

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 27 september 2012 (*)

”Mervärdesskatt – Undantag från skatteplikt för uthyrning av fast egendom – Uthyrning av kontorslokaler – Tjänster som har ett samband med nämnda uthyrning – Kvalificering av transaktionen i mervärdesskattehänseende – Transaktion som utgörs av ett enda tillhandahållande eller av flera självständiga tillhandahållanden”

I mål C-392/11,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Förenade kungariket) genom beslut av den 14 juli 2011, som inkom till domstolen den 25 juli 2011, i målet

Field Fisher Waterhouse LLP

mot

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden U. Löhmus samt domarna A. Rosas (referent) och C.G. Fernlund,

generaladvokat: P. Mengozzi,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 20 juni 2012,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Field Fisher Waterhouse LLP, genom N. Beecham, advocate, D. Goy, QC, och M. Jones, barrister,

– Förenade kungarikets regering, genom A. Robinson, i egenskap av ombud, biträdd av R. Hill, barrister,

– Republiken Polens regering, genom M. Szpunar, i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom C. Soulay och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

– med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Field Fisher Waterhouse LLP (nedan kallat FFW) och Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (nedan kallat Commissioners) avseende återbetalning av mervärdesskatt som hänför sig till tillhandahållande av tjänster som avser kontorslokaler som FFW hyr.

Tillämpliga bestämmelser

3 Artikel 1.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet har följande lydelse:

”På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, vara utkrävbar efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenter som utgör priset.”

4 I artikel 2 i samma direktiv anges följande:

”1. Följande transaktioner skall vara föremål för mervärdesskatt:

...

c) Tillhandahållande av tjänster mot ersättning som görs inom en medlemsstats territorium av en beskattningsbar person när denne agerar i denna egenskap.”

5 Artikel 135 i nämnda direktiv har följande lydelse:

”1. Medlemsstaterna skall undanta följande transaktioner från skatteplikt:

...

l) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.

...”

6 I artikel 137 i samma direktiv anges följande:

”1. Medlemsstaterna får medge beskattningsbara personer rätt till valfrihet för beskattning av följande transaktioner:

...

d) Utarrendering och uthyrning av fast egendom.

2. Medlemsstaterna skall fastställa de närmare villkoren för utövande av den rätt till valfrihet som avses i punkt 1.

Medlemsstaterna får inskränka räckvidden av den rätten.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

7 FFW är en advokatbyrå som hyr kontorslokaler i London (Förenade kungariket).

8 Enligt hyresavtalet hyr hyresvärden ut lokalerna till FFW mot tre typer av ersättning. Den första typ av ersättning som specificeras i avtalet är det belopp som ska betalas för nyttjandet av lokalerna, den andra typen avser FFW:s andel av hyresvärdens kostnad för att försäkra byggnaden och den tredje typen av ersättning avser tjänster som hyresvärden enligt hyresavtalet är skyldig att tillhandahålla. Denna tredje typ av ersättning består i avgifter (nedan kallad serviceavgifter) som betalas mot att tjänster tillhandahålls. Serviceavgifterna omfattar bland annat vattenförsörjning, uppvärmning av hela byggnaden, reparation av byggnaden och av den maskinella utrustning som används i den (bland annat hissarna), städning av de gemensamma utrymmena och säkerhetstjänster. I hyresavtalet föreskrivs att hyresvärden har rätt att säga upp själva hyresavtalet om hyresgästen inte betalar dessa tre typer av ersättning.

9 Enligt den hänskjutande domstolen har hyresvärden inte utnyttjat sin möjlighet att välja att ta ut mervärdesskatt med avseende på uthyrningen av fast egendom, vilken numera föreskrivs i artikel 137.1 d i mervärdesskattedirektivet. Tillhandahållandet i form av uthyrning av den byggnad som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är följaktligen undantaget från mervärdesskatteplikt.

10 Hyresvärden har inte heller fakturerat den mervärdesskatt som avser tillhandahållandena av tjänster till FFW, eftersom de ansett att även dessa tillhandahållanden är undantagna från mervärdesskatteplikt.

