opkrævning af parkeringsindtægter for parkering på offentlige vejarealer med hjemmel i vejlovens § 90, stk. 2, *ikke* kan anses for at være den samme form for virksomhed, som leveres på det samme marked, som parkeringsydelser, der leveres på privatejede arealer, under helt andre betingelser. Der er således ikke tale om levering af sammenlignelige ydelser.

Der opstår derfor ikke en konkurrencesituation i momslovens § 3, stk. 2, nr. 3's forstand.

Spørgers bemærkninger om, at politiet ikke er involveret i planlægning mv., men at det alene er politiske beslutninger, kan i øvrigt ikke føre til et andet resultat.

Skattestyrelsen skal endvidere henvise til det under ”Skattestyrelsens indstilling og begrundelse” fremførte.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 3 besvares med ”Nej”.

Spørgsmål 2

Det ønskes bekræftet, at kommunens parkeringsindtægter med hjemmel i Lov om offentlige veje m.v. § 90, stk. 1, er omfattet af momslovens §§ 3 og 4, således at der skal afregnes moms af indtægten.

Begrundelse

Landsskatteretten har i en afgørelse offentliggjort i SKM2006. 370. LSR fundet, at for så vidt angår særligt indrettede offentlige parkeringspladser- og anlæg i henhold til vejlovens § 107, stk. 1, (nu vejlovens § 90, stk. 1), er disse omfattet af momspligt jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3.

Skattestyrelsen praksis er i overensstemmelse hermed.

Afgørelsen fremgår således af Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit D. A. 3.2.4 Andre offentlige institutioner.

Skattestyrelsen forstår derfor spørgsmålet som, at Spørger nu ønsker bekræftet, at nyere praksis, herunder særligt EU-domspraksis, ikke bevirker at hidtidig praksis skal ændres, således at den omhandlede aktivitet evt. nu findes at være udenfor momsens anvendelsesområde.

I SKM2006. 370. LSR, bemærkede Landsskatteretten, at dagældende vejlovens § 107, stk. 1 (nu § 90, stk. 1), ikke på samme måde som § 107, stk. 2 (nu § 90, stk. 2), indeholder et retligt krav om, at parkeringsafgiften skal være begrundet i hensynet til at begrænse adgangen til parkering. Afgiften skal endvidere i disse tilfælde ikke fastsættes i samråd med Politiet, og manglende betaling af parkeringsafgift er ikke pønalafigtsanktioneret i henhold til lov. Der var herefter ikke grundlag for at anse de af klageren i medfør af vejlovens § 107, stk. 1 (nu § 90, stk. 1), etablerede parkeringspladser og -anlæg for levering af ydelser, der ikke aktuelt og reelt skete i konkurrence med erhvervsvirksomheder. Det bemærkedes herved, at der i Aarhus Kommune konkret forelå privat udbud af parkeringspladser i parkeringshuse.

Klagerens udlejning af parkeringspladser omfattet af vejlovens § 107, stk. 1, var herefter momspligtig, jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, idet der i øvrigt henvises til 6. momsdirektivs art. 4, stk. 5, 1. og 2. afsnit.

Det fremgår af vejlovens § 90, stk. 1, at vejmyndigheden kan kræve betaling for benyttelse af særligt indrettede offentlige parkeringspladser og -anlæg for motorkøretøjer til dækning af udgifterne ved indretningen og driften af sådanne pladser og anlæg samt til tilsyn med de parkerede motorkøretøjer.

Efter bestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, er udlejning af parkeringspladser ikke fritaget for moms.

Som det fremgår af Skattestyrelsens indstillingen og begrundelse under spørgsmål 3 (og 4) finder Skattestyrelsen, at Spørger er et offentligretligt organ i henhold til momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, og momssystemdirektivets art. 13. Det fremgår endvidere af indstillingen, at opkrævning af parkeringsafgifter i forbindelse med at der stilles en parkeringsplads til rådighed kan anses for at være levering mod vederlag i momslovens forstand.

Skattestyrelsen finder tillige, at Spørger udøver virksomhed i egenskab af offentlig myndighed, jf. art. 13 i momssystemdirektivet, når Spørger udøver aktivitet med baggrund i vejlovens § 90, stk. 1. Vejlovens § 90, stk. 1 gælder således alene for Vejmyndigheden/kommunen og ikke private erhvervsdrivende.

I lighed med SKM2006. 370. LSR finder Skattestyrelsen derimod ikke at bestemmelsen i vejlovens § 90, stk. 1, omhandlende særligt indrettede offentlige parkeringspladser og -anlæg, har et sådant indhold, at aktiviteten adskiller sig væsentlig fra den aktivitet, som udøves af private erhvervsdrivende, når disse leverer parkeringsydelser på private arealer.

Skattestyrelsen finder derfor at Spørgers aktivitet udøvet med hjemmel i vejlovens § 90, stk.1, er omfattet af momslovens § 3, stk. 2, nr. 3. Spørgers parkeringsindtægter med hjemmel i vejlovens § 90, stk. 1 er derfor omfattet af momspligt jf. momslovens § 3 og 4.

Nyere praksis, herunder fra særligt EU-Domstolen, kan ikke ændre herved.

Der henvises i øvrigt til Skattestyrelsens indstilling og begrundelse under spørgsmål 3.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 2 besvares med "Ja".

Spørgsmål 1

Det ønskes bekræftet, at (kommunens) egne medarbejderes betaling i form af løntræk for at opnå muligheden for at parkere på en ikke optaget parkeringsplads tæt ved medarbejderens arbejdsplads anses som levering mod vederlag og derved omfattet af momslovens §§ 3 og 4, således at der skal afregnes moms af indtægten.

Der er tale om en påtænkt disposition.

Skattestyrelsen lægger til grund, at der er tale om tilrådighedsstillelse af egne parkeringspladser på arealer, omfattet af vejlovens § 90, stk. 1 eller 2.

Begrundelse

Der betales afgift af varer og ydelser, der leveres af en afgiftspligtig person mod vederlag her i landet jf. momslovens 3 og 4.

Spørger har oplyst, at Spørger har til hensigt at stille et begrænset antal parkeringspladser til rådighed for sine medarbejdere tæt på arbejdspladsen. Medarbejderne bliver ikke garanteret en plads, men de vil have ret til at benytte en ledig plads, hvis de tilmelder sig medarbejderordning. Tilmelder de sig ikke ordningen, må de ikke benytte eventuelle ledige parkeringspladser. En tilmelding til ordning betyder, at der månedligt skal betales omkring 600 kr. Det er planen, at afregningen skal ske via et løntræk i nettolønnen.

At Spørger vil vælge en nettolønsordning frem for en bruttolønsordning, skyldes ifølge Spørger, bl.a. fradragsbegrænsningen i § 9 i Bekendtgørelse om momsrefusionsordning for kommuner og regioner. Heraf fremgår det, at købsmomsudgifter afholdt ved køb af varer og tjenesteydelser, som er anvendt til naturalafłønning af personale, ikke omfattes af refusionen.

I SKM2012. 50. SR har Skatterådet fundet, at der ikke skal pålægges moms, når en kommune stiller p-pladser til rådighed i forbindelse med en kontantlønnedgangsordning (træk i bruttolønnen). Kommunen vil heller ikke have mulighed for fradrag for moms vedrørende udgifter til driften af de pågældende p-pladser.

De i sagen konkrete kontantlønnedgangsordninger, som kommunen ønsker at tilbyde sine medarbejdere, var efter Skatterådets opfattelse ikke udtryk for en momspligtig leverance af ydelser til medarbejderne i

henhold til momslovens § 4, jf. § 3, idet ordningerne blev tilbudt medarbejderne som et integreret led i den samlede vederlagspakke.

Skatterådet henviste endvidere til § 42, stk. 1, nr. 3, samt dagældende Momsvejledningen 2011-2, afsnit J. 3.1.3 om naturalaf lønning. Heraf fremgik det, at der ikke var fradragsret for købsmomsen i forbindelse med naturalaf lønning af virksomhedens personale, da sådanne indkøb betragtes som indkøb til endeligt forbrug.

Der skete således ikke i almindelig momsmæssig forstand levering af en ydelse fra kommunen til medarbejderne, når der blev stillet p-pladser til rådighed som et integreret led i medarbejdernes samlede vederlagspakke.

På denne baggrund fandt Skatterådet, at kommunen ikke skulle pålægge moms i forbindelse med kontant-lønnedgangsordningen vedrørende benyttelsesret til p-pladser.

Som nærværende sag er forelagt, finder Skattestyrelsen ikke, at faktum i nærværende sag er sammenligneligt med faktum i SKM2012. 50. SR. I SKM2012. 50. SR blev medarbejderne trukket et vist beløb i deres bruttoløn. I nærværende sag sker betalingen ved træk i nettolønnen. Skattestyrelsen finder på den baggrund at der i realiteten er tale om en ordinær betaling for muligheden for at parkere, og ikke som sådan naturalieaf lønning, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 3.

Af SKM2017. 541. SKAT (nu indarbejdet i Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit D. A. 11.1.3.5 Privat anvendelse - Blandede anvendte indkøb), fremgår det bl.a. at der er tale om levering mod vederlag fra virksomheden til de ansatte i følgende tilfælde: – når virksomheden til de ansatte sælger de varer og ydelser, som virksomheden normalt forhandler. I SKM 2017.541. SKAT henvises til Retningslinje fra EU-Kommissionens momsudvalg, udvalgets 101. møde den 20. oktober 2014, dokument H. Danmark har stemt for retningslinjen fra EU-Kommissionens momsudvalg.

Ved besvarelsen af anmodningens spørgsmål 2 og 3 Skattestyrelsen fundet, at Spørgers til rådighedsstillelse af parkeringsydelse mod et vederlag med baggrund af vejlovens § 90, stk. 1, er momspligtig mens tilrådighedsstillelse med baggrund i vejlovens § 90, stk. 2, ikke er momspligtig.

I det omfang Spørgers medarbejdere får stillet en parkeringsydelse omfattet af vejlovens § 90, stk. 2, til rådighed mod et træk i nettolønnen, erhverver Spørgers medarbejdere en momsfri ydelse. Denne er derfor ikke momspligtig jf. momslovens § 3 og 4 modsat.

Får Spørgers medarbejdere derimod stillet en parkeringsydelse omfattet af vejlovens § 90, stk. 1, til rådighed mod et træk i nettolønnen, erhverver Spørgers medarbejdere en momspligtig ydelse. Denne er derfor omfattet af momspligt, jf. momslovens § 3 og 4.

Skattestyrelsen skal bemærke, at der ved nærværende besvarelse ikke er taget stilling forhold vedrørende momslovens § 29, omhandlende fiksering af momsgrundlaget mellem interesseforbundne parter, hvoraf den ene ikke har fuld fradragsret.

