DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)

den 11 juni 2009 *

I mål C-572/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Krajský soud v Ústi nad Labem (Republiken Tjeckien), genom beslut av den 20 november 2007, som inkom till domstolen den 24 december 2007, i målet

RLRE Tellmer Property sro

mot

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,

meddelar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.W.A. Timmermans samt domarna J.-C. Bonichot, J. Makarczyk (referent), P. Kūris och L. Bay Larsen,

* Rättegångsspråk: tjeckiska.

generaladvokat: V. Trstenjak,
justitiesekreterare: handläggaren K. Sztranc-Sławiczek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 6 november 2008,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, genom J. Janoušková,

— RLRE Tellmer Property sro, genom R. Lančík och J. Rambousek,

— Tjeckiens regering, genom M. Smolek, i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom K. Georgiadis, S. Alexandriou och V. Karra, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou och M. Thomannová-Körnerová, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 9 december 2008 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 13 B b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan RLRE Tellmer Property sro (nedan kallat RLRE Tellmer Property) och Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (skatteförvaltningen i Ústí nad Labem). Målet rör frågan huruvida kostnaderna för städningen av gemensamma utrymmen i en hyresfastighet, i likhet med uthyrningen, är undantagna från skatteplikt för mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”.

4 I artikel 6.1 i sjätte direktivet anges följande:

”1. Med ’tillhandahållande av tjänster’ avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.

Sådana transaktioner kan bl.a. omfatta följande:

— Överlåtelse av immateriella tillgångar, vare sig det upprättats någon handling angående äganderätten eller ej.

— Åtagande att avstå från visst handlande eller att tolerera visst handlande eller en viss situation.

— Utförande av tjänster i enlighet med anmodan utfärdad av myndighet eller i dennas namn eller enligt lag.”

5 I artikel 13 B b i sjätte direktivet, som ingår i avdelning X med rubriken ”Undantag från skatteplikt”, föreskrivs följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

…

b) Utarrendering och uthyrning av fast egendom dock icke för

1. tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på område som iordningställts för användning som campingplatser,

2. uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon,

3. uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner,

4. uthyrning av boxar.

Medlemsstaterna kan besluta om ytterligare begränsningar av detta undantag.”

Den nationella lagstiftningen

6 I Republiken Tjeckien regleras tillämpningen av mervärdesskattesystemet i lag nr 235/2004 om mervärdesskatt. I 56 § fjärde stycket i denna lag, under rubriken ”Överlåtelse och uthyrning av tomter, fastigheter, lägenheter och lokaler, uthyrning av annan utrustning”, regleras undantaget från skatteplikt för mervärdesskatt för uthyrning av fast egendom på följande sätt:

”Uthyrning av tomter, fastigheter, lägenheter och lokaler är undantagen från skatteplikt. Undantaget från skatteplikt omfattar inte uthyrning av fastigheter för kortare tid, uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon, uthyrning av boxar eller uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner. Med uthyrning av fastigheter för kortare tid förstås uthyrning som inbegriper flyttbar lös egendom, och i förekommande fall elektricitet, uppvärmning, kylning, gas eller vatten, för en oavbruten tidsperiod som inte överstiger 48 timmar.”

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

7 Det framgår av beslutet om hänskjutande att RLRE Tellmer Property äger fastigheter med hyreslägenheter. Utöver hyran tar bolaget ut ersättning, som faktureras separat, från hyresgästerna för städning av gemensamma utrymmen i fastigheten, vilken ombesörjs av fastighetsskötarna.

8 Skattemyndigheterna ansåg att RLRE Tellmer Property hade gjort ett för stort avdrag för ingående mervärdesskatt för kostnader hänförliga till städningen. På grundval av bolagets intäkter från städtjänsterna, fattade skattemyndigheterna därför beslut om att höja den mervärdesskatt som bolaget skulle betala för maj månad 2006 med 115 911 CZK.

9 Beslutet, som fattades av skattekontoret i Litvínov den 20 september 2006, fastställdes genom beslut av Finanční ředitelství v Ústí nad Labem den 5 februari 2007 och överklagades av RLRE Tellmer Property till den hänskjutande domstolen.

10 RLRE Tellmer Property har gjort gällande att uthyrningen av lägenheter och de tjänster som är förknippade med denna uthyrning, såsom städningen av gemensamma utrymmen, utgör tillhandahållanden som inte kan skiljas åt och som omfattas av en och samma mervärdesskatteordning.

11 Den hänskjutande domstolen är osäker på hur såväl den nationella rätten som den tillämpliga gemenskapsrätten ska tolkas i det aktuella fallet. Den menar att det finns tre tänkbara svar på de frågor som har uppkommit i målet som den har att pröva.

12 Ett tänkbart svar skulle vara att möjligheten för hyresgästerna att ingå ett oberoende avtal med tredje man om städning av gemensamma utrymmen innebär att denna tjänst inte ska anses som en del av uthyrningen, varför det saknas anledning att undanta den från skatteplikt. Ett annat tänkbart svar skulle vara att undantag från skatteplikt för städkostnaderna är motiverat utifrån sociala överväganden, eftersom det får till följd att de kostnader som hänför sig till nyttjandet av lägenheterna minskar. Ytterligare ett tänkbart svar skulle vara att det överlåts till medlemsstaterna att reglera denna fråga, något som den hänskjutande domstolen inte utesluter.

13 Mot denna bakgrund beslutade Krajský soud v Ústí nad Labem att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) … [K]an bestämmelserna i artikel 6... och artikel 13 … i sjätte direktivet... tolkas så, att uthyrningen av en lägenhet (och i förekommande fall av en lokal som inte används för bostadsändamål) å ena sidan, och den därmed förknippade städningen av gemensamma utrymmen å andra sidan, ska anses vara två självständiga och från varandra särskiljbara skattepliktiga tillhandahållanden[?]

