Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Tredje Afdeling)

16. april 2015*

»Præjudiciel forelæggelse — afgifter — det fælles merværdiafgiftssystem — udlejning af fast ejendom — levering af elektricitet, varme og vand samt afhentning af affald — kontrakt mellem udlejeren og leverandørerne af disse varer og tjenesteydelser — ydelser leveret til lejeren anses for udført af udlejeren — lejeomkostninger — fastlæggelse af afgiftsgrundlaget — mulighed for at lade lejeomkostninger indgå i afgiftsgrundlaget for udlejningsydelser — transaktion, der består af en enkelt ydelse eller af flere uafhængige ydelser«

I sag C-42/14,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) ved afgørelse af 22. oktober 2013, indgået til Domstolen den 27. januar 2014, i sagen:

Minister Finansów

mod

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie,

har

DOMSTOLEN (Tredje Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, M. Ilešič, og dommerne A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas og C.G. Fernlund (refererende dommer),

generaladvokat: E. Sharpston

justitssekretær: fuldmægtig K. Malacek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 27. november 2014,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Minister Finansów ved T. Tratkiewicz og J. Kaute, som befuldmægtigede

— Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie ved K. Przygodzka og A. Fajt, som befuldmægtigede, bistået af radca prawny K. Warfołomiejew og doradca podatkowy Ł. Adamczyk

— den polske regering ved B. Majczyna og A. Kramarczyk-Szaładzińska, som befuldmægtigede

* Processprog: polsk.

— den græske regering ved K. Nasopoulou, som befuldmægtiget

— Det Forenede Kongeriges regering ved J. Beeko, som befuldmægtiget, bistået af barrister R. Hill

— Europa-Kommissionen ved Ł. Habiak og L. Lozano Palacios, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2009/162/EU af 22. december 2009 (EUT 2010 L 10, s. 14, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet under en sag mellem Minister Finansów (finansministeren) og Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (hærens boligagentur i Warszawa, herefter »Wojskowa Agencja Mieszkaniowa«) vedrørende Minister Finansóws individuelle fortolkningsafgørelse af 21. juni 2011, som afviste Wojskowa Agencja Mieszkaniowas metode til beregning og anvendelse af merværdiafgift (herefter »moms«) for så vidt angår varer og tjenesteydelser, der er leveret inden for rammerne af udlejning af fast ejendom.

Retsforskrifter

EU-retten

3 Momsdirektivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit, bestemmer:

»Ved enhver transaktion svares en [moms], der beregnes af varens eller ydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for varen eller ydelsen, med fradrag af det afgiftsbeløb, der direkte er blevet pålagt de forskellige omkostningselementer.«

4 Momsdirektivets artikel 14, stk. 1, bestemmer:

»Ved »levering af varer« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode.«

5 Direktivets artikel 15, stk. 1, bestemmer:

»Elektricitet, gas, varme, kulde og lignende sidestilles med materielle goder.«

6 Direktivets artikel 24, stk. 1, fastsætter:

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

7 Momsdirektivets artikel 73 bestemmer:

»Ved levering af varer og ydelser, bortset fra de i artikel 74 til 77 omhandlede, omfatter afgiftsgrundlaget den samlede modværdi, som leverandøren modtager eller vil modtage af kunden eller tredjemand for de pågældende transaktioner, herunder tilskud, der er direkte forbundet med transaktionernes pris.«

Polsk ret

8 Artikel 7, stk. 1, i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om afgift på varer og tjenesteydelser, Dz. U. nr. 54, pos. 535) af 11. marts 2004 bestemmer:

»Ved levering af varer som omhandlet i artikel 5, stk. 1, nr. 1, forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over goder […]«

9 Denne lovs artikel 8, stk. 1, fastsætter:

»Ved levering af tjenesteydelser som omhandlet i artikel 5, stk. 1, nr. 1, forstås enhver ydelse til en fysisk person, en juridisk person eller en enhed uden egen retsevne, der ikke er en levering af varer som omhandlet i artikel 7 […]«

10 Nævnte lovs artikel 29, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Afgiftsgrundlaget udgøres af omsætningen, jf. dog stk. 2-21, artikel 30-32, artikel 119 og artikel 120, stk. 4 og 5. Omsætningen svarer til det for salget skyldige beløb fratrukket det beløb, der skyldes i afgift. Det skyldige beløb omfatter hele den ydelse, som erhververen eller tredjemand skal udrede. Det forhøjes med de modtagne tilførsler, tilskud og øvrige supplerende ydelser af samme art, som har direkte indflydelse på prisen (det skyldige beløb) for de af den afgiftspligtige person leverede varer eller ydelser, fratrukket det beløb, der skyldes i afgift.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