Indstilling

Skattestyrelsen indstiller, at spørgsmål 1 besvares med ”Ja, se dog indstilling og begrundelse.”

Skatterådets afgørelse og begrundelse

Skatterådet tiltræder Skattestyrelsens indstilling og begrundelse.

Lovgrundlag, forarbejder og praksis

Spørgsmål 1

Lovgrundlag

Momsloven

§ 5. Med levering mod vederlag sidestilles udtagning af varer fra virksomheden, såfremt der er opnået fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling m.v. af de pågældende varer. Det gælder, når udtagning sker til privat brug for virksomhedens indehaver eller for dennes personale eller til vederlagsfri overdragelse eller i øvrigt til formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds levering af varer og ydelser. Udtagning af reklameartikler og lign. til en værdi af mindre end 100 kr., ekskl. afgift, og vareprøver sidestilles ikke med en levering.

Stk. 2. Med levering mod vederlag sidestilles udtagning af varer og ydelser, når de tages i anvendelse til formål som nævnt i § 42, stk. 1 og 3, såfremt der er opnået fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling m.v. af de pågældende varer og ydelser.

Stk. 3. Med levering mod vederlag sidestilles udtagning af immaterielle goder, såfremt der er opnået fuld eller delvis fradragsret ved indkøb, fremstilling m.v. heraf, når udtagningen sker til formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds levering af varer og ydelser.

Stk. 4. Med levering af ydelser mod vederlag sidestilles anvendelse af varer, der indgår i en virksomheds aktiver, til privat brug for virksomhedens indehaver eller til dennes personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål, såfremt der er opnået fuld eller delvis fradragsret i forbindelse med indkøb, fremstilling m.v. af de pågældende varer og ydelser.

Stk. 5. Med levering mod vederlag sidestilles vederlagsfri levering af ydelser, som af den afgiftspligtige person foretages til privat brug eller til brug for dennes personale eller i øvrigt til virksomheden uvedkommende formål.

Stk. 6. Med levering mod vederlag sidestilles udtagning af varer og ydelser i forbindelse med byggeri m.v. til formål, som ikke vedrører den registreringspligtige virksomheds leverancer.

§ 29. Foretages en leverance af en vare eller ydelse, hvor modværdien er lavere end indkøbs- eller fremstillingsprisen og modtageren af leveringen eller ydelsen ikke har fuld fradragsret i henhold til § 37, stk. 1, skal afgiftsgrundlaget fastsættes på den i § 28, stk. 3, anførte måde, når der mellem leverandør og modtager er et interessefællesskab som omhandlet i stk. 3. I tilfælde, hvor der ikke er en sammenlignelig levering af varer og ydelser, jf. § 28, stk. 3, 2. pkt., fastsættes afgiftsgrundlaget dog uden tillæg af sædvanlig avance.

Stk. 2. Er der mellem leverandør og modtager et interessefællesskab som omhandlet i stk. 3, kan told- og skatteforvaltningen påbyde, at afgiftsgrundlaget fastsættes på tilsvarende måde som anført i stk. 1, såfremt

- 1) modværdien for en leverance af en vare eller ydelse er lavere end indkøbs- eller fremstillingsprisen, og leverandøren ikke har fuld fradragsret i henhold til § 37, stk. 1, og leverancen er omfattet af en fritagelse i henhold til § 13, stk. 1, eller
- 2) modværdien for en leverance af en vare eller ydelse er højere end normalværdien, og leverandøren ikke har fuld fradragsret i henhold til § 37, stk. 1.

Stk. 3. Der anses at være et interessefællesskab mellem en leverandør og en modtager i følgende tilfælde:

- 1) Leverandør og modtager er nært forbundet gennem familie eller andre nære personlige bindinger.

- 2) Leverandør og modtager er nært forbundet gennem retlige, ledelsesmæssige eller medlemsmæssige bindinger.
- 3) Leverandør eller modtager har økonomisk interesse i den anden parts virksomhed eller ejendom. § 42. Virksomheder kan ikke fradrage afgift af indkøb m.v., som vedrører
 - 1) kost til virksomhedens indehaver og personale,
 - 2) anskaffelse og drift af bolig for virksomhedens indehaver og personale,
 - 3) natural aflønning af virksomhedens personale,
 - 4) anskaffelse og drift af vuggestuer, børnehaver, fritidshjem, feriehus, sommerhuse og lign. for virksomhedens personale, [...]

Se i øvrigt under lovgrundlag under spørgsmål 2.

Bekendtgørelse om momsrefusionsordning for kommuner og regioner

§ 9. Købsmomsudgifter afholdt ved køb af varer og tjenesteydelser, som er anvendt til natural aflønning af personale, omfattes ikke af refusionen. Den opgjorte refusion efter § 1 reduceres derfor med købsmomsudgifterne, der er afholdt ved køb af varer og tjenesteydelser, som er anvendt til natural aflønning af personale. For bogførte udgifter til varer og tjenesteydelser, som både indeholder købsmomsudgifter vedrørende kommunal eller regional virksomhed og købsmomsudgifter vedrørende natural aflønning af personale, er det udelukkende den del af købsmomsudgifterne, som anvendes til kommunal eller regional virksomhed, som er omfattet af refusionen. Andelen opgøres skønsmæssigt.

Stk. 2. Den del af købsmomsudgifterne, der vedrører natural aflønning af personale, opføres på saldoopgørelsen ultimo regnskabsåret.

Praksis

SKM2012. 50. SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at der skal pålægges moms, når kommunen stiller p-pladser til rådighed i forbindelse med en kontantlønnedgangsordning. Kommunen vil heller ikke have mulighed for fradrag for moms vedrørende udgifter til driften af de pågældende p-pladser.

[...]

Skatteministeriets indstilling og begrundelse – [...]

Ad Spørgsmål 6:

Det ønskes bekræftet, at kommunen skal pålægge moms, når en kontantlønnedgangsordning giver medarbejderne ret til at benytte p-pladser beliggende i tilknytning til medarbejderens fysiske arbejdssted.

Som ovenfor nævnt, er de kontantlønnedgangsordninger, som kommunen ønsker at tilbyde sine medarbejdere efter Skatteministeriets opfattelse ikke udtryk for en momspligtig leverance af ydelser til medarbejderne i henhold til momslovens § 4, jf. § 3, idet ordningerne tilbydes medarbejderne som et integreret led i den samlede vederlagspakke.

I henhold til momslovens § 42, stk. 1, nr. 3, samt Momsvejledningen 2011-2, afsnit J. 3.1.3 om natural aflønning, er der ikke fradragsret for købsmomsen i forbindelse med natural aflønning af virksomhedens personale, da sådanne indkøb betragtes som indkøb til endeligt forbrug.

Der sker således ikke i almindelig momsmæssig forstand levering af en ydelse fra kommunen til medarbejderne, når der stilles p-pladser til rådighed som et integreret led i medarbejdernes samlede vederlagspakke.

På denne baggrund finder Skatteministeriet, at kommunen ikke skal pålægge moms i forbindelse med kontantlønnedgangsordningen vedrørende benyttelsesret til p-pladser.

Indstilling, spørgsmål 6

Skatteministeriet indstiller, at spørgsmål 6 besvares med et "nej".

Ad Spørgsmål 7:

Det ønskes bekræftet, at kommunen ikke kan fradrage moms vedrørende udgifter til driften af p-pladserne, jf. spørgsmål 6.

I spørgsmål 6 finder Skatteministeriet, at der ikke foreligger levering mod vederlag i henhold til momslovens § 3, jf. § 4, når kommunen mod en kontantlønnedgang giver medarbejderne en benyttelsesret til p-pladser. Der er således ikke tale om økonomisk virksomhed i momsmæssig forstand. Kontantlønnedgangen er at anse som naturalaf lønning, hvilket i følge af momsloven § 42, stk. 1, nr. 3, ikke giver ret til fradrag.

Alene af den grund, vil der heller ikke kunne indrømmes fradrag for momsen, jf. momslovens kapitel 9, idet der kun er fradrag for varer og ydelser, der udelukkende anvendes til brug for virksomhedens momspligtige leverancer.

SKM2017. 541. SKAT (indarbejdet i Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit D. A. 11.1.3.5 Privat anvendelse - Blandede anvendte indkøb)

Sammenfatning

EU-Kommissionens momsudvalg har vedtaget en retningslinje om den momsmæssige behandling af en virksomheds personales private anvendelse af virksomhedens aktiver.

På denne baggrund præciseres, at når en virksomhed indkøber aktiver, der både skal bruges til momspligtige formål og til de ansattes private brug, kan virksomheden vælge, at henføre aktivet delvist til virksomheden og bruge reglerne om delvis fradragsret, jf. momslovens § 38, stk. 2, eller henføre aktivet fuldt ud til virksomheden og bruge reglerne om fuld eller delvis fradragsret, jf. momslovens § 37, stk. 1, eller § 38, stk. 1.

Vælger virksomheden at henføre aktivet fuldt ud til virksomheden og bruge reglerne om fuld eller delvis fradragsret, jf. momslovens § 37, stk. 1, eller § 38, stk. 1, skal den ansattes private brug af aktivet sidestilles med levering af en ydelse mod vederlag, hvoraf der skal betales udtagningsmoms, jf. momslovens § 5, stk. 3.

Retningslinje fra EU-Kommissionens momsudvalg, udvalgets 101. møde den 20. oktober 2014, dokument H Danmark har stemt for retningslinjen fra EU-Kommissionens momsudvalg, hvoraf det fremgår, at: 1. Personalets private anvendelse af varer, der indgår i virksomhedens aktiver, skal anses for en ydelse leveret mod vederlag, der er momspligtig efter Momssystemdirektivets artikel 2, stk. 1, litra c), når den ansatte for at opnå adgang til denne private anvendelse:

- a) skal foretage en betaling; eller
- b) opgive en del af sin kontante aflønning; eller

- c) foretage et valg mellem forskellige fordele tilbudt af arbejdsgiveren i overensstemmelse med en aftale mellem parterne, hvorefter retten til anvendelsen af goderne medfører afkald på andre fordele.

Momsudvalget er af den opfattelse, at hverken det forhold, at den ansatte udfører arbejde for arbejdsgiveren, eller det forhold, at den private anvendelse anses for indkomst for arbejdstageren som følge af nationale indkomstskattelove, medfører, at der er tale om levering mod vederlag.

I tilfælde, hvor personalet anvender transportmidler, der indgår i virksomhedens aktiver, mod vederlag, er momsudvalget af den opfattelse, at anvendelsen skal kvalificeres som udlejning af transportmidler, hvor leveringsstedet skal fastlægges efter Momssystemdirektivets artikel 56.

