DOMSTOLENS DOM (Femte Afdeling)

12. juni 2003 *

I sag C-275/01,

angående en anmodning, som House of Lords (Det Forenede Kongerige) i medfør af artikel 234 EF har indgivet til Domstolen for i den for nævnte ret verserende sag,

Sinclair Collis Ltd

mod

Commissioners of Customs & Excise,

at opnå en præjudiciel afgørelse vedrørende fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra b), 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),

* Processprog: engelsk.

har

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

sammensat af formanden for Fjerde Afdeling, C.W.A. Timmermans, som fungerende formand for Femte Afdeling, og dommerne D.A.O. Edward, A. La Pergola (refererende dommer), P. Jann og S. von Bahr,

generaladvokat: S. Alber
justitssekretær: ekspeditionssekretær L. Hewlett,

efter at der er indgivet skriftlige indlæg af:

— Sinclair Collis Ltd ved D. Milne, QC, og barrister R. Baldry for Ernst & Young, Tax advisers

— Det Forenede Kongeriges regering ved J.E. Collins, som befuldmægtiget, bistået af K. Parker, QC

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved R. Lyal, som befuldmægtiget,

på grundlag af retsmøderapporten,

efter at der i retsmødet den 18. september 2002 er afgivet mundtlige indlæg af Sinclair Collis Ltd, af Det Forenede Kongeriges regering og af Kommissionen,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse den 10. oktober 2002,

afsagt følgende

Dom

1 Ved kendelse af 7. juni 2001, indgået til Domstolen den 12. juli 2001, har House of Lords i medfør af artikel 234 EF forelagt et præjudicielt spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 13, punkt B, litra b), 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, herefter »sjette direktiv«).

2 Spørgsmålet er blevet rejst under en sag anlagt af Sinclair Collis Ltd (herefter »SC«) mod Commissioners of Customs & Excise (herefter »Commissioners«), som i Det Forenede Kongerige har kompetence til at opkræve merværdiafgift (herefter »moms«). Sagen drejer sig om, hvilken momsordning der finder anvendelse på en kontrakt om opstilling af cigaretautomater i erhvervslokaler.

Relevante retsregler

Fællesskabslovgivningen

3 I sjette direktivs artikel 2, nr. 1, bestemmes følgende:

»Merværdiafgift pålægges:

1. Levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab.

[...]«

4 I sjette direktivs artikel 13, punkt B, bestemmes følgende:

»Med forbehold af andre fællesskabsbestemmelser fritager medlemsstaterne på betingelser, som de fastsætter for at sikre en korrekt og enkel anvendelse af nedennævnte fritagelser, og med henblik på at forhindre enhver mulig form for svig, unddragelse og misbrug:

a) [...]

b) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom, med undtagelse af:

1. udlejning inden for hotelsektoren eller sektorer med tilsvarende opgaver, således som dette begreb er fastlagt i medlemsstaternes lovgivning, herunder udlejning i ferielejre eller i områder, der er indrettet som campingpladser

2. udlejning af pladser til parkering af køretøjer

3. udlejning af udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet

4. udlejning af bokse.

[...]«

National lovgivning

5 I henhold til bilag 9, del II, første gruppe, første punkt, i Value Added Tax Act 1994 (1994-momsloven) er følgende fritaget for moms:

»Indrømmelse af rettigheder over en fast ejendom og tilladelser til at råde over en fast ejendom.«

6 Med begrebet »tilladelse til at råde over en fast ejendom« i den pågældende bestemmelse i national ret henvises der til begrebet »udlejning af fast ejendom« i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).

Hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

7 SC, der er en del af Imperial Tobacco-koncernen, har opstillet cigaretautomater, som virksomheden forestår driften af og vedligeholder, på pubber, i klubber og på hoteller.

8 Med henblik herpå har SC med hver indehaver af disse erhvervslokaler (herefter »indehaveren af lokalerne«) indgået en kontrakt om opstilling af disse automater mod betaling af en aftalt procentdel af bruttofortjenesten generelt fra det opnåede salg af tobaksvarer i lokalerne og specielt fra automaterne (herefter »kontrakten«).