11 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa er en offentligretlig juridisk person, der bl.a. har til opgave at udleje de af statens ejendomme, der er blevet agenturet betroet. Inden for rammerne af denne virksomhed foretager agenturet viderefakturering af ydelser, som består af for det første levering af visse forsyninger, dvs. elektricitet, varme og vand, samt for det andet afhentning af affald, idet agenturet overfører de udgifter, som det har betalt for at erhverve disse varer og tjenesteydelser af tredjemand, til lejeren. For så vidt angår disse forsyninger opkræver Wojskowa Agencja Mieszkaniowa et forskud af lejeren, hvilket beløb er fastsat i lejekontrakten, under anvendelse af det afgiftsgrundlag, der finder anvendelse for hver af forsyningerne, og når året er gået, foretager agenturet en endelig beregning af kontoen i forhold til lejerens faktiske forbrug af elektricitet, varme og vand.

12 Da momssatsen steg fra den 1. januar 2011, blev Wojskowa Agencja Mieszkaniowa i tvivl om, hvilken sats der finder anvendelse på de beløb, der er opført på de fakturaer, som agenturet har udstedt efter denne dato med henblik på enten opkrævning af det restbeløb, som lejerne skylder, eller berigtigelse, når der er betalt for meget i forskud. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa henvendte sig til Minister Finansów med en anmodning om en konkret fortolkningsafgørelse og angav herved, hvilken sats, agenturet mente, fandt anvendelse.

13 I sin konkrete fortolkningsafgørelse af 21. juni 2011 fandt Minister Finansów, at den metode til momsberegning, som Wojskowa Agencja Mieszkaniowa havde foreslået, var forkert, og understregede, at levering af forsyninger og afhentning af affald er en del af en helhed, som udgør en enkelt ydelse, nemlig udlejningsydelsen. Disse forskellige ydelser skal således være omfattet af afgiftsgrundlaget for udlejningsydelsen, som udgør hovedydelsen, og der skal for ydelserne anvendes et enkelt afgiftsgrundlag, nemlig det, der finder anvendelse på nævnte hovedydelse. Minister Finansów fastslog, at denne sats var på 23% fra den 1. januar 2011 og på 22% inden da.

14 Da myndighederne opretholdt den holdning, der var indeholdt i den konkrete fortolkningsafgørelse, anlagde Wojskowa Agencja Mieszkaniowa sag ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (forvaltningsdomstolen i Warszawa), som ved dom af 17. juli 2012 annullerede Minister Finansóws fortolkningsafgørelse.

15 Denne ret fastslog, at betalinger for levering af forsyninger og afhentning af affald skal være omfattet af afgiftsgrundlaget for udlejningsydelsen som en del af lejen, medmindre det klart fremgår af lejekontrakten, at alle eller visse af disse betalinger ikke er indeholdt i lejen og betales særskilt af lejeren.

16 Retten fastslog, at Wojskowa Agencja Mieszkaniowa ikke havde fremsat klare oplysninger herom, og at Minister Finansów burde have bedt agenturet om supplerende oplysninger inden vedtagelsen af den konkrete fortolkningsafgørelse.

17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie anførte, at den omstændighed, at der ikke er indgået en kontrakt direkte mellem lejeren og leverandørerne af forsyningerne og affaldsafhentningsydelsen, ikke nødvendigvis indebærer, at udlejeren leverer en enkelt udlejningsydelse af kompleks art til lejeren.

18 Minister Finansów har iværksat kassationsanke for Naczelny Sąd Administracyjny (den øverste forvaltningsdomstol).

19 Denne ret har anført, at sagen har betydelige praktiske konsekvenser, eftersom den momssats, der finder anvendelse for så vidt angår bl.a. levering af vand, vil være henholdsvis 8% eller 23%, alt efter om leveringen faktureres særskilt eller som indeholdt i huslejen. Retten har imidlertid rejst tvivl om fortolkningen af momsdirektivet i lyset af Domstolens praksis og nærmere bestemt vedrørende spørgsmålet om, hvorvidt udlejeren leverer en enkelt ydelse eller flere særskilte ydelser.