2. Momsudvalget finder endvidere, at personalets private anvendelse af varer, der indgår i virksomhedens aktiver, efter Momssystemdirektivets artikel 26, stk. 1, litra a), skal sidestilles med levering af ydelser mod vederlag i tilfælde, hvor momsen på varerne var helt eller delvist fradragsberettigede, bortset fra under følgende omstændigheder:

- a) Tilfælde, hvor anvendelsen af virksomhedsaktiverne sker mod vederlag;
- b) Tilfælde, hvor medlemsstaten med hensyn til de pågældende aktiver har opnået en undtagelse fra Momssystemdirektivets artikel 26, stk. 1, litra a);
- c) I tilfælde, hvor fast ejendom eller varer, der indgår blandt virksomhedens aktiver, hvis den pågældende medlemsstat har fastsat regler herom, er anvendt til blandede formål, og momsen alene har været fratrukket svarende til den afgiftspligtige persons anvendelse til erhvervsformål i overensstemmelse med Momssystemdirektivets artikel 168a, og hvor der tages hensyn til ændringer i omfanget af anvendelsen i overensstemmelse med principperne i artikel 184-192 som anvendt i den pågældende medlemsstat.

3. For så vidt angår leveringsstedet for ydelser bestående i anvendelsen af varer, skal der anvendes samme leveringsstedsregel, uanset om ydelsen leveres mod vederlag eller beskattes efter Momssystemdirektivets artikel 26, stk. 1, litra a).

I tilfælde, hvor personalet anvender transportmidler, der indgår i virksomhedens aktiver, og hvor momsen var helt eller delvist fradragsberettiget, er SKR nr 9915 af 11/09/2017 1 Momsudvalget af den opfattelse, at leveringsstedet skal fastlægges efter Momssystemdirektivets artikel 45 bortset fra tilfælde, hvor anvendelsen kan kvalificeres som udlejning af transportmidler, hvor leveringsstedet fastlægges efter Momssystemdirektivets artikel 56.

1. I tilfælde, hvor en afgiftspligtig person leverer ydelser til sit personale uden efter parternes aftale at modtage modydelser, finder Momsudvalget, at denne levering efter Momssystemdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b), skal sidestilles med levering af ydelser mod vederlag.

0.

5. Momsudvalget er af den opfattelse, at for så vidt angår leveringsstedet for ydelser, skal der anvendes samme leveringsstedsregel, uanset om ydelsen leveres mod vederlag eller beskattes efter momssystemdirektivets artikel 26, stk. 1, litra b).

Praksis og SKATs opfattelse – Levering mod vederlag

Efter praksis er der i dag tale om levering mod vederlag fra virksomheden til de ansatte i følgende tilfælde: – når virksomheden til de ansatte sælger de varer og ydelser, som virksomheden normalt forhandler, – når virksomheden til de ansatte leverer kantineydelser mod betaling, herunder mod kontantlønnedgang, jf. SKM2010. 462. SR, og – når virksomheden agerer ”indkøbsforening” i forhold til de ansatte, dvs. når

virksomheden indkøber varer og ydelser, som virksomheden ikke forhandler, og videresælger dem til de ansatte.

Efter SKATs opfattelse bekræfter EU-Kommissionens momsudvalgs retningslinje den nugældende praksis for, hvornår der er tale om levering mod vederlag.

Ikke levering mod vederlag

Efter praksis er der i dag ikke tale om levering mod vederlag fra virksomheden til de ansatte i følgende tilfælde: – når den ansattes løn er sammensat af en kontantløn og personalegoder, sidestilles personalegoderne med løn.

Virksomheden har ikke fradragsret for moms af personalegoderne, jf. momslovens § 42, stk. 1, nr. 3, hvorefter der ikke er fradragsret for moms af indkøb mv., som vedrører naturalaf lønning af virksomhedens personale, og – når et gode er indkøbt med henblik på at blive brugt blandet til moms-pligtige formål/de ansattes private brug, har virksomheden – med de begrænsninger der følger af momslovens § 42, f.eks. vedrørende anskaffelse og drift af personbiler - delvis fradragsret for moms af anskaffelsen mm., jf. momslovens § 38, stk. 2. Se bl.a. SKM2004. 440. LSR om fradragsret for moms vedrørende et selskabs køb af pc'ere, der anvendes både til momspligtige formål og privat. Momslovens § 42, stk. 1, er en stand-still bestemmelse, hvor der bl.a. ikke er fradragsret for naturalaf lønning og anskaffelse og drift af personbiler, jf. § 42, stk. 1, nr. 3 og 6.

Efter SKATs opfattelse bekræfter retningslinjen fra EU-Kommissionens momsudvalg den nugældende praksis om, at der ikke er tale om levering mod vederlag, når den ansattes løn er sammensat af en kontantløn og personalegoder, herunder personalegoder i form af fri personbiler.

Privat anvendelse - Blandede aktiver og investeringsgoder

Efter EU-domstolens faste praksis har en momspligtig person mulighed for at vælge, at lade den del af et aktiv, som benyttes til privat brug, indgå fuldt ud i sin virksomhed. Hvis en momspligtig person vælger at behandle aktiver og investeringsgoder, der både anvendes til momspligtig og privat brug, som goder, der er bestemt for virksomheden, kan købsmomsen i princippet fradrages fuldt ud og øjeblikkeligt. SKR nr 9915 af 11/09/2017 2 For sådanne blandede aktiviteter og investeringsgoder skal der betales udtagningsmoms af den private anvendelse af det blandede aktiv. Valgfriheden gælder ikke, hvis der er tale om fast ejendom, der indgår i en afgiftspligtig persons erhvervsaktiver, og som anvendes både til den afgiftspligtige persons erhvervsformål og hans eget eller personalets private brug. Her er der kun fradragsret for den del af ejendommen, der anvendes til erhvervsformål. Se momssystemdirektivet art. 168a. Tilsvarende kan de særlige regler i ML § 41, stk. 1 og § 42 om ingen eller begrænset fradragsret gøre, at der alligevel ikke er fradragsret for aktiverne eller investeringsgoderne, selvom aktivet eller godet fuldt ud henføres til virksomheden. Se afsnit D. A. 11.6.3 om varebiler ML § 41, afsnit D. A. 11.5 om ingen eller begrænset fradragsret ML § 42, og afsnit D. A. 11.6.2 om personmotorkøretøjer. Momspligtige personer kan tilsvarende vælge helt eller delvis at holde sådanne blandede aktiver og investeringsgoder uden for deres virksomhed med den konsekvens, at hvis godet holdes helt udenfor virksomheden, er der ikke fradragsret for anskaffelsen, og hvis godet holdes delvis udenfor virksomheden, er der delvis fradragsret for anskaffelsen.

Efter SKATs opfattelse bekræfter retningslinjen fra EU-Kommissionens momsudvalg den nugældende praksis for den momsmæssige behandling af indkøb af aktiver, der skal bruges både til momspligtige formål og til de ansattes private brug.

Præcisering

På baggrund af EU-Kommissionens momsudvalgs retningslinje fra udvalgets 101. møde, dokument H, præciseres, at når en virksomhed indkøber aktiver, der både skal bruges til momspligtige formål og til de ansattes private brug, kan virksomheden vælge, at henføre aktivet delvist til virksomheden og bruge reglerne om delvis fradragsret, jf. momslovens § 38, stk. 2, eller henføre aktivet fuldt ud til virksomheden og bruge reglerne om fuld eller delvis fradragsret, jf. momslovens § 37, stk. 1, eller § 38, stk. 1. Vælger virksomheden at henføre aktivet fuldt ud til virksomheden og bruge reglerne om fuld eller delvis fradragsret, jf. momslovens § 37, stk. 1, eller § 38, stk. 1, skal den ansattes private brug af aktivet sidestilles med levering af en ydelse mod vederlag, hvoraf der skal betales ud-tagningsmoms, jf. momslovens § 5, stk. 3.

Valgfriheden gælder ikke, hvis der er tale om fast ejendom, der indgår i en afgiftspligtig persons erhvervsaktiver, og som anvendes både til den afgiftspligtige persons erhvervsformål og hans eget eller personalets private brug. Her er der kun fradragsret for den del af ejendommen, der anvendes til erhvervsformål. Se momssystemdirektivet art. 168a. Tilsvarende kan de særlige regler i ML § 41, stk. 1 og § 42 om ingen eller begrænset fradragsret gøre, at der alligevel ikke er fradragsret for aktiverne eller investeringsgoderne, selvom aktivet eller godet fuldt ud henføres til virksomheden. Se afsnit D. A. 11.6.3 om varebiler ML § 41, afsnit D. A. 11.5 om ingen eller begrænset fradragsret ML § 42, og afsnit D. A. 11.6.2 om personmotorkøretøjer.

Spørgsmål 2 – Lovgrundlag

Færdselsloven

§ 121. Politiet kan pålægge en afgift for overtrædelse af:

[...]

9) de bestemmelser om benyttelse af parkeringsautomater eller lignende, der udfærdiges i medfør af § 90, stk. 2 og 3, i lov om offentlige veje.

Vejloven

§ 90. Vejmyndigheden kan kræve betaling for benyttelse af særligt indrettede offentlige parkeringspladser og -anlæg for motorkøretøjer til dækning af udgifterne ved indretningen og driften af sådanne pladser og anlæg samt til tilsyn med de parkerede motorkøretøjer.

Stk. 2. Vejmyndigheden kan med politiets samtykke bestemme, at der på parkeringspladser, parkeringsanlæg eller andre arealer på offentlige veje, hvor der ønskes en begrænsning af adgangen til at parkere motorkøretøjer, opkræves en betaling for parkering, der kan sættes i forhold til det tidsrum, motorkøretøjerne holder parkeret.

Momsloven

§ 3. Afgiftspligtige personer er juridiske eller fysiske personer, der driver selvstændig økonomisk virksomhed.

Stk. 2. Som afgiftspligtig person anses endvidere:

- 1) Enhver person, der lejlighedsvis leverer et nyt transportmiddel til et andet EU-land, jf. § 11, stk. 6.
- 2) Offentlige forsyningsvirksomheder.
- 3) Andre statslige, regionale og kommunale institutioner, for så vidt de leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder.

§ 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.

§ 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.

[...]

Momssystemdirektivet

Art. 2. stk.1. Følgende transaktioner er momspligtige:

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

Artikel 9, stk.1. Ved »afgiftspligtig person« forstås enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed.

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

Art. 13, stk. 1. Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomhed eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag.

Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrenceforvridning af en vis betydning.

Under alle omstændigheder anses offentligretlige organer som afgiftspligtige personer for så vidt angår de i bilag I anførte former for virksomhed, medmindre den udøvede virksomhed er ubetydelig.

Art. 24, stk.1. Ved »levering af ydelser« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af varer.

Art. 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 dets vegne eller ifølge loven.