9 I henhold til kontrakten skal automaterne »opstilles« på det sted, som indehaveren af lokalerne udpeger som det sted, der vil give det største salg, men indehaveren af lokalerne kan ikke uden rimelig grund nægte at give samtykke til valg af et andet sted, som SC måtte udpege. Cigaretterne i automaterne, kontantbeløbene, cigarerne og andre tobaksvarer forbliver SC's ejendom. Indehaveren af lokalerne giver SC eneret til i to år at opstille og drive

automaterne, der forbliver SC's ejendom. Herudover giver indehaveren af lokalerne SC eneret til at levere cigarer og andre tobaksvarer til etablissementet.

10 Indehaveren af lokalerne påtager sig at stille tilstrækkelig elektricitet til rådighed og at forhindre, at automater med lignende varer som dem, kontrakten vedrører, opstilles i den pågældendes etablissement. Andre automater end automater til vægmontering, kan flyttes.

11 SC har eksklusiv kontrol med adgangen til automaterne, sørger for, at de bliver fyldt op, og fjerner pengebeløbene, således at de kan blive delt som aftalt.

12 I januar 1996 besluttede Commissioners, at de af kontrakten omfattede ydelser skulle fritages for moms i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), med den begrundelse, at kontrakten udgjorde en tilladelse til at råde over fast ejendom. SC, der havde en interesse i, at der blev opkrævet moms af ydelsen, således at virksomheden kunne fradrage indgående moms, anlagde sag til prøvelse af beslutningen ved Manchester VAT and Duties Tribunal (Det Forenede Kongerige). Denne ret fandt, at hovedformålet med kontrakten var opstilling af cigaretautomater og ikke brug af eller rådighed over en fast ejendom, og den fastslog derfor, at transaktionen ikke skulle fritages for moms.

13 Commissioners appellerede dommen til High Court of Justice (England & Wales) (Det Forenede Kongerige), der gav myndigheden medhold. SC appellerede High Courts dom til Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Det Forenede Kongerige), der stadfæstede dommen. SC har derefter indbragt sagen for House of Lords.

14 Da House of Lords er af den opfattelse, at en fortolkning af sjette direktiv er nødvendig for sagens afgørelse, har denne instans besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»Kan en ret, som en indehaver af lokaler [...] indrømmer en indehaver af en cigaretautomat, til at installere, drive og vedligeholde automaten i lokalerne for en periode på to år på et sted, der er udpeget af ejendommens ejer, mod, at ejendommens ejer til gengæld får en procentdel af bruttofortjenesten fra salget af cigaretter og andre tobaksvarer i lokalerne, men uden andre væsentlige rettigheder end dem, der fremgår af en mellem parterne indgået skriftlig aftale, udgøre udlejning af fast ejendom i den forstand, hvori dette udtryk anvendes i artikel 13, punkt B, litra b), i [...] sjette direktiv [...], og hvilke principper finder anvendelse, når det skal afgøres, om en aftale udgør udlejning af fast ejendom i direktivets forstand?«

Besvarelsen af det præjudicielle spørgsmål

15 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at det udgør udlejning af fast ejendom i bestemmelsens forstand, at en indehaver af lokaler giver en indehaver af en cigaretautomat ret til at opstille automaten, forestå driften heraf og vedligeholde den i lokalerne i en periode på to år på et sted, der udpeges af indehaveren af lokalerne, mod, at denne får en procentdel af bruttofortjenesten fra salget af cigaretter og andre tobaksvarer i lokalerne, men der ikke indrømmes indehaveren af automaten andre rettigheder til at råde eller bestemme over lokalerne end dem, der fremgår af den skriftlige aftale, der er indgået mellem parterne.

16 Indledningsvis bemærkes, at det må lægges til grund, at indehaveren af lokalerne, der indrømmer en ret til at opstille og vedligeholde en cigaretautomat, i henhold til kontrakten leverer en ydelse i sin egenskab af afgiftspligtig person i henholdsvis sjette direktivs artikel 6, stk. 1's og artikel 4, stk. 1's forstand. Der skal derfor som udgangspunkt svares moms af de ydelser, som indehaveren af lokalerne præsterer i medfør af kontrakten, i henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1. Det skal herefter undersøges, om ydelserne er omfattet af anvendelsesområdet for fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).

Indlæg til Domstolen

17 SC og Kommissionen har gjort gældende, at kontrakten ikke udgør bortforpagtning eller udlejning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand. De har anført, at et af de grundlæggende kendetegn ved udlejning i bestemmelsens forstand er, at der indrømmes en ret til at råde over en del af eller en nærmere bestemt plads i en fast ejendom, som om lejeren var ejer, og til at udelukke andre herfra samt give andre adgang hertil.