20 På denne baggrund har Naczelny Sąd Administracyjny besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal bestemmelserne i momsdirektivets artikel 14, stk. 1, artikel 15, stk. 1, og artikel 24, stk. 1, fortolkes således, at der er tale om levering af elektricitet, varme og vand samt affaldsrenovation fra udlejer til lejeren, som er den direkte bruger af disse goder og tjenesteydelser, når disse goder og tjenesteydelser leveres af tredjemænd, hvis speciale de hører under, og udlejer er part i de pågældende leveringsaftaler og alene opkræver de afholdte udgifter hos lejeren, der er den faktiske bruger af disse goder og tjenesteydelser?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares bekræftende: Forhøjer de udgifter, som lejeren har afholdt til elektricitet, varme, vandforsyning og affaldsrenovation vedrørende lokalerne, afgiftsgrundlaget (husleje) som omhandlet i momsdirektivets artikel 73 ved udlejning, eller udgør de omhandlede leveringer og tjenesteydelser særskilte ydelser i forhold til ydelsen udlejning af lokaler?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Om det første spørgsmål

21 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 14, stk. 1, artikel 15, stk. 1, og artikel 24, stk. 1, skal fortolkes således, at levering af elektricitet, varme og vand samt afhentning af affald, som foretages af erhvervsdrivende tredjemænd til fordel for

lejeren, som er den direkte bruger af disse varer og tjenesteydelser, inden for rammerne af udlejning af fast ejendom skal anses for at være udført af udlejeren, når denne har indgået kontrakterne om levering af disse ydelser og alene overvælter udgifterne hertil på lejeren.

22 Den forelæggende ret har anført, at den er i tvivl herom, henset til bl.a. dom Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), som vedrører fortolkningen af artikel 5, stk. 1, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1), nu momsdirektivets artikel 14, stk. 1.

23 I denne dom, som vedrører en kontrakt om leasing af et motorkøretøj, der gjorde det muligt for leasingtager at påfylde brændstof på køretøjet i leasinggivers navn og for dennes regning, undersøgte Domstolen, om sidstnævnte skulle anses for at levere brændstof til leasingtager.

24 Domstolen besvarede spørgsmålet benægtende og bemærkede, at der i henhold til artikel 5, stk. 1, i direktiv 77/388 »[v]ed »levering af et gode« forstås overdragelse af retten til som ejer at råde over et materielt gode«. Domstolen bemærkede, at begrebet levering af et gode omfatter enhver form for overdragelse af et materielt gode foretaget af en person, som bemyndiger en anden person til faktisk at råde over godet, som om den pågældende var ejer af det. Domstolen fastslog, at benzinselskaberne havde overdraget den faktiske ret til som ejer at råde over brændstoffet til leasingtageren, og at disse selskaber ikke leverede brændstof til leasinggiveren, som følgelig heller ikke leverede brændstof til leasingtageren (dom Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, præmis 31-36).

25 Det bemærkes, at de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for en sådan kontrakt, adskiller sig fra de faktiske omstændigheder, der ligger til grund for en kontrakt om leje af fast ejendom, som ledsages af ydelser som dem, der er omhandlet i hovedsagen.

26 Inden for rammerne af en kontrakt som den, der var omhandlet i den sag, der gav anledning til dom Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), køber leasingtageren selv brændstoffet fra tankstationer og vælger frit brændstoffets kvalitet og mængde samt tidspunktet for købet. Domstolen fastslog, at aftalen om brændstofadministration mellem leasinggiver og leasingtager ikke var en kontrakt om levering af brændstof, men nærmere en kontrakt om finansiering af køb af brændstof (dom Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, præmis 36).

27 I en kontrakt som den i hovedsagen omhandlede, hvor udlejer indgår en kontrakt om levering af ydelser, der består af levering af forsyninger og afhentning af affald, er det derimod udlejeren, som køber de omhandlede ydelser til den faste ejendom, som udlejeren lejer ud. Det er ganske vist lejeren, som er den direkte bruger af nævnte ydelser, men lejeren køber dem ikke hos specialiserede erhvervsdrivende tredjemænd. Betragtningerne om køb af brændstof i dom Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), som gælder for momsdirektivets artikel 14, stk. 1, finder inden for rammerne af en lejekontrakt som den i hovedsagen omhandlede hverken anvendelse på levering af elektricitet, varme og vand, som ligeledes udgør varer i medfør af momsdirektivets artikel 15, eller på levering af en ydelse, der henhører under momsdirektivets artikel 24, såsom afhentning af affald. Det følger af udlejerens erhvervelse af de ydelser, der består af levering af disse varer og tjenesteydelser, at det er udlejeren, som skal anses for at udføre leveringen af nævnte ydelser til lejeren.

