DOMSTOLENS DOM (Anden Afdeling)

11. juni 2009 *

I sag C-572/07,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Krajský soud v Ústi nad Labem (Den Tjekkiske Republik) ved afgørelse af 20. november 2007, indgået til Domstolen den 24. december 2007, i sagen:

RLRE Tellmer Property sro

mod

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,

har

DOMSTOLEN (Anden Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, C.W.A. Timmermans, og dommerne J.-C. Bonichot, J. Makarczyk (refererende dommer), P. Kūris og L. Bay Larsen,

* Processprog: tjekkisk.

generaladvokat: V. Trstenjak
justitssekretær: fuldmægtig K. Sztranc-Sławiczek,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 6. november 2008,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Finanční ředitelství v Ústí nad Labem ved J. Janoušková

— RLRE Tellmer Property sro ved R. Lančík og J. Rambousek

— den tjekkiske regering ved M. Smolek, som befuldmægtiget

— den græske regering ved K. Georgiadis samt ved S. Alexandriou og V. Karra, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou og M. Thomannová-Körnerová, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 9. december 2008,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører 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 Anmodningen er indgivet i forbindelse med en tvist mellem RLRE Tellmer Property sro (herefter »RLRE Tellmer Property«) og Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (skatteforvaltningen i d'Ústí nad Labem) vedrørende spørgsmålet, om udgifter til rengøring af fællesarealer i en udlejningsejendom er fritaget for merværdiafgift (herefter »moms«) i lighed med udlejning.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, lægges der moms på »levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet af en afgiftspligtig person, der optræder i denne egenskab«.

4 Sjette direktivs artikel 6, stk. 1, bestemmer følgende:

»Ved »tjenesteydelse« forstås enhver transaktion, der ikke er en levering af et gode i henhold til artikel 5.

En sådan transaktion kan bl.a. gå ud på:

— overdragelse af et immaterielt formuegode, uanset om fordringen på godet er skriftlig eller ikke

— en forpligtelse til at undlade noget eller til at tåle en handling eller en tilstand

— udførelsen af en tjenesteydelse i henhold til et pålæg fra det offentlige eller på dettes vegne eller ifølge lov.«

5 Sjette direktivs artikel 13, punkt B, som er indeholdt i direktivets afsnit X om »afgiftsfritagelser«, bestemmer 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:

[…]

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.

Medlemsstaterne kan fastsætte yderligere undtagelser inden for dette fritagelsesområde.«

Nationale bestemmelser

6 Anvendelsen af merværdiafgift i Den Tjekkiske Republik er reguleret ved lov nr. 235/2004 om merværdiafgift. § 56, stk. 4, i denne lov, hvis overskrift er »Overdragelse og udlejning af grunde, bygninger, lejligheder og lokaler, som ikke anvendes til beboelse, udlejning af andet udstyr«, indeholder følgende bestemmelse om momsfritagelsen ved udlejning af fast ejendom:

»Udlejning af grunde, bygninger, lejligheder og lokaler, som ikke anvendes til beboelse, er fritaget for afgift. Fritagelsen gælder ikke korttidsudlejning af bygninger, udlejning af pladser til parkering af køretøjer, udlejning af bokse eller udstyr og maskiner, der installeres på brugsstedet. Ved korttidsudlejning af bygninger forstås udlejning inklusive løsøre, eventuelt levering af elektricitet, varme, afkøling, gas eller vand, i en uafbrudt periode, som ikke overstiger 48 timer.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

7 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at RLRE Tellmer Property er ejer af ejendomme med udlejningslejligheder. Foruden husleje opkræver sagsøgeren hos lejerne betaling for den særskilt fakturerede rengøring af fællesarealer, der foretages af ejendommenes viceværter.

8 Efter at have vurderet, at RLRE Tellmer Property havde fradraget et for højt beløb i moms, besluttede skattemyndighederne at forhøje den skyldige moms, som selskabet for maj måned 2006 skulle betale for indtægterne fra rengøringen, med 115 911 CZK.

9 Afgørelsen truffet af told- og skattekontoret i Litvínov den 20. september 2006 blev stadfæstet af told- og skattedirektoratet i Ústí nad Labem den 5. februar 2007, hvorefter sagsøgeren appellerede sagen til den forelæggende ret.

10 RLRE Tellmer Property anfører, at udlejning og ydelser, der er forbundet med udlejning af lejligheder, såsom rengøring af fællesarealer, udgør uadskillelige ydelser, der henhører under samme momsregelsæt.

11 Den forelæggende rets spørgsmål drejer sig om fortolkningen af både de nationale regler og de fællesskabsretlige regler, der finder anvendelse i nærværende sag. Retten angiver tre mulige svar på de spørgsmål, som hovedsagen rejser.

12 For det første: Eftersom det er muligt for lejerne at indgå en uafhængig aftale med tredjemand om rengøring af fællesarealer, er denne ydelse ikke en del af lejeforholdet, og afgiftsfritagelse er derfor ikke berettiget. For det andet: I det omfang afgiftsfritagelsen vedrørende udgifter til rengøring af de nævnte arealer har den konsekvens, at udgifterne til bolig formindskes, vil sociale hensyn kunne berettige afgiftsfritagelse vedrørende disse udgifter. For det tredje anser den forlæggende ret det ikke for udelukket, at spørgsmålet må overlades til medlemsstaternes skøn.

13 Under disse omstændigheder har Krajský soud v Ústí nad Labem besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 6 […] og artikel 13 […] i sjette direktiv […] fortolkes således, at udlejning af en lejlighed (eventuelt af et lokale, som ikke anvendes til beboelse) på den ene side og rengøringen af fællesarealer på den anden side kan anses for selvstændige og af hinanden uafhængige transaktioner, der beskattes særskilt?