EU-Domstolens dom i sag 604/19, Gmina Wrocław

Sagen omhandler konvertering ved lov af en langvarig brugsret over en fast ejendom til en fuld ejendomsret, om hvorvidt en kommune i den forbindelse var en afgiftspligtig person, der udøvede økonomisk virksomhed og om hvorvidt kommunen handlende i egenskab af offentlig myndighed. I forbindelse med sagen har EU-Domstolen bl.a. udtalt:

78. Ifølge fast retspraksis følger det af selve ordlyden af den nævnte bestemmelse, at to betingelser kumulativt skal være opfyldt, for at reglen om afgiftsfritagelse kan finde anvendelse, nemlig at den pågældende virksomhed for det første udøves af et offentligretligt organ, og at dette organ for det andet handler i sin egenskab af offentlig myndighed. Hvad angår den sidstnævnte betingelse er det

fremgangsmåden for udøvelsen af den pågældende virksomhed, som gør det muligt at fastlægge rækkevidden af de offentligretlige organers afgiftsfritagelse. Ved virksomhed, der udøves i egenskab af offentlig myndighed som omhandlet i momsdirektivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, forstås således den virksomhed, der varetages af offentligretlige organer på grundlag af deres særlige retlige status, bortset fra virksomhed, som de udøver på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende (kendelse af 20.3.2014, Gmina Wrocław, C-72/13, ikke trykt i Sml., EU:C:2014:197, præmis 19 og den deri nævnte retspraksis).

79. Domstolen har ligeledes præciseret, at den pågældende virksomheds genstand eller formål ikke er relevant i denne forbindelse, og at den omstændighed, at udøvelsen af virksomheden indebærer udøvelse af myndighedsbeføjelser, kan være grundlag for at fastslå, at der gælder offentligretlige regler for virksomheden (dom af 29.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 70 og den deri nævnte retspraksis).
80. Hvad særligt angår den første af de to i momsdirektivets artikel 13, stk. 1, fastsatte betingelser for, at reglen om afgiftsfritagelse finder anvendelse, kan der ikke herske tvivl om, at Wrocław kommune er et offentligretligt organ.
81. Den anden betingelse i den nævnte bestemmelse, nemlig at moms-fritagelsen kun finder anvendelse på den virksomhed, som et offentligretligt organ udøver i sin egenskab af offentlig myndighed, skal imidlertid også være opfyldt.
82. Under forbehold af den forelæggende rets efterprøvelse heraf synes flere forhold i det foreliggende tilfælde at vise, at Wrocław kommune ikke udøver offentligretlige beføjelser i forbindelse med konverteringen af den langvarige brugsret over en fast ejendom til en fuld ejendomsret.
83. Det fremgår desuden, at Wrocław kommune, når den gennemfører de af den nationale lovgiver besluttede foranstaltninger, ikke råder over nogen beslutningsbeføjelse for så vidt angår en sådan konverterings personelle anvendelsesområde og fremgangsmåden for anvendelse af konverteringen.
84. Det viser sig, at Wrocław kommunes rolle i overensstemmelse med konverteringslovens bestemmelser hovedsageligt består i at kontrollere de faktiske omstændigheder, udstede en attest, der bekræfter konverteringen af den langvarige brugsret over en fast ejendom til en fuld ejendomsret, og underrette den nye ejer om forpligtelsen til at betale et konverteringsvederlag. Således som generaladvokaten har anført i punkt 61 i forslaget til afgørelse, fastsættes det vederlag, der skal betales af de hidtidige indehavere af den langvarige brugsret, ikke af Wrocław kommune, i dennes egenskab af offentlig myndighed, inden for rammerne af en administrativ procedure og i henhold til en offentligretlig ordning, som er særlig for kommunen.
85. Det fremgår af det ovenstående, at under forbehold af den efterprøvelse, som det påhviler den forelæggende ret at foretage, kan den virksomhed, som Wrocław kommune udøver i forbindelse med konverteringen af den langvarige brugsret over en fast ejendom til en fuld ejendomsret, ikke anses for at omfatte udøvelse af offentligretlige beføjelser, selv om virksomheden er af økonomisk art.

Sagen omhandler hvorvidt momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, skal fortolkes således, at et offentligretligt organ, der udøver virksomhed bestående i at give adgang til en vej mod betaling

af en vejafgift, i en situation som den i hovedsagen omhandlede skal anses for at konkurrere med private erhvervsdrivende, som opkræver vejafgifter på andre betalingsveje i medfør af en aftale med det pågældende offentligretlige organ i henhold til nationale lovbestemmelser. I forbindelse med sagen har EU-Domstolen bl.a. udtalt:

35. Med sine to spørgsmål, som skal behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, skal fortolkes således, at et offentligretligt organ, der udøver virksomhed bestående i at give adgang til en vej mod betaling af en vejafgift, i en situation som den i hovedsagen omhandlede skal anses for at konkurrere med private erhvervsdrivende, som opkræver vejafgifter på andre betalingsveje i medfør af en aftale med det pågældende offentligretlige organ i henhold til nationale lovbestemmelser.
36. Det bemærkes, at direktivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, fastsætter en begrænsning for den i direktivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, fastsatte regel om offentligretlige organers momsfrigørelse for den virksomhed eller de transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed. Formålet med den førstnævnte bestemmelse er således at opretholde den hovedregel, der er indeholdt i direktivets artikel 2, stk. 1, og artikel 9, hvorefter enhver form for økonomisk aktivitet i princippet pålægges moms, og bestemmelsen skal derfor ikke fortolkes snævert (jf. analogt dom af 4.6.2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, EU:C:2009:345, præmis 67 og 68).
37. Dette betyder imidlertid ikke, at momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, skal fortolkes på en sådan måde, at den i direktivets artikel 13, stk. 1, første afsnit, fastsatte fritagelse for moms-pligt for offentligretlige organer, der handler i deres egenskab af offentlig myndighed, bliver berøvet sin effektive virkning (jf. i denne retning dom af 20.11.2003, Taksatorringen, C-8/01, EU:C:2003:621, præmis 61 og 62, og af 25.3.2010, Kommissionen mod Nederlandene, C-79/09, ikke trykt i Sml., EU:C:2010:171, præmis 49).
41. For det tredje bemærkes, at den konkurrenceforvridning af en vis betydning, som en afgiftsfritagelse af offentligretlige organer, der handler i deres egenskab af offentlig myndighed, ville føre til, skal vurderes i forhold til den pågældende form for virksomhed som sådan, uden at denne vurdering vedrører et særligt marked, og ikke blot i forhold til aktuel konkurrence, men også til potentiel konkurrence, for så vidt som muligheden for, at en privat erhvervsdrivende kan komme ind på det pågældende marked, er reel og ikke rent teoretisk (dom af 25.3.2010, Kommissionen mod Nederlandene, C-79/09, ikke trykt i Sml., EU:C:2010:171, præmis 91 og den deri nævnte retspraksis, og af 29.10.2015, Sudaçor, C-174/14, EU:C:2015:733, præmis 74).
44. Det følger heraf, at tilstedeværelsen af private erhvervsdrivende på et marked alene uden hensyntagen til de faktiske omstændigheder, objektive indicier og markedsanalyser hverken kan bevise, at der foreligger nogen aktuel eller potentiel konkurrence eller nogen konkurrenceforvridning af en vis betydning.
45. I det foreliggende tilfælde fremgår det af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at NRA's hovedopgave er at sikre, at der stilles et sikkert og effektivt nationalt vejnet til rådighed. Med henblik herpå har organet det overordnede ansvar for planlægningen, for opførelsen af alle nationale veje og for tilsynet med opførelsen og vedligeholdelsen af disse veje. I denne forbindelse er det alene organet, der kan udarbejde en ordning med henblik på indførelse af et system med vejafgifter for brugen af disse veje, og som kan indføre de vedtægter, som organet måtte anse for nødvendige for driften

og vedligeholdelsen heraf, idet vedtægterne skal fastsætte det maksimale vejafgiftsbeløb, der kan opkræves for brugen af en betalingsvej, uanset om denne er drevet af NRA eller en privat erhvervsdrivende.

46. Det fremgår ligeledes af sagsakterne, at private erhvervsdrivende kun kan komme ind på markedet for tilrådighedsstillelse af vejinfrastrukturer mod betaling af en vejafgift, hvis NRA giver dem tilladelse hertil. Den omstændighed, at forvaltningen af en national vej er blevet overdraget til en privat erhvervsdrivende, ændrer desuden intet ved den omstændighed, at NRA fortsat bevarer det endelige ansvar med hensyn til de nationale veje, således at organet skal sikre, at disse veje fungerer, selv om den private erhvervsdrivende ikke længere ønsker eller magter at opfylde sine forpligtelser.

48. Det må fastslås, at virksomheden med tilrådighedsstillelse af vejinfrastrukturer mod betaling af en vejafgift, der dermed ikke er begrænset til opkrævningen af vejafgifterne, under sådanne omstændigheder udelukkende udøves af NRA under betingelser, der under alle omstændigheder sikrer, at der stilles et sikkert og effektivt nationalt vejnet til rådighed. Herved varetager dette organ – enten på eget initiativ eller i tilfælde af, at den private erhvervsdrivende trækker sig tilbage – opgaverne med drift og vedligeholdelse af dette vejnet under iagttagelse af særlige lovbestemte forpligtelser, som udelukkende er pålagt organet.

49. Det er desuden ubestridt, at der ikke foreligger nogen reel mulighed for, at en privat erhvervsdrivende kan komme ind på det pågældende marked ved at bygge en vej, som ville kunne konkurrere med de allerede eksisterende nationale veje.

50. På denne baggrund fremgår det, at NRA udøver sin virksomhed med tilrådighedsstillelse af vejinfrastrukturer mod betaling af en vejafgift inden for rammerne af den retlige ordning, der kun er gældende for organet. Denne virksomhed kan, således som den forelæggende ret ligeledes har fastslået, derfor ikke anses for at blive udøvet i konkurrence med den virksomhed, der udøves af de private erhvervsdrivende, og som består i at opkræve vejafgifter på andre betalingsveje i medfør af en aftale med NRA i henhold til nationale lovbestemmelser. Desuden foreligger der i overensstemmelse med den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 42, heller ikke nogen potentiel konkurrence, for så vidt som muligheden for, at private erhvervsdrivende kan udøve den pågældende virksomhed under de samme betingelser som NRA, er rent teoretisk. Momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, finder derfor ikke anvendelse på en situation, hvor der ligesom i hovedsagen ikke foreligger nogen reel, aktuel eller potentiel konkurrence mellem det pågældende offentligretlige organ og private erhvervsdrivende.