28 Det første spørgsmål skal herefter besvares med, at momsdirektivets artikel 14, stk. 1, artikel 15, stk. 1, og artikel 24, stk. 1, skal fortolkes således, at levering af elektricitet, varme og vand samt afhentning af affald, som foretages af erhvervsdrivende tredjemænd til fordel for lejeren, som er den direkte bruger af disse varer og tjenesteydelser, inden for rammerne af udlejning af fast ejendom skal anses for at være udført af udlejeren, når denne har indgået kontrakterne om levering af disse ydelser og alene overvælter udgifterne hertil på lejeren.

Om det andet spørgsmål

29 Med det andet spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivet skal fortolkes således, at udlejning af fast ejendom og levering af vand, elektricitet og varme samt afhentning af affald, som ledsager denne udlejning, skal anses for at udgøre en enkelt ydelse eller flere særskilte og uafhængige ydelser, som skal vurderes separat for så vidt angår moms.

30 Indledningsvis bemærkes, at hver enkelt ydelse i momsmæssig henseende sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig ydelse, således som det fremgår af momsdirektivets artikel 1, stk. 2, andet afsnit (domme Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, præmis 14, og BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, præmis 29).

31 Det fremgår imidlertid af Domstolens praksis, at en række ydelser, der formelt set er særskilte og kan leveres enkeltvis, og som dermed kan danne grundlag for særskilt afgiftspålæggelse eller afgiftsfritagelse, under visse omstændigheder skal anses for at udgøre én enkelt transaktion, når de ikke er uafhængige af hinanden. Der er tale om en enkelt transaktion, bl.a. når to eller flere elementer eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele. Dette er også tilfældet, når en eller flere ydelser udgør en hovedydelse, og den ene eller de andre ydelser udgør en eller flere sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt følger hovedydelsen (BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, præmis 30). En ydelse skal navnlig anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (dom Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, præmis 17 og den deri nævnte retspraksis).

32 Med henblik på at afgøre, om de leverede ydelser udgør flere uafhængige ydelser eller en enkelt ydelse, må det undersøges, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion (dom BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, præmis 32).

33 For så vidt angår lejeomkostninger som de i hovedsagen omhandlede har Domstolen allerede to gange haft lejlighed til nærmere at angive, hvilke elementer der særligt skal anses for karakteristiske.

34 I dom RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365) bemærkede Domstolen, at for så vidt angår rengøring af en fast ejendoms fællesarealer kan denne ydelse tilvejebringes på forskellige måder, bl.a. af en tredjemand, der direkte fakturerer lejerne omkostningerne ved ydelsen, eller af udlejeren enten ved sine egne ansatte eller ved et hertil antaget rengøringsselskab. Da udlejeren i det foreliggende tilfælde fakturerede ydelsen særskilt i forhold til udlejningen, og da de to ydelser kunne adskilles fra hinanden, fastslog Domstolen, at de ikke kunne anses for at udgøre en enkelt ydelse (dom RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, præmis 22 og 24).

35 I dom Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597) fastslog Domstolen, at indholdet af en lejeaftale kan udgøre et vigtigt indicium. I det foreliggende tilfælde, som omhandlede en aftale om en advokatvirksomheds leje af kontorer, bemærkede Domstolen, at aftalen ifølge de oplysninger, som Domstolen rådede over, bestemte, at udlejeren ud over at udleje lokalerne skulle levere et vist antal ydelser til lejeren til gengæld for tjenesteydelsesafgifter, idet manglende betaling heraf kunne medføre aftalens opsigelse. Domstolen fastslog, at den økonomiske grund til at indgå nævnte aftale ikke alene syntes at være opnåelse af en ret til at benytte de pågældende lokaler, men også at lejeren fik leveret en række tjenesteydelser. Domstolen konkluderede på denne baggrund, at lejeaftalen angav en enkelt ydelse mellem udlejeren og lejeren. I sin analyse anskuede Domstolen navnlig sagen ud fra synspunktet hos en gennemsnitslejer af de pågældende erhvervslokaler, dvs. advokatkontorer (dom Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, præmis 23).

