

DOMSTOLENS DOM (Sjette Afdeling)

27. september 2012 (*)

»Moms – fritagelse for udlejning af fast ejendom – udlejning af erhvervslokaler – tjenesteydelser knyttet til nævnte udlejning – kvalificering af en transaktion i momsmæssig henseende – transaktion, der udgøres af en enkelt ydelse eller flere selvstændige ydelser«

I sag C-392/11,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Det Forenede Kongerige) ved afgørelse af 14. juli 2011, indgået til Domstolen den 25. juli 2011, i sagen:

Field Fisher Waterhouse LLP

mod

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

har

DOMSTOLEN (Sjette Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, U. Løhmus, og dommerne A. Rosas (refererende dommer) og C.G. Fernlund,

generaladvokat: P. Mengozzi

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 20. juni 2012,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Field Fisher Waterhouse LLP ved advocate N. Beecham, D. Goy, QC, og barrister M. Jones
- Det Forenede Kongeriges regering ved A. Robinson, som befuldmægtiget, bistået af barrister R. Hill
- den polske regering ved M. Szpunar, som befuldmægtiget
- Europa-Kommissionen ved C. Soulay og R. Lyal, 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, herefter »momsdirektivet«).

2 Anmodningen er blevet indgivet i forbindelse med en tvist mellem Field Fisher Waterhouse LLP (herefter »FFW«) og Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (herefter »Commissioners«) vedrørende tilbagebetaling af merværdiafgift (herefter »moms«) på tjenesteydelser i forbindelse med de erhvervslokaler, der lejes af FFW.

Retsforskrifter

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

»Ved enhver transaktion svares [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 Dette direktivs artikel 2 har følgende ordlyd:

»1. Følgende transaktioner er momspligtige:

[...]

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

5 Nævnte direktivs artikel 135 bestemmer:

»1. Medlemsstaterne fritager følgende transaktioner:

[...]

l) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

[...]«

6 Samme direktivs artikel 137 har følgende ordlyd:

»1. Medlemsstaterne kan indrømme afgiftspligtige personer ret til at vælge at betale afgift for følgende transaktioner:

[...]

d) bortforpagtning og udlejning af fast ejendom.

2. Medlemsstaterne fastsætter de nærmere bestemmelser for udøvelse af den i stk. 1 fastsatte valgmulighed.

Medlemsstaterne kan begrænse omfanget af denne valgmulighed.«

Twisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

7 FFW er et advokatkontor, som lejer kontor i London (Det Forenede Kongerige).

8 Den mellem FFW og dennes udlejer indgåede lejeaftale fastsætter, at lokalerne udlejes mod betaling af tre typer lejeafgifter. Disse svarer for det første til benyttelse af lokalerne, for det andet

til FFW's andel af omkostningerne i forbindelse med forsikring af bygningen og for det tredje til de tjenesteydelser, som i henhold til nævnte aftale obligatorisk skal leveres af udlejeren. Denne tredje type lejeafgifter består af afgifter, der erlægges som modydelse for tjenesteydelser (herefter »tjenesteydelsesafgifter«), der bl.a. omfatter vandforsyning, opvarmning af hele bygningen, reparation af bygningens konstruktion og maskiner (bl.a. elevatorerne), rengøring af fællesarealer og opsyn med bygningen. I det tilfælde, hvor lejerer ikke betaler disse tre typer afgifter, er det i lejeaftalen fastsat, at udlejeren kan opsige denne aftale.

9 Ifølge den forelæggende ret har udlejeren ikke udøvet sin ret til at vælge at betale afgift for udlejning af disse bygninger, jf. momsdirektivets artikel 137, stk. 1, litra d). Følgelig er den i hovedsagen omhandlede udlejning af fast ejendom momsfritaget.

10 Udlejerne har heller ikke faktureret den moms, der var knyttet til de til FFW leverede tjenesteydelser, idet de var af den opfattelse, at nævnte tjenesteydelser også var momsfritagne.