18 I den forbindelse har SC gjort gældende, at kontraktens formål er opstilling og drift af automater, der giver en indtjening, og ikke brug af og rådighed over de lokaler, hvori de er opstillet. Kontrakten indeholder ingen begrænsning med hensyn til antallet af automater, og der træffes ikke i kontrakten bestemmelse om en bestemt plads, hvor disse kan opstilles. Efter opstillingen er automaterne ganske som andet inventar i indehaveren af lokalernes varetægt eller besiddelse, og denne påtager sig en forpligtelse til ikke at gribe forstyrrende ind i brugen af automaterne. SC forbliver ejer af automaterne, men har ingen kontrol over adgangen hertil, bortset fra opfyldning, vedligeholdelse og reparation. SC har under retsmødet oplyst, at virksomheden kun har adgang til automaterne inden for etablissementets åbningstid.

19 Kommissionen har gjort gældende, at retten til at opstille en automat på en plads, der tilhører en anden, og lade den blive stående kun kan anses for at svare til udlejning i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand, hvis denne rettighed er forbundet med en ret til at råde og bestemme over en bestemt del af etablissementet. Endvidere indebærer udlejning i bestemmelsens forstand efter Kommissionens opfattelse ikke nødvendigvis, at vederlaget for en sådan rettighed fastsættes under hensyn til varigheden.

20 Det Forenede Kongeriges regering har derimod gjort gældende, at kontrakten udgør udlejning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand. Ifølge regeringen medfører ophængning af en automat på en væg eller opstilling heraf på et bestemt sted for en længere periode en råden over den plads, hvor automaten befinder sig, således at alle andre udelukkes herfra, og det må derfor anses for en udlejning af fast ejendom i bestemmelsens forstand.

21 Ifølge Det Forenede Kongeriges regering er den omstændighed, at automaten kan flyttes, ikke til hinder for, at man kan tale om en eneret til at råde over pladsen. Dette betyder kun, at rådigheden er blevet ændret efter aftale mellem parterne. SC's ret til at få adgang til automaterne med henblik på at vedligeholde og reparere dem er tilstrækkelig med henblik på formålet med SC's råden. Ubetingede eller ubegrænsede adgangsrettigheder er ikke en nødvendig betingelse for, at der kan anses at foreligge en råderet. Det væsentlige er, at retten til adgang skal være tilpasset det formål, som rådigheden indrømmes med henblik på.

Domstolens bemærkninger

22 Indledningsvis bemærkes det for det første, at ifølge fast retspraksis er fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 selvstændige fællesskabsretlige begreber,

og der skal derfor foretages en definition heraf på fællesskabsplan (jf. dom af 12.9.2000, sag C-358/97, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 6301, præmis 51, og af 16.1.2003, sag C-315/00, Maierhofer, Sml. I, s. 563, præmis 25).

23 For det andet skal de udtryk, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, fortolkes strengt, da de er undtagelser fra det almindelige princip om, at moms opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (jf. bl.a. dommen i sagen Kommissionen mod Irland, præmis 52, og dom af 18.1.2001, sag C-150/99, Stockholm Lindöpark, Sml. I, s. 493, præmis 25).

24 For så vidt angår fritagelserne i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), indeholder bestemmelsen ingen definition af begrebet »udlejning«, og den henviser heller ikke til definitionerne heraf i medlemsstaternes lovgivning (jf. dom af 4.10.2001, sag C-326/99, »Goed Wonen«, Sml. I, s. 6831, præmis 44).

25 Det fremgår imidlertid af fast retspraksis på den ene side, at det grundlæggende kendetegn ved udlejning af fast ejendom i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)'s forstand er, at rettighedshaveren for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til at råde over en fast ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, og at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed (jf. hertil »Goed Wonen«-dommen, præmis 55, og dom af 9.10.2001, sag C-108/99, Cantor Fitzgerald International, Sml. I, s. 7257, præmis 21).

26 På den anden side skal der ved afgørelsen af, om en transaktion er afgiftspligtig, tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion, idet det skal undersøges, hvad der er karakteristisk for denne (jf. dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, Sml. I, s. 2395, præmis 12, og Stockholm Lindöpark-dommen, præmis 26).