36 Det bemærkes, at disse to domme vedrører ydelser, som i lighed med de i hovedsagen omhandlede ydelser i almindelighed er nyttige eller endog nødvendige for at anvende den lejede ejendom. Det følger af denne retspraksis, at disse ydelser kan foreligge uafhængigt af udlejningen af en fast ejendom. De kan imidlertid i henhold til særlige omstændigheder – navnlig i henhold til kontraktens indhold – udgøre sekundære ydelser eller være udelelige fra nævnte udlejning og udgøre en enkelt ydelse sammen med denne.

37 Det fremgår bl.a. af dom BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, præmis 44 og 45), at de elementer, som afspejler de kontraherende parters interesser, såsom f.eks. fremgangsmåderne for prisfastsættelse og fakturering, kan tages i betragtning med henblik på at fastlægge de elementer, der er karakteristiske for den omhandlede transaktion. Det skal bl.a. efterprøves, om lejeren og udlejeren i henhold til kontrakten først og fremmest søger henholdsvis at leje og udleje en fast ejendom og blot subsidiært søger henholdsvis at opnå og levere andre ydelser, selv om disse ydelser er nødvendige med henblik på at anvende ejendommen.

38 Der skal således tages hensyn til følgende omstændigheder, som gør det muligt at sondre mellem to hovedtilfælde.

39 Hvis lejeren for det første har mulighed for at vælge sine tjenesteydere og/eller fremgangsmåderne for anvendelsen af de omhandlede varer og tjenesteydelser, kan de ydelser, der vedrører disse varer og tjenesteydelser, i princippet anses for at være særskilte i forhold til udlejningen. Navnlig hvis lejeren kan bestemme over sit forbrug af vand, elektricitet eller varme, som kan efterprøves ved at opsætte individuelle målere, og som faktureres i forhold til forbrugets omfang, kan de ydelser, der vedrører disse varer og tjenesteydelser, i princippet anses for at være særskilte i forhold til udlejningen. For så vidt angår tjenesteydelser såsom rengøring af fællesarealerne i en ejendom, der ejes i fællesskab, skal disse anses for særskilte i forhold til udlejningen, hvis hver lejer kan tilrettelægge dem individuelt, eller hvis lejerne kan tilrettelægge dem i fællesskab, og under alle omstændigheder hvis de fakturaer, som lejeren modtager, nævner leveringen af disse varer og tjenesteydelser i poster, der er særskilte i forhold til lejen.

40 I dette tilfælde hindrer den omstændighed, at manglende betaling af lejeomkostningerne gør det muligt for udlejeren at opsige lejekontrakten, på ingen måde, at de ydelser, som nævnte omkostninger vedrører, udgør ydelser, der er særskilte i forhold til lejen (jf. i denne retning dom BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, præmis 47).

41 Den omstændighed, at lejeren har mulighed for at opnå disse ydelser fra en tjenesteyder, som lejeren selv vælger, er desuden heller ikke afgørende i sig selv, eftersom muligheden for, at en enkelt ydelses elementer under andre omstændigheder kan leveres enkeltvis, hænger uløseligt sammen med begrebet sammensat enkelt transaktion (dom Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, præmis 26).

42 Hvis en fast ejendom, der udlejes, objektivt set på det økonomiske plan forekommer at udgøre en helhed sammen med de ydelser, som ledsager den, kan disse ydelser for det andet anses for at udgøre en enkelt ydelse sammen med udlejningen. Dette er således navnlig tilfældet ved udlejning af nøglefærdige kontorer, som er driftsklare med levering af faciliteter og visse andre ydelser, og ved udlejning af fast ejendom for kortere perioder, bl.a. til feriemæssige eller erhvervsmæssige formål, som tilbydes sammen med disse ydelser, uden at disse kan adskilles fra udlejningen.

43 Hvis udlejeren i øvrigt ikke selv har mulighed for frit og uafhængigt – bl.a. i forhold til andre udlejere – at vælge tjenesteydere og fremgangsmåder for anvendelsen af de varer og tjenesteydelser, der ledsager udlejningen, er de omhandlede ydelser generelt udelelige fra udlejningen og kan ligeledes anses for at udgøre en helhed, og dermed en enkelt ydelse, sammen med udlejningen. Dette er navnlig tilfældet, når udlejeren, som ejer en del af en fast ejendom, der ejes i fællesskab, er forpligtet til at anvende tjenesteydere, som er udpeget af hele ejendomsfællesskabet, og til at betale en andel af fællesudgifterne i forbindelse med sådanne ydelser, som udlejeren dernæst overvælter på lejeren.