11 FFW er af den opfattelse, at nævnte tjenesteydelser, som bliver leveret af udlejeren, udgør momspligtige transaktioner. FFW har således indgivet en anmodning til Commissioners om tilbagebetaling af det momsbeløb, som advokatkontoret skulle have erlagt for disse ydelser. Idet Commissioners afslog anmodningen med den væsentligste begrundelse, at den pågældende udlejning og de pågældende tjenesteydelser ifølge dem kun udgør én ydelse, der er momsfritaget, har FFW anlagt sag ved den forelæggende ret. FFW har for den forelæggende ret gjort gældende, at de tjenesteydelser, der er genstand for de i hovedsagen omhandlede tjenesteydelsesafgifter, skal anses for momspligtige transaktioner.

12 Den forelæggende ret har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Hovedspørgsmålet i denne sag er, om de tjenesteydelser, der leveres af udlejerne i henhold til en lejeaftale med lejerne (herefter »tjenesteydelserne«), bør anses for en bestanddel af en enkelt fritaget levering af udlejning af fast ejendom, enten fordi tjenesteydelserne objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse sammen med lejeaftalen, eller fordi de er »sekundære« i forhold til lejeaftalen, som udgør hovedydelsen (herefter »hovedydelsen«). Ved afgørelsen af dette spørgsmål og i lyset af Domstolens dom [af 11. juni 2009,] [...] sag C-572/07, [RLRE] Tellmer [Property] [(Sml. I, s. 4983)], hvor relevant er det da, at tjenesteydelserne kunne (men faktisk ikke bliver det) leveres af andre personer end udlejerne, selv om lejerne i henhold til vilkårene i de pågældende lejeaftaler ikke havde noget valg, men skulle modtage tjenesteydelserne fra udlejerne?

2) Ved afgørelsen af, om der er tale om en enkelt levering, er det da relevant, at lejerens undladelse af at betale tjenesteydelsesafgifterne berettiger udlejeren til ikke kun at nægte at levere tjenesteydelserne, men også til at opsige lejeaftalen med lejerer?

3) Hvis spørgsmål 1 besvares således, at muligheden for, at tredjemand kan levere tjenesteydelserne direkte til lejerer, er relevant, er det så blot en faktor ved afgørelsen af, om tjenesteydelserne er enten en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele, eller en sekundær levering i forhold til den primære levering, eller er der herved tale om det afgørende kriterium? Hvis den omhandlede mulighed blot er en faktor, eller hvis den slet ikke er relevant, hvilke andre faktorer er da relevante ved afgørelsen af, om tjenesteydelserne er en sekundær levering? Hvor relevant er det navnlig, at tjenesteydelserne udføres i eller i forhold til de udlejede lokaler, som er lejeaftalens genstand, eller i andre dele af bygningen?

4) Hvis muligheden for, at tredjemand leverer tjenesteydelserne, er relevant, er det da herefter relevant, om tjenesteydelserne lovligt kunne leveres af tredjemand, selv hvis dette ville være

vanskeligt i praksis at organisere eller aftale med udlejeren, eller er den praktiske mulighed eller den fælles praksis i forbindelse med sådanne tjenesteydelser det relevante hensyn?

5) Tjenesteydelserne i denne sag består i en række tjenesteydelser, som leveres mod et samlet vederlag. Såfremt nogle af disse tjenesteydelser (f.eks. rengøring af fællesarealer, opsyn) ikke er del af en enkelt udelelig økonomisk ydelse eller skal anses for sekundære i forhold til den primære levering, mens andre tjenesteydelser er en del heraf, vil det så være korrekt at fordele det samlede vederlag mellem de forskellige tjenesteydelser med henblik på at fastlægge den andel af vederlaget, som skal pålægges afgift, og den del, der ikke skal? Ville det subsidiært være korrekt at anse rækken af leverede tjenesteydelser for så nært forbundne med hinanden, at de udgør »en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele«, da de i sig selv udgør en enkelt levering, som er særskilt i forhold til udlejningen af fast ejendom?»