2) Såfremt det første spørgsmål besvares benægtende […], opstår [spørgsmålet], om sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), kræver eller udelukker, at udgifter til rengøring af fællesarealer i en udlejet udlejningsejendom pålægges merværdiafgift, eller overlades det til medlemsstaten at træffe bestemmelse herom?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Det første spørgsmål

14 Med det første spørgsmål ønsker den forelæggende ret med henblik på anvendelsen af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), afklaret, hvordan forholdet er mellem udlejning af en ejendom og rengøring af fællesarealer i en udlejet ejendom. Den ønsker nærmere bestemt oplyst, om udgifter til rengøring er omfattet af begrebet udlejning i den nævnte artikels forstand og derfor i afgiftsmæssig henseende er stillet som udlejning af fast ejendom, der er fritaget for moms i medfør af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).

15 Herom må det for det første erindres, at afgiftsfritagelserne i sjette direktivs artikel 13 i henhold til Domstolens faste praksis er selvstændige fællesskabsretlige begreber og derfor må underlægges fællesskabsdefinitioner (jf. dom af 25.10.2007, sag C-174/06, CO.GE.P., Sml. I, s. 9359, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).

16 De udtryk, der anvendes for at betegne de afgiftsfritagelser, der er fastsat i sjette direktivs artikel 13, skal fortolkes snævert under hensyntagen til, at der er tale om undtagelser fra et generelt princip om, at der opkræves moms af enhver tjenesteydelse, der mod vederlag udføres af en afgiftspligtig person (jf. navnlig dom af 18.1.2001, sag C-50/99, Stockholm Lindöpark, Sml. I, s. 493, præmis 25, og af 8.12.2005, sag C-280/04, Jyske Finans, Sml. I, s. 10683, præmis 21 og den deri nævnte retspraksis).

17 For det andet fremgår det af sjette direktivs artikel 2, at hver enkelt transaktion sædvanligvis bør anses for en særskilt og uafhængig transaktion (jf. dom af 21.2.2008, sag C-425/06, Part Service, Sml. I, s. 897, præmis 50 og den deri nævnte retspraksis).

18 I øvrigt skal en række ydelser, der formelt set er særskilte og kan leveres enkeltvis, og som dermed kan danne grundlag for særskilt afgiftspålæggelse eller afgiftsfritagelse, i visse tilfælde anses for at udgøre en enkelt transaktion, såfremt ydelserne ikke er uafhængige af hinanden. Dette er f.eks. tilfældet, når det er konstateret, at en eller flere ydelser udgør en hovedydelse, og at den eller de øvrige ydelser udgør en eller flere sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt følger hovedydelsen. En ydelse skal navnlig anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den for kunderne ikke udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (Part Service-dommen, præmis 51 og 52 og den deri nævnte retspraksis).

19 Der er ligeledes tale om en enkelt transaktion, når to eller flere omstændigheder eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt, udelelig ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (Part Service-dommen, præmis 53).

20 Det bør herved straks erindres, at udlejning af fast ejendom i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), i det væsentlige består i, at rettighedshaveren for en aftalt periode og mod vederlag tildeles retten til at benytte en fast ejendom, som om den pågældende var ejer heraf, og at udelukke enhver anden fra at udnytte denne rettighed (jf. i denne retning dom af 4.10.2001, sag C-326/99, »Goed Wonen«, Sml. I, s. 6831, præmis 55, af 9.10.2001, sag C-409/98, Mirror Group, Sml. I, s. 7175, præmis 31, af 8.5.2003, sag C-269/00, Seeling, Sml. I, s. 4101, præmis 49, og af 18.11.2004, sag C-284/03, Temco Europe, Sml. I, s. 11237, præmis 19).

21 Selv om rengøring af fællesarealer i en fast ejendom følger med brugen af den lejede ejendom, henhører rengøringen dog ikke nødvendigvis under begrebet udlejning i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).

22 Det er desuden ubestridt, at rengøring af en fast ejendoms fællesarealer kan tilvejebringes på forskellige måder, navnlig af en tredjemand, der direkte fakturerer lejerne omkostningerne ved ydelsen, eller af udlejeren enten ved sine egne ansatte eller ved et hertil antaget rengøringsselskab.

23 Det bemærkes, at RLRE Tellmer Property i nærværende sag fakturerer lejerne rengøringsydelserne særskilt i forhold til lejen.

24 Eftersom udlejningen af lejligheder og rengøringen af ejendommens fællesarealer kan adskilles fra hinanden, således som det er tilfældet i hovedsagen, kan den omhandlede udlejning og rengøring endvidere ikke anses for at udgøre en samlet ydelse i henhold til Domstolens praksis.

25 På den baggrund skal det første spørgsmål besvares med, at med henblik på anvendelsen af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), skal udlejning af fast ejendom og rengøring af dennes fællesarealer under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende anses for selvstændige og af hinanden uafhængige transaktioner, således at den omhandlede ydelse ikke er omfattet af denne bestemmelse.

Det andet spørgsmål

26 Henset til besvarelsen af det første spørgsmål, er det ufornødent at besvare det andet spørgsmål.

Sagens omkostninger

27 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 (Anden Afdeling) for ret:

Med henblik på anvendelsen 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, skal udlejning af fast ejendom og rengøring af dennes fællesarealer under omstændigheder som de i hovedsagen foreliggende anses for selvstændige og af hinanden uafhængige transaktioner, således at den omhandlede ydelse ikke er omfattet af denne bestemmelse.

Underskrifter