51. Henset til samtlige ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivets artikel 13, stk. 1, andet afsnit, skal fortolkes således, at et offentligretligt organ, der udøver virksomhed bestående i at give adgang til en vej mod betaling af en vejafgift, i en situation som den i hovedsagen omhandlede ikke skal anses for at konkurrere med private erhvervsdrivende, som opkræver vejafgifter på andre betalingsveje i medfør af en aftale med det pågældende offentligretlige organ i henhold til nationale lovbestemmelser.

EU-Domstolens dom i sag C-102/08, SALIX

Sagen omhandler bl.a. hvorvidt sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, skal fortolkes således, at offentligretlige organer skal anses for afgiftspligtige for den virksomhed eller de transaktioner, som de udfører i egenskab af offentlig myndighed, ikke blot når fritagelsen for afgiftspligt ifølge

bestemmelsens første eller fjerde afsnit ville føre til en konkurrencefordrejning af en vis betydning til skade for deres private konkurrenter, men også, når den ville føre til en sådan konkurrencefordrejning til skade for dem selv. I forbindelse med sagen har EU-Domstolen bl.a. udtalt:

60. Salix, den tyske regering og Kommissionen har gjort gældende, at sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, ifølge sin ordlyd uden forskel omfatter al »konkurrencefordrejning af en vis betydning«, uanset hvem den er til skade for. Hvis offentligretlige organer fritages for afgiftspligt og dermed udelukkes fra fradragsretten for erlagt indgående moms, vil det også kunne medføre konkurrencefordrejninger til skade for den momsfritagne. Da konkurrencen fordrejes, hvad enten det er til fordel for offentligretlige organer eller for disses private konkurrenter, må princippet om afgiftsneutralitet, som er udtryk for ligebehandlingsprincippet på momsområdet, anses for tilsidesat. En sådan fortolkning er i overensstemmelse med kravet om, at konkurrencen som sådan skal beskyttes, uden hensyn til den pågældende aktørs individuelle stilling.
66. Det er altså ikke angivet i selve bestemmelsen i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, hvilke personer den har til formål at beskytte mod den konkurrencefordrejning af en vis betydning, som offentligretlige organers fritagelse for afgiftspligt medfører.
67. For det andet bemærkes, at formålet med bestemmelsen i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, hvorved der gøres en undtagelse fra offentligretlige organers afgiftsfritagelse for den virksomhed eller de transaktioner, som de udfører i egenskab af offentlig myndighed, er at opretholde den hovedregel, der gælder efter direktivets artikel 2, nr. 1, og artikel 4, stk. 1 og 2, hvorefter enhver form for økonomisk aktivitet i princippet pålægges moms (jf. dommen i sagen *Isle of Wight Council m.fl.*, præmis 38).
68. Sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, skal derfor ikke fortolkes snævert (jf. dommen i sagen *Isle of Wight Council m.fl.*, præmis 60).
69. For det tredje er der hvad angår formålene med sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, som navnlig Irland henviser til, intet, der tyder på, at denne bestemmelse skulle have til formål at sikre, at offentligretlige organer bærer følgerne af de konkurrencefordrejninger af en vis betydning, som kan opstå ved, at de fritages for afgiftsplikten ifølge samme bestemmelses første eller fjerde afsnit.
70. For det fjerde bemærkes, at fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17 ff. udgør en integrerende del af momsordningen og derfor som udgangspunkt ikke kan begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det afgiftsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. bl.a. dom af 6.7.1995, sag C-62/93, *BP Supergaz*, Sml. I, s. 1883, præmis 18, af 21.3.2000, forenede sager C-110/98 – C-147/98, *Gabalfrija m.fl.*, Sml. I, s. 1577, præmis 43, og af 6.7.2006, forenede sager C-439/04 og C-440/04, *Kittel og Recolta Recycling*, Sml. I, s. 6161, præmis 47).
71. Fradragsordningen tilsigter, at den afgiftspligtige aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer derfor, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i sig selv er momspligtig (jf. bl.a. dom af 22.2.2001, sag C-408/98, *Abbey National*, Sml. I, s. 1361, præmis 24, og af 21.4.2005, sag C-25/03, *HE*, Sml. I, s. 3123, præmis 70, samt dommen i sagen *Kittel og Recolta Recycling*, præmis 48).
72. Fradragsretten gælder derfor i princippet for hele den kæde af levering af goder og præstation af tjenesteydelser, som afgiftspligtige personer foretager som sådanne til brug for andre afgiftspligtige personers økonomiske virksomhed (jf. i denne retning dom af 12.1.2006, forenede sager C-354/03, C-355/03 og C-484/03, *Optigen m.fl.*, Sml. I, s. 483, præmis 52, og dommen i sagen *Kittel og Recolta Recycling*, præmis 45).
73. Det kan imidlertid ikke udelukkes, at den omstændighed, at et offentligretligt organ, som udfører en bestemt virksomhed og bestemte transaktioner, er fritaget for afgiftspligt, hvilket dermed er til hinder for, at det har fradragsret for moms, kan have visse virkninger i kæden af levering af goder og præstation af tjenesteydelser til skade for afgiftspligtige, som opererer inden for den private sektor.

74. Som anført i denne doms præmis 17-21, har den omstændighed, at IHK er fritaget for afgiftspligt, i hovedsagen forhindret Salix, som er en privatretlig juridisk person, i at gøre brug af fradragsretten for den indgående moms, som er betalt.
75. Det følger af samtlige anførte betragtninger, at sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, også omfatter konkurrencefordrejninger til skade for offentligretlige organer.
76. Det andet spørgsmål må derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, skal fortolkes således, at offentligretlige organer skal anses for afgiftspligtige for den virksomhed eller de transaktioner, som de udfører i egenskab af offentlig myndighed, ikke blot når deres fritagelse for afgiftspligt ifølge samme bestemmelses første og fjerde afsnit ville føre til en konkurrencefordrejning af en vis betydning til skade for deres private konkurrenter, men også, når den ville føre til en sådan konkurrencefordrejning til skade for dem selv.

EU-Domstolens dom i sag C-174/14, Sudaçor

Sagen omhandler hvorvidt et aktieselskab, under konkrete omstændigheder kunne anses for at være et offentligretligt organ i momsmæssig forstand. I forbindelse med sagen har EU-Domstolen bl.a. udtalt:

70. Det følger af Domstolens faste praksis, at den virksomhed, som varetages af disse organer på grundlag af deres særlige retlige status, udgør sådan virksomhed, hvilket dog ikke omfatter den virksomhed, som de pågældende organer udøver på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende. Domstolen har ligeledes præciseret, at virksomhedens genstand eller formål ikke er relevant i denne forbindelse, og at den omstændighed, at udøvelsen af den i hovedsagen omhandlede virksomhed indebærer udøvelse af myndighedsbeføjelser, kan være grundlag for at fastslå, at der gælder offentligretlige regler for virksomheden (jf. i denne retning bl.a. dom Fazenda Pública, C-446/98, EU:C:2000:691, præmis 17, 19 og 22).
71. I denne forbindelse har Domstolen bemærket, at fritagelsen i artikel 13, stk. 1, i direktiv

2006/112 hovedsageligt sigter på virksomhed, der udøves af offentligretlige organer, som optræder i deres egenskab af offentlig myndighed, og er nært knyttet til udøvelse af offentlig myndighed, selv om den er af økonomisk art (dom Isle of Wight Council m.fl., C-288/07, EU:C:2008:505, præmis 31).

EU-Domstolens dom i sag C-288/07, Isle of Wight Council

Sagen omhandler lokale offentlige myndigheders udlejning af pladser i parkeringsanlæg og konkurrencefordrejning i momsmæssigforstand i forhold til den private sektor, som også leverer denne ydelse. I forbindelse med sagen har EU-Domstolen bl.a. udtalt:

25. Med henblik på besvarelsen af det første spørgsmål skal der i mangel af angivelser i selve teksten i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, tages hensyn til direktivets opbygning og formål samt til den plads, artikel 4, stk. 5, har i det fælles momssystem, der er indført ved dette direktiv.
26. Det skal herved fremhæves, at levering af tjenesteydelser, som foretages mod vederlag, som hovedregel og i medfør af direktivets artikel 2, nr. 1, momspålægges.
27. Endvidere anses enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en af de i artikel 4, stk. 2 nævnte former for økonomisk virksomhed uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed, ifølge ordlyden af sjette direktivs artikel 4, stk. 1, for afgiftspligtig person. Begrebet »økonomisk virksomhed« er defineret i nævnte stk. 2, således at det omfatter alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder (dom af 26.6.2007, sag C-284/04, T-Mobile Austria m.fl., Sml. I, s. 5189, præmis 33).
28. Der er ved sjette direktivs artikel 4 givet momsen et meget vidt anvendelsesområde (jf. dom af 26.3.1987, sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, præmis 7, og af 4.12.1990, sag C-186/89, van Tiem, Sml. I, s. 4363, præmis 17).

29. I denne henseende skal det bemærkes, at det kun er virksomhed af økonomisk karakter, der er omfattet af sidstnævnte bestemmelse (jf. i denne retning dom af 11.7.1996, sag C-306/94, Régie dauphinoise, Sml. I, s. 3695, præmis 15, af 29.4.2004, sag C-77/01, EDM, Sml. I, s. 4295, præmis 47, og af 26.5.2005, sag C-465/03, Kretztechnik, Sml. I, s. 4357, præmis 18, samt dommen i sagen T-Mobile Austria m.fl., præmis 34).
30. Det er kun ved undtagelse fra denne generelle regel, at visse former for virksomhed af økonomisk karakter momsfritages. En sådan undtagelse er fastsat i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnit, hvorefter virksomhed, som udøves af et offentligretligt organ, der optræder i sin egenskab af offentlig myndighed, fritages for denne afgift.
31. Denne undtagelse sigter hovedsageligt på virksomhed, der udøves af offentligretlige organer, som optræder i deres egenskab af offentlig myndighed, og er nært knyttet til udøvelse af offentlig myndighed. Under disse omstændigheder har momsfritagelsen af disse organer for disse former for virksomhed ikke en potentiel konkurrencebegrænsende virkning, for så vidt som de generelt varetages på eksklusivt eller næsten eksklusivt grundlag af den offentlige sektor.

40. Heraf følger, at momspålæggelse af offentligretlige organer, uanset om det er i medfør af sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, eller i medfør af bestemmelsens tredje afsnit, følger af udøvelsen af en given form for virksomhed som sådan, uafhængigt af, om de nævnte organer er udsat for konkurrence på det lokale marked, hvor de udøver denne virksomhed.

53. Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, skal fortolkes således, at den konkurrencefordrejning af en vis betydning, som en afgiftsfritagelse af lokale myndigheder, der handler i deres egenskab af offentlig myndighed, vil føre til, skal vurderes i

forhold til den pågældende form for virksomhed som sådan, uden at denne vurdering vedrører et særligt lokalt marked.