Om de præjudicielle spørgsmål

13 Med sine spørgsmål, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivet skal fortolkes således, at udlejningen af fast ejendom og leveringen af de til denne udlejning knyttede tjenesteydelser under de i hovedsagen foreliggende omstændigheder skal anses for at udgøre en enkelt ydelse, som er helt fritaget for moms, eller flere selvstændige ydelser, der hvad angår momspålæggelse skal vurderes enkeltvis. Denne ret ønsker bl.a. oplyst, hvilken relevans der under de nævnte omstændigheder bør tillægges det forhold, dels at lejeaftalen fastsætter, at lejerens skal have de pågældende tjenesteydelser leveret af udlejeren, selv om førstnævnte i princippet kan få leveret i hvert fald en del af nævnte ydelser af tredjemand, dels at lejerens manglende betaling for tjenesteydelsesaftagelserne giver udlejeren ret til at opsige lejeaftalen. Den forelæggende ret er i øvrigt i tvivl om fremgangsmåden i det tilfælde, hvor visse af de nævnte ydelser er momsfritaget, såsom hovedydelsen bestående i udlejning af fast ejendom, mens andre pålægges moms som selvstændige ydelser.

14 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 (jf. i denne retning dom af 29.3.2007, sag C-111/05, Aktiebolaget NN, Sml. I, s. 2697, præmis 22, af 19.11.2009, sag C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, Sml. I, s. 11079, præmis 35, og af 2.12.2010, sag C-276/09, Everything Everywhere, Sml. I, s. 12359, præmis 21).

15 Når en transaktion imidlertid indeholder flere momenter, opstår spørgsmålet, om den skal anses for at bestå af en enkelt ydelse eller af flere særskilte og uafhængige ydelser, der i momsmæssig henseende skal vurderes enkeltvis. Det fremgår således af Domstolens praksis, at en række ydelser, som formelt set er særskilte, og som kan leveres enkeltvis og dermed enkeltvis indebære afgiftspålæggelse eller fritagelse, i visse tilfælde skal anses for at udgøre én enkelt transaktion, når de ikke er uafhængige (dom af 21.2.2008, sag C-425/06, Part Service, Sml. I, s. 897, præmis 51).

16 I denne henseende har Domstolen fastslået, at en ydelse skal anses for en enkelt ydelse, når to eller flere elementer eller handlinger, der leveres eller udføres af en afgiftspligtig person, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (jf. i denne retning dom af 27.10.2005, sag C-41/04, Levob Verzekeringen og OV Bank, Sml. I, s. 9433, præmis 22, og Everything Everywhere-dommen, præmis 24 og 25).

17 Dette er desuden tilfældet, når en eller flere ydelser udgør en hovedydelse, og 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 ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst

mulige betingelser (jf. i denne retning dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 30, Part Service-dommen, præmis 52, samt dom af 10.3.2011, forenede sager C-497/09, C-499/09, C-501/09 og C-502/09, Bog m.fl., Sml. I, s. 1457, præmis 54).

18 Når henses til de to omstændigheder, hvorefter dels hver enkelt ydelse sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig ydelse, dels at transaktionen, der i økonomisk henseende er en enkelt ydelse, ikke kunstigt må opdeles for ikke at ændre momssystemets sammenhæng, må det undersøges, hvad der særligt karakteriserer den pågældende transaktion, med henblik på at afgøre, om de leverede ydelser udgør flere særskilte hovedydelser eller en enkelt ydelse (jf. i denne retning CPP-dommen, præmis 29, dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 20, Aktiebolaget NN-dommen, præmis 22, Everything Everywhere-dommen, præmis 21 og 22, samt dommen i sagen Bog m.fl., præmis 53).

19 Der foreligger imidlertid ikke nogen undtagelsesfri regel med hensyn til at bestemme omfanget af en ydelse i relation til moms, og for at kunne bestemme omfanget af en ydelse må man derfor tage hensyn til de samlede omstændigheder (jf. CPP-dommen, præmis 27).