27 Det bemærkes hertil, at ifølge de oplysninger, den forelæggende ret har givet, har kontrakten ikke til formål passivt at stille et areal eller en plads til rådighed, således at der sikres medkontrahenten en ret til at råde over arealet eller pladsen, som om den pågældende var ejer, og til at udelukke andre fra at udnytte denne rettighed.

28 Dette støttes af, at det for det første i kontrakten ikke bestemmes, på hvilket præcist afgrænset areal eller på hvilken bestemt plads automaterne skal opstilles inden for etablissementet. I modsætning til, hvad der er kendetegnende for udlejning, har placeringen af automaten kun betydning, for så vidt som den skal give mulighed for at sikre det størst mulige salg. Hvis denne betingelse overholdes, er der i henhold til kontrakten intet til hinder for, at automaterne i et vist omfang kan flyttes, som indehaveren af lokalerne måtte ønske.

29 For det andet giver kontrakten ikke SC ret til at bestemme over eller begrænse adgangen til den plads, hvor automaterne befinder sig. Selv om SC i medfør af kontrakten har eneret til adgang til automaterne med henblik på at foretage vedligeholdelse, fylde dem med cigaretter og fjerne pengebeløbene deri, omfatter denne ret kun adgangen til automaten som sådan, navnlig det indvendige maskineri, og ikke adgangen til den del af lokalernes areal, hvor automaten befinder sig. Under alle omstændigheder er denne ret ifølge de oplysninger, SC har givet under retsmødet, begrænset til erhvervslokalernes åbningstid, og den kan ikke udøves uden samtykke fra indehaveren af lokalerne. Endvidere kan tredjemand kun få fri adgang til automaterne i overensstemmelse med de nærmere praktiske bestemmelser, indehaveren af lokalerne træffer, navnlig inden for etablissementets åbningstider, og ikke inden for de begrænsninger, SC måtte sætte.

30 Rådigheden over en del af arealet af eller en plads i erhvervslokaler udgør under disse omstændigheder i henhold til kontrakten kun et middel til at udføre den

tjenesteydelse, der er formålet med kontrakten, nemlig at sikre udøvelsen af en eneret til salg af cigaretter i etablissementet gennem opstilling og vedligeholdelse af automater mod betaling af en procentdel af fortjenesten.

31 Det følger af ovenstående, at spørgsmålet skal besvares med, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal fortolkes således, at det ikke udgør udlejning af fast ejendom i bestemmelsens forstand, at en indehaver af lokaler giver en indehaver af en cigaretautomat ret til at opstille automaten, forestå driften heraf og vedligeholde den i lokalerne i en periode på to år på et sted, der udpeges af indehaveren af lokalerne, mod, at denne får en procentdel af bruttofortjenesten fra salget af cigaretter og andre tobaksvarer i lokalerne, men der ikke indrømmes indehaveren af automaten andre rettigheder til at råde eller bestemme over lokalerne end dem, der fremgår af den skriftlige aftale, der er indgået mellem parterne.

Sagens omkostninger

32 De udgifter, der er afholdt af Det Forenede Kongeriges regering og af Kommissionen, som har afgivet indlæg for Domstolen, kan ikke erstattes. Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den nationale ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger.

På grundlag af disse præmisser

kender

DOMSTOLEN (Femte Afdeling)

vedrørende det spørgsmål, der er forelagt af House of Lords ved kendelse af 7. juni 2001, for ret:

Artikel 13, punkt B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag skal fortolkes således, at det ikke udgør udlejning af fast ejendom i bestemmelsens forstand, at en indehaver af lokaler giver en indehaver af en cigaretautomat ret til at opstille automaten, forestå driften heraf og vedligeholde den i lokalerne i en periode på to år på et sted, der udpeges af indehaveren af lokalerne, mod, at denne får en procentdel af bruttofortjenesten fra salget af cigaretter og andre tobaksvarer i lokalerne, men der ikke indrømmes indehaveren af automaten andre rettigheder til at råde eller bestemme over lokalerne end dem, der fremgår af den skriftlige aftale, der er indgået mellem parterne.

Timmermans Edward La Pergola

Jann von Bahr

Afsagt i offentligt retsmøde i Luxembourg den 12. juni 2003.

R. Grass M. Wathelet

Justitssekretær Formand for Femte Afdeling