11 FFW har hävdatt att nämnda tillhandahållanden av tjänster från hyresvärdens sida utgör mervärdesskattepliktiga transaktioner. FFW ingav därför en ansökan om återbetalning av den mervärdesskatt som den betalat med avseende på nämnda tillhandahållanden. Commissioners avlog ansökan av det huvudsakliga skälet att den fann att uthyrningen och de ifrågavarande tillhandahållandena av tjänster utgör ett enda tillhandahållande som är undantaget från mervärdesskatt. FFW överklagade detta avslagsbeslut till den hänskjutande domstolen och gjorde gällande att de tillhandahållanden av tjänster som de serviceavgifter som är i fråga i målet vid den nationella domstolen avser ska anses utgöra mervärdesskattepliktiga transaktioner.

12 Mot denna bakgrund beslutade den nationella domstolen att vilandeförklara målet och att ställa följande frågor till domstolen:

”1) Den huvudsakliga frågan i förevarande mål är följande: Ska de tjänster som tillhandahålls av hyresvärdar enligt ett hyresavtal som ingåtts med hyresgästerna (nedan kallade tjänsterna) anses utgöra en del av ett enda från skatteplikt undantaget tillhandahållande i form av uthyrning av fast egendom, antingen på grund av att tjänsterna, tillsammans med uthyrningen, objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande, eller på grund av att tjänsterna är ’underordnade’ uthyrningen, vilken utgör det huvudsakliga tillhandahållandet (nedan kallat det huvudsakliga tillhandahållandet)? Vid prövningen av denna fråga och mot bakgrund av domstolens dom av den 11 juni 2009 i mål C-572/07, RLRE Tellmer Property (REG 2009, s. I-4983), i vilken utsträckning är det relevant att tjänsterna skulle kunna tillhandahållas (men inte tillhandahålls i praktiken) av andra personer än hyresvärdarna, även om hyresgästerna enligt villkoren i de aktuella hyresavtalen inte hade något annat val än att få tjänsterna utförda av hyresvärdarna?

2) Är det, vid fastställandet av huruvida det föreligger ett enda tillhandahållande, relevant att en underlåtenhet att betala serviceavgifter från hyresgästens sida skulle ge hyresvärden rätt att inte bara vägra tillhandahålla tjänsterna utan även säga upp hyresgästens hyresavtal?

3) Om fråga 1 ska besvaras så, att möjligheten för tredje man att direkt tillhandahålla hyresgästen tjänsterna är relevant, utgör då detta enbart en bidragande faktor vid fastställandet av huruvida tjänsterna antingen utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande, och att det därför vore konstlat att skilja dem åt, eller ett tillhandahållande som är underordnat det huvudsakliga tillhandahållandet, eller utgör denna möjlighet en avgörande faktor? Om det enbart utgör en bidragande faktor eller om det inte alls är relevant, vilka andra faktorer är relevanta vid fastställandet av huruvida tjänsterna utgör ett underordnat tillhandahållande? I synnerhet, i vilken utsträckning är det relevant att tjänsterna utförs i eller med avseende på de uthyrda lokalerna, vilka utgör föremålet för uthyrningen, eller i andra delar av byggnaden?

4) Om möjligheten för tredje man att tillhandahålla tjänsterna är relevant, är den relevanta frågan närmare bestämt huruvida tjänsterna rättsligt sett skulle kunna tillhandahållas av tredje man, även om det i praktiken vore svårt att anordna detta eller komma överens med hyresvärden om detta, eller är det den praktiska möjligheten eller gängse praxis vid tillhandahållandet av sådana tjänster som är den relevanta faktorn?

5) Tjänsterna i förevarande mål utgör en rad tjänster som tillhandahålls mot betalning av en enda serviceavgift. För det fall vissa av dessa tjänster (till exempel städning av de gemensamma utrymmena, tillhandahållandet av säkerhetstjänster) inte utgör en del av ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande eller ska anses underordnade det huvudsakliga tillhandahållandet, medan detta är fallet beträffande andra tjänster, är det då korrekt att fördela det totala vederlaget proportionellt på de olika tjänsterna för att fastställa den andel av vederlaget som är skattepliktig och den andel som inte är skattepliktig? Skulle det, alternativt, vara korrekt att anse att den rad av tjänster som tillhandahållits har ett så nära samband med varandra att de utgör "ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att skilja dem åt", eftersom detta tillhandahållande i sig utgör ett enda tillhandahållande som är separat från uthyrningen av fast egendom?"