20 I forbindelse med det samarbejde, der er indført i henhold til artikel 267 TEUF, tilkommer det de nationale retter at afgøre, om den afgiftspligtige person leverer en enkelt ydelse i et specifikt tilfælde, og herved at foretage enhver endelig vurdering af de faktiske omstændigheder (jf. i denne retning CPP-dommen, præmis 32, Part Service-dommen, præmis 54, dommen i sagen Bog m.fl., præmis 55, og kendelse af 19.1.2012, sag C-117/11, Purple Parking og Airparks Services, , præmis 32). Det tilkommer imidlertid Domstolen at oplyse disse nationale retter om alle de momenter, der angår fortolkning af EU-retten, og som kan være til nytte ved afgørelsen af de sager, som verserer for disse (dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 23).

21 I denne forbindelse bemærkes, at det fremgår af de for Domstolen fremlagte sagsakter, at den aftale, der i hovedsagen er indgået mellem udlejer og lejer, fastsætter, at udlejer foruden udlejning af lokaler til lejeren også leverer et bestemt antal tjenesteydelser til sidstnævnte. Som modydelse er lejeren forpligtet til at betale de i nævnte aftale specificerede tjenesteydelsesafgifter til udlejer. Såfremt lejeren ikke betaler disse gebyrer, har udlejer desuden ret til at ophæve lejeaftalen.

22 For under disse omstændigheder at kunne lægge til grund, at alle de ydelser, som udlejer leverer til lejeren, i momsmæssig henseende udgør en enkelt ydelse, skal det undersøges, om de leverede ydelser i det foreliggende tilfælde udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele, eller om de består af en hovedydelse, i forhold til hvilken de andre ydelser har en sekundær karakter.

23 Med henblik på denne undersøgelse kan indholdet af en lejeaftale udgøre et vigtigt indicium for så vidt angår bedømmelsen af, hvorvidt ydelsen har karakter af en enkelt ydelse. I hovedsagen synes den økonomiske grund til at indgå lejeaftalen ikke alene at være opnåelse af en ret til at benytte de pågældende lokaler, men også at lejeren får leveret en række tjenesteydelser. Denne lejeaftale angiver således en enkelt ydelse, hvorom der er indgået en aftale mellem udlejer og lejer. Det bemærkes i øvrigt, at udlejning af fast ejendom og levering af hertil knyttede tjenesteydelser, såsom de i denne doms præmis 8 anførte, objektivt set kan udgøre en sådan ydelse. Opnåelse af de pågældende tjenesteydelser kan således ikke anses for at udgøre et mål i sig selv for en gennemsnitslejer af lokaler som de i hovedsagen omhandlede, men udgør snarere et middel til på de bedst mulige betingelser at udnytte hovedydelsen, nemlig lejen af erhvervslokaler.

24 Det fremgår ganske vist af Domstolens praksis, at levering af tjenesteydelser som de i hovedsagen omhandlede ikke nødvendigvis er omfattet af begrebet udlejning af fast ejendom,

som omhandlet i momsdirektivets artikel 135, stk. 1, nr. 1) (jf. i denne retning dom af 13.7.1989, sag 173/88, Henriksen, Sml. s. 2763, præmis 14, og af 4.6.2009, sag C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, Sml. I, s. 4629, præmis 38). Dette betyder imidlertid på ingen måde, at sådanne ydelser, som er knyttet til udlejningen af fast ejendom, og hvis levering er fastsat inden for rammerne af en lejeaftale, ikke kan udgøre sekundære ydelser, eller at de ikke kan adskilles fra nævnte udlejning.

25 Med dette for øje bemærkes, at selv om tilføjelsen af tjenesteydelser i den pågældende lejeaftale under de i hovedsagen omhandlede omstændigheder taler for, at der foreligger en enkelt ydelse, kan det ene forhold, at en ydelse er indføjet i en lejeaftale, ikke i sig selv udgøre det afgørende forhold i denne retning. I det tilfælde, hvor der i en lejeaftale er tilføjet ydelser, som på grund af deres art objektivt set ikke kan anses for udelelige eller sekundære i forhold til hovedydelsen, som er udlejning af fast ejendom, men er uafhængige af denne, idet sådanne ydelser kun fremviser en kunstig forbindelse til nævnte hovedydelse, vil disse ydelser således ikke være en del af en enkelt momsfritaget ydelse bestående i udlejning af fast ejendom. I hovedsagen synes opnåelse af de pågældende tjenesteydelser, som anført i denne doms præmis 23, imidlertid ikke at udgøre et mål i sig selv for lejeren.