65. Det andet spørgsmål skal derfor besvares med, at udtrykket »ville føre til« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, skal fortolkes således, at den ikke blot tager hensyn til aktuel konkurrence, men også til potentiel konkurrence, for så vidt som muligheden for, at en privat erhvervsdrivende søger ind på det relevante marked, er reel og ikke rent hypotetisk.

67. Det tredje spørgsmål skal derfor besvares med, at udtrykket »en vis betydning« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, andet afsnit, skal fortolkes således, at den aktuelle eller potentielle konkurrencefordrejning skal være mere end ubetydelig.

EU-Domstolens dom I sag C-446/98, Câmara Municipal do Porto

Sagen omhandler en kommunes udlejning af parkeringspladser. I forbindelse med sagen har EU-

Domstolen bl.a. udtalt:

21. I overensstemmelse med den i denne doms præmis 16 og 17 nævnte retspraksis må den forelæg-gende ret på grundlag af en gennemgang af alle reglerne i national ret om udøvelse af den i hovedsagen omhandlede virksomhed fastslå, om virksomheden udøves inden for rammerne af de særlige retsregler for offentligretlige organer, eller om den derimod udøves på samme retlige vilkår som for private erhvervsdrivende.

24. Det første spørgsmål skal derfor besvares med, at udlejning af pladser til parkering af køretøjer er virksomhed, som - når den udøves af et offentligretligt organ - udøves af det offentligretlige organ i dets egenskab af offentlig myndighed i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs

artikel 4, stk. 5, første afsnit, hvis virksomheden udøves inden for rammerne af de særlige retsregler for offentligretlige organer. Dette er tilfældet, når virksomheden indebærer udøvelse af offentlig myndighed.

EU-Domstolens dom i sag C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige

Sagen omhandler Det forenede Kongerige havde tilsidesat sine forpligtigelser ved at undlade at opkræve moms af afgifter for benyttelse af afgiftspligtige veje og broer i Det Forenede Kongerige. I forbindelse med sagen har EU-Domstolen bl.a. udtalt:

50. Hvad angår den sidste betingelse fremgår det af Domstolens faste praksis (dom af 17.10.1989, forenede sager 231/87 og 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., Sml. s. 3233, præmis 16, af 15.5.1990, sag C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., Sml. I, s. 1869, præmis 8, og af 6.2.1997, sag C-247/95, Marktgemeinde Welden, Sml. I, s. 779, præmis 17), at den virksomhed, der udøves i egenskab af offentlig myndighed i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnits forstand, er den, som varetages af offentligretlige organer på grundlag af deres særlige retlige status, hvilket dog ikke omfatter den virksomhed, som de pågældende organer udøver på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende.

EU-Domstolens dom i sag C-408/97, Kommissionen mod Nederlandene

Sagen omhandler hvorvidt den nederlandske regering havde tilsidesat sjette direktiv som følge af undladelsen af at opkræve moms af vejafgifter for visse vejanlæg. I forbindelse med sagen har EU-Domstolen bl.a. udtalt:

35. Hvad angår den sidste betingelse fremgår det af Domstolens faste praksis (dom af 17.10.1989, forenede sager 231/87 og 129/88, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., Sml. s. 3233, præmis 16, af 15.5.1990, sag C-4/89, Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., Sml. I, s. 1869, præmis 8, og af 6.2.1997, sag C-247/95, Marktgemeinde Welden, Sml. I, s. 779, præmis 17), at den virksomhed, der udøves i egenskab af offentlig myndighed i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnits forstand, er den, som varetages af offentligretlige organer på grundlag af deres særlige retlige status, hvilket dog ikke omfatter den virksomhed, som de pågældende organer udøver på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende.

Landsskatteretten

SKM2006. 370. LSR

En kommunes opkrævning af parkeringsafgift med hjemmel i vejlovens § 107, stk. 2 (adfærdsregulerende afgift opkrævet af kommunen som offentlig myndighed) var fritaget for moms. Kommunens opkrævning af afgift af parkering i parkeringspladser i offentlige parkeringsanlæg, der var særligt etableret med hjemmel i vejlovens § 107, stk. 1, var ikke momsfrataget.

[...]

Landsskatterettens bemærkninger og begrundelse

[...]

For så vidt angår realiteten følger det af momslovens § 4, at der betales afgift af varer og ydelser, der leveres mod vederlag her i landet.

I henhold til momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, anses som afgiftspligtig person:

"andre statslige, amtskommunale og kommunale institutioner, for så vidt de leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder"

Efter bestemmelsen i momslovens § 13, stk. 1, nr. 8, er udlejning af parkeringspladser ikke fritaget for moms.

Den bagvedliggende bestemmelse i 6. momsdirektiv for momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, findes i direktivets artikel 4. Det fremgår af artikel 4, stk. 5, 1. afsnit:

"Stater, regioner, amter, kommuner og andre offentligretlige organer anses ikke som afgiftspligtige personer for så vidt angår virksomheder eller transaktioner, som de udøver eller foretager i deres egenskab af offentlig myndighed, også selv om de i forbindelse med denne virksomhed eller disse transaktioner modtager gebyrer, afgifter, bidrag eller vederlag".

Af artikel 4, stk. 5, 2. afsnit, følger:

"Når de udøver sådanne former for virksomhed eller foretager sådanne transaktioner, skal de dog betragtes som afgiftspligtige personer for så vidt angår disse former for virksomhed eller disse

transaktioner, såfremt deres fritagelse for afgiftspligten ville føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning."

EF-domstolen har for så vidt angår fortolkningen af 6. momsdirektivs art. 4, stk. 5, 2. afsnit, udtalt i C-231/87 og C-129/88, præmis 22, at

"Det må dernæst fastslås, at bestemmelsens afsnit 2 gør en undtagelse fra reglen om afgiftsfritagelse for offentligretlige organer, for så vidt angår former for virksomhed eller transaktioner, de udfører i deres egenskab af offentlig myndighed i det omfang, hvori afgiftsfritagelse for dem vil føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning. Dermed er der af hensyn til direktivets hovedformål, som er at tilvejebringe afgiftsneutralitet, taget højde for den situation, hvor offentligretlige organer på grundlag af deres særlige status udøver virksomhed, der også kan udøves af private konkurrerende erhvervsdrivende på privatretligt grundlag eller på koncessionsbasis."

EF-domstolen har endvidere i sag C-446/98 udtalt i præmis 24, at:

"... udlejning af pladser til parkering af køretøjer er virksomhed, som - når den udøves af et offentligretligt organ - udøves af det offentligretlige organ i dets egenskab af offentlig myndighed i den forstand, hvori dette udtryk er anvendt i sjette direktivs artikel 4, stk. 5, første afsnit, hvis virksomheden udøves inden for rammerne af de særlige retsregler for offentligretlige organer. Dette er tilfældet, når virksomheden indebærer udøvelse af offentlig myndighed."

Domstolen udtalte forud herfor i dommens præmis 23, at:

"Under hensyn til genstanden for den gennemgang, der skal foretages, tilkommer det som Domstolen allerede har udtalt den nationale ret at foretage en retlig bedømmelse af den pågældende virksomhed på grundlag af det af Domstolen fastlagte kriterium."

Det følger af lov om offentlige veje § 107:

"Stk. 1. For benyttelse af særligt indrettede offentlige parkeringspladser og -anlæg for motorkøretøjer kan vejbestyrelsen lade opkræve en afgift til dækning af udgifterne ved indretningen og driften, herunder ved udøvelsen af tilsyn med de parkerede motorkøretøjer."

Stk. 2. I øvrigt kan vejbestyrelsen i samråd med politiet bestemme, at der på steder, hvor en begrænsning af adgangen til at parkere motorkøretøjer er ønskelig, opkræves en parkeringsafgift, der kan sættes i forhold til det tidsrum, i hvilket motorkøretøjerne holdes parkeret."

Af færdselslovens § 121, stk. 1, nr. 9, følger, at Politiet kan pålægge en afgift for overtrædelse af de bestemmelser om benyttelse af parkometre, parkeringsautomater eller lignende, der udfærdiges i medfør af § 107, stk. 2, i lov om offentlige veje.

Det lægges til grund, at klagerens ordning vedrørende betalingsparkering har fornøden hjemmel i lov om offentlige veje § 107, stk. 2.

Efter vejlovens § 107, stk. 2, kan vejbestyrelsen som offentlig myndighed - uden mulighed for delegation til private - i samråd med Politiet eksklusivt bestemme, at der opkræves en parkeringsafgift

for parkering på offentlige veje. Afgiften, der i tilfælde af manglende betaling er pønalafgiftsanktioneret i medfør af færdselslovens § 121, stk. 1, nr. 9, skal på retligt grundlag være båret af en ønskelig begrænsning af adgangen til parkering ud fra et skøn over vej- og trafikforholdene. Ordningen er i den henseende underlagt de almindelige forvaltningsretlige krav om saglighed i anvendte kriterier for opkrævningen, og er undergivet offentligretligt tilsyn og domstolskontrol.

Under disse omstændigheder er klageren som offentlig myndighed ikke en afgiftspligtig person i relation til opkrævning af den omhandlede adfærdsregulerende parkeringsafgift med hjemmel i vejlovens § 107, stk. 2, da der ikke foreligger en retlig mulig konkurrencesituation i forhold til erhvervsvirksomheder. De på offentlige veje i medfør den nævnte bestemmelse etablerede parkeringspladser udgør således ikke noget konkurrencerelevant marked for private udbydere, hvorfor fritagelse for afgiftspligt ikke fører til konkurrencefordrejning af en vis betydning, jf. 6. momsdirektiv art. 4, stk. 5, 2. afsnit.

Herefter er der ikke hjemmel for opkrævning af moms af indtægterne ved parkeringsordningen, jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, samt jf. 6. momsdirektiv artikel 4, stk. 5, 1. afsnit.

Den påklagede afgørelse ændres i overensstemmelse hermed, jf. nærmere ndf.

For så vidt angår særligt indrettede offentlige parkeringspladser- og anlæg i henhold til vejlovens § 107, stk. 1, bemærkes, at denne bestemmelse ikke på samme måde som § 107, stk. 2, indeholder et retligt krav om, at parkeringsafgiften skal være begrundet i hensynet til at begrænse adgangen til parkering. Afgiften skal endvidere i disse tilfælde ikke fastsættes i samråd med Politiet, og manglende betaling af parkeringsafgift er ikke pønalafgiftsanktioneret i henhold til lov. Der er herefter ikke grundlag for at anse de af klageren i medfør af vejlovens § 107, stk. 1, etablerede parkeringspladser- og anlæg for levering af ydelser, der ikke aktuelt og reelt sker i konkurrence med erhvervsvirksomheder. Det bemærkes herved, at der i Aarhus Kommune konkret foreligger privat udbud af parkeringspladser i parkeringshuse.