44 I dette andet tilfælde ville en separat bedømmelse af leveringen af udlejningsydelser med hensyn til momspålæggelse af disse ydelser udgøre en kunstig opdeling af en enkelt økonomisk transaktion.

45 I et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede, som ifølge de nærmere oplysninger, der blev afgivet under retsmødet, vedrører udlejning af et større antal ejendomme, som er beregnet til forskellige anvendelsesformål, der spænder fra anvendelse som hangar til beboelsesformål for en lejer, skal det inden for rammerne af hver udlejning efterprøves, om lejeren for så vidt angår forsyningerne frit kan vælge at forbruge den kvantitet, som lejeren ønsker. I denne henseende udgør det et vigtigt indicium, som kan pege i retning af, at leveringen af forsyninger skal anses for at udgøre ydelser, der er særskilte i forhold til udlejningen, om der er opstillet individuelle målere, og om der foretages fakturering i henhold til den mængde, der er forbrugt. Hvis lejeren for så vidt angår afhentning af affald kan vælge tjenesteyderen og indgå en kontrakt direkte med denne – også selv om lejeren af bekvemmelighedshensyn ikke foretager dette valg eller udøver denne mulighed, men får udført ydelsen af den erhvervsdrivende, som udlejeren har udpeget, på grundlag af en kontrakt, der er indgået mellem de to sidstnævnte – udgør denne omstændighed et indicium, der taler for, at der foreligger en ydelse, der kan adskilles fra udlejningen. Hvis det beløb, der skal betales for afhentning af affald, og det beløb, der skal betales i leje, tilmed er opstillet i forskellige poster på fakturaen, må det fastslås, at udlejeren ikke leverer en enkelt ydelse, som består af udlejning og nævnte ydelse.

46 Det tilkommer i alle tilfælde den nationale ret at foretage de nødvendige vurderinger under hensyntagen til samtlige de omstændigheder, hvorunder udlejningen og de ydelser, der ledsager den, foregår, og navnlig under hensyntagen til indholdet af selve kontrakten.

47 Henset til de ovenstående betragtninger skal det andet spørgsmål herefter besvares som følger:

— Momsdirektivet skal fortolkes således, at udlejning af fast ejendom og levering af vand, elektricitet og varme samt afhentning af affald, som ledsager denne udlejning, i princippet skal anses for at udgøre flere særskilte og uafhængige ydelser, som skal vurderes separat for så vidt angår moms, medmindre transaktionens elementer, herunder de elementer, som angiver den økonomiske grund til at indgå kontrakten, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele.

— Det tilkommer den nationale ret at foretage de nødvendige vurderinger under hensyntagen til samtlige de omstændigheder, hvorunder udlejningen og de ydelser, der ledsager den, foregår, og navnlig under hensyntagen til indholdet af selve kontrakten.

Sagens omkostninger

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

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

1) Artikel 14, stk. 1, artikel 15, stk. 1, og artikel 24, stk. 1, i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2009/162/EU af 22. december 2009, skal fortolkes således, at levering af elektricitet, varme og vand samt afhentning af affald inden for rammerne af udlejning af fast ejendom, som foretages af erhvervsdrivende tredjemænd til fordel for lejeren, som er den direkte bruger af disse varer og tjenesteydelser, skal anses for at være udført af udlejeren, når denne har indgået kontrakterne til levering af disse ydelser og alene overvælter udgifterne hertil på lejeren.

2) Direktivet skal fortolkes således, at udlejning af fast ejendom og levering af vand, elektricitet og varme samt afhentning af affald, som ledsager denne udlejning, i princippet skal anses for at udgøre flere særskilte og uafhængige ydelser, som skal vurderes separat for så vidt angår merværdiafgift, medmindre transaktionens elementer, herunder de elementer, som angiver den økonomiske grund til at indgå kontrakten, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele.

Det tilkommer den nationale ret at foretage de nødvendige vurderinger under hensyntagen til samtlige de omstændigheder, hvorunder udlejningen og de ydelser, der ledsager den, foregår, og navnlig under hensyntagen til indholdet af selve kontrakten.

Underskrifter