26 Hvad angår relevansen af det forhold, at tredjemand i princippet kan levere visse tjenesteydelser, bemærkes, at en sådan mulighed heller ikke i sig selv er afgørende. Som det fremgår af Domstolens praksis, hænger muligheden for, at en enkelt ydelses momenter under andre omstændigheder kan leveres enkeltvis, nemlig uløseligt sammen med begrebet sammensat enkelt transaktion, således som det fremgår af denne doms præmis 15 (jf. i denne retning kendelsen i sagen Purple Parking og Airparks Services, præmis 31).

27 Hvad endelig angår det tilfælde, hvor de forskellige tjenesteydelser leveres mod et samlet vederlag, men hvor visse af disse er momsfritaget i lighed med hovedydelsen, mens andre pålægges moms som selvstændige ydelser, skal der i et sådant tilfælde ske en fordeling af de tjenesteydelsesafgifter, som de forskellige ydelser knytter sig til, for at fastlægge den andel af nævnte udgifter, som skal pålægges moms, og den andel, som er fritaget for sidstnævnte.

28 Henset til ovenstående betragtninger skal de forelagte spørgsmål besvares med, at momsdirektivet skal fortolkes således, at udlejning af fast ejendom og levering af tjenesteydelser, der er knyttet til denne udlejning, såsom de i hovedsagen omhandlede, i momsmæssig henseende kan udgøre en enkelt ydelse. I denne forbindelse udgør den til udlejeren i lejeaftalen indrømmede mulighed for at opsigte denne, såfremt lejeren ikke betaler tjenesteydelsesafgifterne, et indicium, som taler for, at der foreligger en enkelt ydelse, selv om denne mulighed ikke nødvendigvis udgør det afgørende forhold med henblik på vurderingen af, om en sådan ydelse foreligger. Derimod er det ud fra det forhold, at tjenesteydelser som de i hovedsagen omhandlede i princippet kan leveres af tredjemand, ikke muligt at konkludere, at disse ikke kan udgøre en enkelt ydelse under de i hovedsagen omhandlede omstændigheder. Det tilkommer den forelæggende ret at afgøre, om de pågældende transaktioner, i lyset af de fortolkningselementer, som Domstolen er fremkommet med i denne sag, og henset til de særlige omstændigheder i nævnte sag, er indbyrdes forbundet med hinanden i en sådan grad, at de skal anses for at udgøre en enkelt ydelse bestående i udlejning af fast ejendom.

Sagens omkostninger

29 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 parter udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at udlejning af fast ejendom og levering af tjenesteydelser, der er knyttet til denne udlejning, såsom de i hovedsagen omhandlede, i merværdiafgiftsmæssig henseende kan udgøre en enkelt ydelse. I denne forbindelse udgør den til udlejerens i lejeaftalen indrømmede mulighed for at opsiges denne, såfremt lejeren ikke betaler tjenesteydelsesaftagelserne, et indicium, som taler for, at der foreligger en enkelt ydelse, selv om denne mulighed ikke nødvendigvis udgør det afgørende forhold med henblik på vurderingen af, om en sådan ydelse foreligger. Derimod er det ud fra det forhold, at tjenesteydelser som de i hovedsagen omhandlede i princippet kan leveres af tredjemand, ikke muligt at konkludere, at disse ikke kan udgøre en enkelt ydelse under de i hovedsagen omhandlede omstændigheder. Det tilkommer den forelæggende ret at afgøre, om de pågældende transaktioner, i lyset af de fortolkningselementer, som Domstolen er fremkommet med i denne sag, og henset til de særlige omstændigheder i nævnte sag, er indbyrdes forbundet med hinanden i en sådan grad, at de skal anses for at udgøre en enkelt ydelse bestående i udlejning af fast ejendom.

Underskrifter

* Processprog: engelsk.