Klagerens udlejning af parkeringspladser omfattet af vejlovens § 107, stk. 1, er herefter momspligtig, jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3, idet der i øvrigt henvises til 6. momsdirektivs art. 4, stk. 5, 1. og 2. afsnit.

Den påklagede afgørelse stadfæstes på dette sidstnævnte punkt.

SKM2021. 258. SR

X Kommune havde etableret en kommunal parkeringsfond i henhold til bygge-og planlovgivningen. En bygherre kunne mod betaling af bidrag til parkeringsfonden gives dispensation fra bygge-og planlovgivningens krav til anlæg af parkeringspladser i forbindelse med byggeri.

Skatterådet bekræftede, at bidraget ikke var momspligtigt, da kommunen opkrævede bidragene i egenskab af offentlig myndighed og derfor ikke var en afgiftspligtig person. Der blev herved navnlig lagt vægt på, at det alene var kommunen, der havde beføjelse til at give dispensationen for kravene til opførelse af parkeringspladser.

SKM2021. 171. SR

En kommune vil udføre kystsikringsarbejder. Som led i finansieringen af arbejderne opkræver kommunen bidrag fra en række lodsejere. Skatterådet bekræftede, at bidragene ikke er momspligtige, da kommunen opkræver bidragene i sin egenskab af offentlig myndighed.

SKM2020. 336. SR

Skatterådet fandt, at Spørger ikke var en afgiftspligtig person ved levering af ydelser over for respirationspatienter, idet Spørger var et offentligretligt organ og fordi opgaven blev varetaget i egenskab af offentlig myndighed.

Skatterådet fandt desuden, at Spørger var en afgiftspligtig person ved levering af ydelser over for dialysepatienter i hjemmet, idet opgaven ikke blev varetaget i egenskab af offentlig myndighed. Hertil fandt Skatterådet, at Spørgers levering af ydelser over for dialysepatienter var momspligtige.

Skatterådet fandt slutteligt ikke, at Spørgers levering af ydelser over for dialysepatienter i hjemmet var omfattet af momsfritagelsen af social forsorg og bistand, men fandt derimod, at ydelserne var omfattet af momsfritagelsen af sundhedsydelser.

SKM2019. 210. SR

Skatterådet bekræftede i overensstemmelse med Spørgers anmodning, men med en anden begrundelse, at der ikke skulle opkræves moms af Spørgers levering af en ny funktionalitet til et IT-system, idet der var tale om virksomhed, som blev udøvet af Spørger i egenskab af offentlig myndighed og dermed ikke omfattet af momsloven § 3.

[...]

Skattestyrelsens indstilling og begrundelse

[...]

Spørgers ydelse, der bestod i at levere en ny funktionalitet skete inden for en retlig ramme, der kun var gældende for Spørger, idet brugerne i henhold til instruks med hjemmel i lov var forpligtet til at bruge Spørgers system.

Det er, på baggrund af en konkret vurdering af det af Spørger oplyste, Skattestyrelsens opfattelse, at leveringen af funktionaliteten ikke på det pågældende leveringstidspunkt kunne ske i konkurrence med erhvervsvirksomheder.

Spørgers leverance er dermed ikke momspligtig og falder uden for momslovens område.

SKM2019. 190. SR

Skatterådet bekræfter, at Spørger er en offentlig myndighed i momslovens forstand, samt at Spørger udøver sin undervisningsvirksomhed i egenskab af offentlig myndighed. Spørger er derfor ikke en afgifts-

pligtig person i medfør af momslovens § 3 i relation til det vederlag, som Spørger modtager for at levere undervisningen.

SKM2018. 352. SR

Det var Skatterådets vurdering, at Ministeriet ved udlejning af immaterielle aktiver, skulle anses som en afgiftspligtig person, idet der ikke var tale om virksomhed, som blev udøvet af Ministeriet i

Ministeriets egenskab af offentlig myndighed. Henset til at der var tale om leverancer mellem institutioner indenfor samme ministerområde, var der dog ikke tale om en afgiftspligtig transaktion. I overensstemmelse med Spørgers anmodning, men med en anden begrundelse, kunne Skatterådet derfor bekræfte, at der ikke skulle opkræves moms ved udlejningen.

I overensstemmelse med Spørgers opfattelse, bekræftede Skatterådet endvidere, at den selvejende institution, ved behandlingen af X-sager og levering af vejledende udtalelser, ikke skulle anses for en afgiftspligtig person. De gebyrer, som blev opkrævet, skulle derfor ikke tillægges moms.

Skatterådet bekræftede tillige, at [...], ligesom der ikke skulle opkræves moms af en offentlig aktørs tilrådighedsstillelse af en medarbejder til udvikling og drift af et it-system. Ved vurderingen blev der i begge tilfælde lagt vægt på, at der var tale om levering mod vederlag mellem to institutioner indenfor samme ministerområde og dermed ikke var tale om en afgiftspligtig transaktion.

[...]

SKATs indstilling og begrundelse

[...]

Det er SKATs vurdering, at der ved den selvejende institutions varetagelse af sagsbehandlingen i X-sager ikke består en reel risiko for at en momsfrigtagelse i sig selv aktuelt eller i fremtiden vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning.

Ved vurderingen har SKAT bl.a. henset til, at der ikke foreligger en retlig mulig konkurrencesituation i forhold til erhvervsvirksomheder. At træffe afgørelser i sager om X-skader udgør således ikke noget konkurrencerelevant marked for private udbydere, hvorfor en fritagelse for afgift ikke vil føre til konkurrencefordrejning af en vis betydning, jf. tilsvarende konklusion i SKM2017. 315. SR og SKM2006. 370. LSR.

SKM2018. 223. SR

Skatterådet fandt, at meddelelse af koncession til drift og administration af Spørgers parkeringspladser sker i egenskab af offentlig myndighed og dermed ikke omfattes af momsloven § 3.

Spørgers andel af koncessionshaverens indtægter ved koncessionen var dermed ikke momspligtig.

[...]

SKATs indstilling og begrundelse

[...]

EU-Domstolen har i flere sager udtalt, at to kumulative betingelser skal være opfyldt, for at der ikke er momspligt på ydelser, der bliver leveret af offentlige myndigheder, jf. eksempelvis C-344/15, National Roads Authority.

De to betingelser, der skal være opfyldt samtidigt, er således, at virksomheden skal:

udøves af et offentligretligt organ, og

varetages af dette organ i egenskab af offentlig myndighed.

Dette gælder dog alene så længe de statslige, regionale og kommunale institutioner ikke leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder, jf. momsloven § 3, stk. 2, nr. 3.

Spørger er en del af den offentlige forvaltning og dermed et offentligretligt organ, jf. momssystem-direktivet artikel 13. Den første betingelse er dermed opfyldt.

For så vidt angår den anden betingelse følger det af EU-domstolens praksis, at betingelsen er opfyldt, når Spørger varetager sin virksomhed på grundlag af sin særlige retlige status, idet Spørger ikke udøver sin virksomhed på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende, jf. eksempelvis EU-domstolens dom i sagen C-359/97, Kommissionen mod Det Forenede Kongerige.

Spørgers ydelse, der består i at give koncession til drift og administration af Spørgers parkeringspladser sker inden for den retlige ramme, der kun er gældende for Spørger i henhold til en bekendtgørelse udstedt med hjemmel i lov.

Det er SKATs opfattelse, at Spørger udøver sin virksomhed i egenskab af offentlig myndighed.

SKAT har herved lagt vægt på, at meddelelse af koncessionen sker af Spørger, inden for en retlig ramme, der kun er gældende for Spørger. Meddelelse af koncessionen kan derfor ikke anses for at blive udøvet i konkurrence med erhvervsvirksomheder.

Spørgers andel af Koncessionshaverens indtægter ved koncessionen er dermed ikke momspligtig.

SKM2018. 205. SR

Skatterådet kan ikke bekræfte, at universitetet skal anses som en afgiftspligtig person i henhold til momslovens § 3, stk. 1, for levering af retsmedicinske ydelser, og at de retsmedicinske ydelser leveres i konkurrence med erhvervsvirksomheder, jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3. Det betyder, at universitetet ikke skal opkræve moms af leverancerne, og at denne omsætning ikke kan medregnes som momspligtig omsætning ved opgørelse af universitets delvise momsfradragprocent, jf. moms-lovens § 38, stk. 1.

[...]

Begrundelse

Som det fremgår af spørgsmål 1 er SKAT af den opfattelse, at da universiteterne er oprettet ved lov og universiteterne som de eneste er tillagt opgaven med retsmedicinske ydelser ved lov, udøver universiteterne deres virksomhed med retsmedicinske ydelser i egenskab af offentlig myndighed.

Spørger udøver derfor ikke virksomheden med retsmedicinske ydelser på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende, og leverer således heller ikke ydelserne i konkurrence med erhvervsvirksomheder, jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3.

Selv om der i samarbejdsaftalen med Rigspolitiet er en opsigelsesklausul består der efter SKATs opfattelse ikke en reel risiko for, at fritagelsen i sig selv, aktuelt eller i fremtiden, kan fremkalde konkurrencefordrejning.

SKM2017. 576. SR

Skatterådet bekræfter, at det er en myndighedsopgave, som ikke er omfattet af momslovens § 3, når kommunen udfører omsorgs- og specialtandplejebehandlinger på egne visiterede borgere. Skatterådet bekræfter, at den årlige egenbetaling, som kommunen i henhold til lov har ret til at opkræve for behandlingerne, ikke giver anledning til en anden besvarelse.

[...]

SKATs indstilling og begrundelse

Det er SKATs opfattelse, at Spørger udøver sin virksomhed i egenskab af offentlig myndighed.

SKAT har ved vurderingen lagt vægt på, at Spørger i henhold til tandplejebekendtgørelsen er forpligtet til at tilbyde omsorgstandplejen og specialtandplejen til personer, der er tilmeldt folkeregistret i kommunen. Spørger udøver derfor ikke sin virksomhed på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende.

Det er endvidere SKATs opfattelse, at kommunen ikke leverer varer og ydelser i konkurrence med erhvervsvirksomheder.

SKAT har ved vurderingen lagt vægt på, at kommunen selv udfører alle behandlingerne på egne borgere, som de i henhold til tandplejebekendtgørelsen har visiteret til behandlingerne, at der ikke anvendes andre aktører til behandling af egne borgere og at kommunen ikke behandler andre kommuners borgere. Ydelserne leveres derfor ikke i konkurrence med erhvervsvirksomheder. Der henvises endvidere til SKM2017. 315. SR.

Spørger er på denne baggrund ikke en afgiftspligtig person i relation til behandlingerne, jf. momslovens § 3, stk. 2, nr. 3 modsætningsvis.