2) Om svaret på den första frågan är nekande, … innebär då artikel [13 B b i sjätte direktivet] att städning av gemensamma utrymmen i en hyresfastighet ska omfattas av skatteplikt för mervärdesskatt eller utgör den hinder mot detta, eller innebär den att det överlåts till medlemsstaten att reglera denna fråga[?]”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

14 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i hur artikel 13 B b i sjätte direktivet ska tolkas, med avseende på sambandet mellan uthyrningen av fast egendom och städningen av gemensamma utrymmen i en hyresfastighet. Den hänskjutande domstolen begär närmare bestämt svar på frågan huruvida tillhandahållandet av städtjänsten omfattas av begreppet uthyrning i den mening som avses i sagda artikel och därför i skattehänseende ska behandlas på samma sätt som uthyrning av fast egendom, vilken är undantagen från skatteplikt för mervärdesskatt enligt artikel 13 B b i sjätte direktivet.

15 Domstolen erinrar i detta avseende inledningsvis om att enligt fast rättspraxis utgör undantagen från skatteplikt i artikel 13 i nämnda direktiv självständiga gemenskapsrättsliga begrepp och de ska således ges en gemenskapsrättslig definition (se dom av den 25 oktober 2007 i mål C-174/06, CO.GE.P., REG 2007, s. I-9359, punkt 26 och där angiven rättspraxis).

16 De begrepp som används för att beskriva undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet ska tolkas strikt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt ska tas ut på varje tillhandahållande av tjänster från en skattskyldig person som sker mot vederlag (se bland annat domstolens dom av den 18 januari 2001 i mål C-150/99, Stockholm Lindöpark, Reg 2001, s. I-493, punkt 25, och av den 8 december 2005 i mål C-280/04, Jyske finans, REG 2005, s. I-10683, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

17 Det följer vidare av artikel 2 i sjätte direktivet att varje tillhandahållande i regel ska anses som separat och självständigt (se dom av den 21 februari 2008 i mål C-425/06, Part Service, REG 2008, s. I-897, punkt 50 och där angiven rättspraxis).

18 Under vissa omständigheter ska dessutom flera formellt sett fristående tillhandahållanden, som skulle kunna utföras separat och som därmed var för sig skulle vara skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt, anses utgöra en enda transaktion när de inte är självständiga. Så är exempelvis fallet när det kan konstateras att en eller flera tjänster utgör den huvudsakliga tjänsten och att den andra, eller de andra, tjänsterna ska betraktas som en eller flera underordnade tjänster som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga tjänsten. En tjänst ska betraktas som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan tjänsten för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som företaget tillhandahåller (domen i det ovannämnda målet Part Service, punkterna 51 och 52 och där angiven rättspraxis).

19 Likaså ska det anses vara fråga om ett enda tillhandahållande när två eller flera delar eller handlingar som en skattskyldig person utför har ett så nära samband att de objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att skilja dem åt (domen i det ovannämnda målet Part Service, punkt 53).

20 Uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet består i huvudsak i att en hyresvärd ger en hyresgäst rätt att, för en avtalad tidsperiod och mot ersättning, nyttja en fastighet som om han vore ägare av den, och att motsätta sig att någon annan erhåller en sådan rätt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 oktober 2001 i mål C-326/99, ”Goed Wonen”, REG 2001, s. I-6831, punkt 55, av den 9 oktober 2001 i mål C-409/98, Mirror Group, REG 2001, s. I-7175, punkt 31, av den 8 maj 2003 i mål C-269/00, Seeling, REG 2003, s. I-4101, punkt 49, och av den 18 november 2004 i mål C-284/03, Temco Europe, REG 2004, s. I-11237, punkt 19).

21 Av detta följer att även om tillhandahållandet av städning av gemensamma utrymmen i en fastighet följer med nyttjandet av hyreslägenheten, omfattas inte detta tillhandahållande med nödvändighet av begreppet uthyrning i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet.

22 Städning av gemensamma utrymmen i en fastighet kan tillhandahållas enligt olika modeller. Exempelvis kan tjänsten utföras av tredje man som fakturerar kostnaden direkt till hyresgästerna, eller av hyresvärden som därvid antingen använder sig av sin egen personal eller anlitar en städfirma.

23 Det ska noteras att i förevarande fall fakturerar RLRE Telmer Property tillhandahållandet av städtjänsterna separat från hyran.

24 Eftersom det under sådana omständigheter som dem som är för handen i det nationella målet går att skilja uthyrningen av lägenheterna från städningen av de gemensamma utrymmena i fastigheten, kan uthyrningen och städningen inte anses utgöra ett enda tillhandahållande i den mening som avses i domstolens rättspraxis.

25 Mot bakgrund av vad som anförts ovan ska den första frågan besvaras enligt följande. Vid tillämpningen av artikel 13 B b i sjätte direktivet ska uthyrningen av en fastighet och städtjänsten för gemensamma utrymmen i denna fastighet, under sådana omständigheter som dem som är för handen i det nationella målet, anses som två självständiga och från varandra särskiljbara transaktioner, på sätt som innebär att nämnda städtjänst inte omfattas av den bestämmelsen.

Den andra frågan

26 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas det skäl att besvara den andra frågan.

Rättegångskostnader

27 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (andra avdelningen) följande:

Vid tillämpningen av artikel 13 B b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, ska uthyrningen av en fastighet och städtjänsten för gemensamma utrymmen i denna fastighet, under sådana omständigheter som dem som är för handen i det nationella målet, anses som två självständiga och från varandra särskiljbara transaktioner, på sätt som innebär att nämnda städtjänst inte omfattas av den bestämmelsen.

Underskrifter