SKM2017. 315. SR

Skatterådet kan bekræfte, at Spørgers ikke kan anses for en afgiftspligtig person efter momsloven, idet Spørger er et offentligretligt organ, ligesom Spørger udøver sine aktiviteter i form af dopingkontrol mv. i egenskab af offentlig myndighed.

[...]

SKATs indstilling og begrundelse

[...]

Det er SKATs opfattelse, at Spørger udøver sin virksomhed i egenskab af offentlig myndighed.

SKAT har ved vurderingen lagt vægt på, at Spørger er oprettet ved lov, ligesom Spørger som den eneste er tillagt opgaven med dopingkontrol i dansk idræt ved lov. Spørger udøver derfor ikke sin virksomhed på samme retlige vilkår som private erhvervsdrivende.

Spørger leverer således heller ikke varer eller ydelser i konkurrence med private virksomheder - heller ikke i relation til indgåelsen af samarbejdsaftaler i henhold til § 9 i lov om fremme af integritet i idrætten,

idet der henset til den samlede pakke af ydelser, som Spørger kan levere, efter SKATs vurdering ikke består en reel risiko for, at fritagelsen i sig selv, aktuelt eller i fremtiden, kan fremkalde konkurrencefordrejning.

Spørger er på denne baggrund ikke en afgiftspligtig person, jf. momslovens § 3.

SKM2008. 548. SR

Skatterådet har truffet afgørelse om, at en kommune ikke er en afgiftspligtig person, når kommunen opkræver afgifter af private erhvervsdrivende for adgang til stadepladser, udeservering m.v. på offentlige vejarealer, da der ikke foreligger en retlig mulig konkurrencesituation i forhold til erhvervsvirksomheder.

[...]

I SKM2006. 370. LSR fandt Landsskatteretten, at en kommune ikke er en afgiftspligtig person i relation til opkrævning af adfærdsregulerende parkeringsafgift med hjemmel i vejlovens § 107, stk. 2, da der ikke foreligger en retlig mulig konkurrencesituation i forhold til erhvervsvirksomheder. De på offentlige veje i medfør af vejlovens § 107, stk. 2, etablerede parkeringspladser udgør således ikke noget konkurrencerelevant marked for private udbydere, hvorfor fritagelse af afgiftspligt ikke fører til konkurrencefordrejning af en vis betydning.

Efter SKATs opfattelse foreligger der ved kommunens virksomhed med opkrævning af afgifter for stadepladser, udeservering m.v. på offentlige arealer ikke en retlig mulig konkurrencesituation i forhold til erhvervsvirksomheder, hvorfor fritagelse af afgiftspligt ikke fører til konkurrenceforvridning af en vis betydning. Kommunen er derfor ikke en afgiftspligtig person i relation til denne virksomhed.

SKAT indstiller derfor, at spørgsmålet besvares med nej.

Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit D. A. 3.2.4 Andre offentlige institutioner

[...]

Konkurrencefordrejning

Hvad angår spørgsmålet om konkurrencefordrejning, har EF-domstolen udtalt, at offentligretlige organer skal anses for afgiftspligtige for den virksomhed eller de transaktioner, som de udfører i egenskab af offentlig myndighed, når de offentligretlige organers fritagelse for afgiftspligt fører til konkurrencefordrejning af en vis betydning til skade for deres private konkurrenter, men også når den ville føre til en sådan konkurrencefordrejning til skade for dem selv. Se sagen C-102/08, SALIX.

EU-domstolen har i forhold til andre bestemmelser fortolket et tilsvarende konkurrencebegreb. Dette gælder for fritagelsesbestemmelsen for tjenesteydelser præsteret af selvstændige grupper af personer i Momssystemdirektivets artikel 132, stk. 1, litra l, (sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. I, litra f). Se C-8/01, Taksatorringen.

EU-domstolens bemærkninger til spørgsmålet om konkurrencefordrejning fremgår af dommens præmis 58-64, hvor domstolen udtaler:

"58. Indledningsvis bemærkes, at det er momsfritagelsen i sig selv, der ikke må kunne fremkalde konkurrencefordrejning, og at dette skal være tilfældet på et marked, hvor konkurrencen under alle omstændigheder påvirkes af, at der findes en aktør, som leverer ydelser til sine medlemmer, og som ikke må søge at opnå overskud. For at momsfritagelse skal kunne nægtes, er det således den omstændighed, at tjenesteydelser, der leveres af en sammenslutning, er fritaget for moms, og ikke den omstændighed,

at sammenslutningen opfylder de øvrige betingelser i den pågældende bestemmelse, der skal kunne fremkalde konkurrencefordrejning.

59. Som generaladvokaten har fremhævet i punkt 131 i forslaget til afgørelse, kan det - hvis sammenslutningerne, uanset enhver afgiftspålæggelse eller afgiftsfritagelse, kan være sikre på at beholde medlemmerne som kunder - ikke antages, at det er den afgiftsfritagelse, der indrømmes dem, som bevirker, at uafhængige erhvervsdrivende holdes ude fra markedet.
60. Endvidere bemærkes, at sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, har til formål at momsfritage visse former for virksomhed af almen interesse. Bestemmelsen udelukker imidlertid ikke alle former for virksomhed af almen interesse fra pålæggelse af moms, men alene dem, der er opregnet og beskrevet på detaljeret måde i bestemmelsen (jf. bl.a. dom af 12.11.1998, sag C-149/97, Institute of the Motor Industry, Smi. I, s. 7053, præmis 18, og dommen af 20.6.2002 i sagen Kommissionen mod Tyskland, præmis 45).
61. Det er ganske vist korrekt, som det følger af den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 36, at de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette momsdirektivs artikel 13, skal fortolkes strengt.
62. Det er dog også korrekt, at denne retspraksis ikke tager sigte på at pålægge en fortolkning, som gør de omhandlede momsfritage sager så godt som uanvendelige i praksis.
63. Selv om en sammenholdelse af de forskellige sprogversioner af sjette momsdirektivs artikel 13, punkt A, stk. 1, litra f), viser, at udtrykket »under forudsætning af at denne fritagelse ikke vil kunne fremkalde konkurrencefordrejning« ikke udelukkende tager sigte på konkurrencefordrejning, som momsfritagelsen aktuelt vil kunne fremkalde, men også konkurrencefordrejning, som den vil kunne fremkalde i fremtiden, må det dog kræves, at den risiko, som momsfritagelsen i sig selv fremkalder for konkurrencefordrejning, er reel.
64. Heraf følger, at indrømmelse af momsfritage skal nægtes, hvis der består en reel risiko for, at fritagelsen i sig selv, aktuelt eller i fremtiden, kan fremkalde konkurrencefordrejning."

Der skal i alle tilfælde ske en konkret vurdering af, om der er en reel risiko for konkurrencefordrejning. Dette skyldes, at EU-domstolen i sagen vedrørende Taksatorringen anfører, at indrømmelse af momsfritage skal nægtes, "hvis der består en reel risiko for, at fritagelsen i sig selv, aktuelt eller i fremtiden, kan fremkalde konkurrencefordrejning."

[...]

Den juridiske vejledning 2022-2, afsnit D. A. 5.8.10 Parkeringsplads: Udlejning er momspligtig

[...]

Kommuners indtægter ved betalingsparkering på offentlig vej og i parkeringshus

Kommunerne er afgiftspligtige ved betalingsparkering i parkeringshuse. Se SKM2002. 166. TSS og SKM2006. 370. LSR.

Kommunerne er ikke afgiftspligtige af betalingsparkering på offentlig vej. Se den beskrevne praksisændring nedenfor om betalingsparkering på offentlig vej.

Tidligere var kommunerne afgiftspligtige af indtægter ved betalingsparkering på offentlig vej. Se ML § 3, stk. 2, nr. 3. Se SKM2002. 166. TSS.

Praksis ifølge SKM2002. 166. TSS ændres dog.

Herefter er en kommune som offentlig myndighed ikke en afgiftspligtig person ved opkrævning af parkeringsafgift efter vejlovens § 90, stk. 2 om offentlige veje. Kommunen er ved opkrævning af parkeringsafgift ikke i en retlig konkurrencesituation med momspligtige erhvervsvirksomheder. Se SKM2006. 370. LSR.

Herefter er kommunerne således

- afgiftspligtige efter ML § 3, stk. 2, nr. 3, og skal betale moms af parkeringsafgifter opkrævet med hjemmel i vejloven § 90, stk. 1 om offentlige parkeringspladser- og anlæg
- ikke afgiftspligtige efter ML § 3, stk. 2, nr. 3, og skal ikke betale moms af parkeringsafgifter opkrævet med hjemmel i vejloven § 90, stk. 2 om offentlige veje.

Se SKM2006. 598. SKAT.

SKM2006. 598. SKAT

Kommuner, der har indbetalt moms af parkeringsafgifter opkrævet med hjemmel i vejlovens § 107, stk. 2, kan anmode om genoptagelse af afgiftstilsvaret.

[...]

Landsskatteretten har i SKM2006. 370. LSR taget stilling til den momsmæssige behandling af en kommunes indtægter ved betalingsparkering opkrævet med hjemmel i lov om offentlige veje § 107.

Det følger af lov om offentlige veje § 107:

"Stk. 1. For benyttelse af særligt indrettede offentlige parkeringspladser og -anlæg for motorkøretøjer kan vejbestyrelsen lade opkræve en afgift til dækning af udgifterne ved indretningen og driften, herunder ved udøvelsen af tilsyn med de parkerede motorkøretøjer.

Stk. 2. I øvrigt kan vejbestyrelsen i samråd med politiet bestemme, at der på steder, hvor en begrænsning af adgangen til at parkere motorkøretøjer er ønskelig, opkræves en parkeringsafgift, der kan sættes i forhold til det tidsrum, i hvilket motorkøretøjerne holdes parkeret."

Landsskatteretten fastslog, at kommunen:

skal betale moms af parkeringsafgifter opkrævet med hjemmel i vejlovens § 107, stk. 1, ikke skal betale moms af parkeringsafgifter opkrævet med hjemmel i vejlovens § 107, stk. 2.

2. Konsekvenserne af SKM2006. 370. LSR

Som følge af Landsskatterettens kendelse ændres praksis, jf. SKM2002. 166. TSS, vedrørende momspligt af parkeringsafgifter opkrævet med hjemmel i vejlovens § 107, stk. 2, således at der ikke skal betales moms af disse parkeringsafgifter.

Kommuner, der efter den hidtidige praksis har indbetalt moms af parkeringsafgifter opkrævet med hjemmel i vejlovens § 107, stk. 2, kan anmode om genoptagelse af opgørelsen af afgiftstilsvaret.

Spørgsmål 3

Lovgrundlag

Se lovgrund under Spørgsmål 2.

Forarbejder

Se forarbejder under Spørgsmål 2.

Praksis

Se praksis under Spørgsmål 2.