Prövning av tolkningsfrågorna

13 Den nationella domstolen har ställt dessa frågor, vilka ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att uthyrning av fast egendom och tillhandahållanden av tjänster som har ett samband med uthyrningen, under sådana omständigheter som dem i målet vid den nationella domstolen, ska anses utgöra ett enda tillhandahållande som helt undantas från mervärdesskatteplikt eller flera självständiga tillhandahållanden som ska bedömas vart och ett för sig i mervärdesskattehänseende. Den nationella domstolen har bland annat sökt klarhet i vilken betydelse, under sådana omständigheter, den omständigheten ska tillmätas att det i hyresavtalet föreskrivs att det är hyresvärden som ska tillhandahålla hyresgästen de ifrågavarande tjänsterna, även om tredje man i princip borde kunna tillhandahålla hyresgästen åtminstone en del av dessa tjänster, och att underlåtenhet att betala serviceavgifterna från hyresgästens sida ger hyresvärden rätt att säga upp hyresavtalet. Vidare har den nationella domstolen sökt klarhet i vilket synsätt som ska antas om vissa av nämnda tillhandahållanden ska anses vara undantagna från mervärdesskatteplikt, i likhet med det huvudsakliga tillhandahållande som utgörs av uthyrning av fast egendom, och andra tillhandahållanden ska anses vara mervärdesskattepliktiga, genom att de är självständiga.

14 Det ska inledningsvis erinras om att med avseende på mervärdesskatt ska varje tillhandahållande i regel anses som fristående och självständigt, såsom följer av artikel 1.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 29 mars 2007 i mål C-111/05, Aktiebolaget NN, REG 2007, s. I-2697, punkt 22, av den 19 november 2009 i mål C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, REG 2009, s. I-11079, punkt 35, och av den 2 december 2010 i mål C-276/09, Everything Everywhere, REU 2010, s. I-12359, punkt 21).

15 När en transaktion emellertid innefattar flera olika delar uppkommer frågan huruvida den ska anses utgöra ett enda tillhandahållande eller flera olika fristående och självständiga tillhandahållanden som ska bedömas vart och ett för sig i mervärdesskattehänseende. Det följer av domstolens praxis att flera formellt sett fristående tillhandahållanden, som skulle kunna utföras separat och som därmed vart och ett för sig skulle vara skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt, under vissa omständigheter ska anses utgöra en enda transaktion, när de inte är självständiga (dom av den 21 februari 2008 i mål C-425/06, Part Service, REG 2008, s. I-897, punkt 51).

16 Domstolen har slagit fast att det ska anses vara fråga om ett enda tillhandahållande när två eller flera delar eller handlingar som en beskattningsbar 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 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 27 oktober 2005 i mål C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank, REG 2005, s. I-9433, punkt 22, och domen i det ovannämnda målet Everything Everywhere, punkterna 24 och 25).

17 Så är även 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 (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP, REG 1999, s. I-973, punkt 30, domen i det ovannämnda målet Part Service, punkt 52, och dom av den 10 mars 2011 i de förenade målen C-497/09, C-499/09, C-501/09 och C-502/09, Bog m.fl., REU 2011, s. I-1457, punkt 54).

18 Med hänsyn både till att varje tillhandahållande i regel ska anses som fristående och självständigt och till att en transaktion, som i ekonomiskt hänseende utgörs av ett enda tillhandahållande, inte får delas upp på ett konstlat sätt, så att mervärdesskattesystemets funktion undergrävs, är det av vikt att undersöka vilka delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga för att avgöra huruvida de tjänster som tillhandahålls utgör flera fristående huvudsakliga tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen CPP, punkt 29, Levob Verzekeringen och OV Bank, punkt 20, Aktiebolaget NN, punkt 22, Everything Everywhere, punkterna 21 och 22, samt Bog m.fl., punkt 53).

19 Det finns emellertid inte någon absolut regel för hur omfattningen av ett tillhandahållande ska bedömas i mervärdesskattehänseende. Vid bedömningen av ett tillhandahållandes omfattning ska därför samtliga faktiska omständigheter beaktas (se domen i det ovannämnda målet CPP, punkt 27).

20 Inom ramen för det samarbete som har införts genom artikel 267 FEUF ankommer det på de nationella domstolarna att avgöra om det i det enskilda fallet är fråga om ett enda tillhandahållande från den beskattningsbara personens sida och att göra den slutliga bedömningen av de faktiska omständigheterna (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen CPP, punkt 32, Part Service, punkt 54, och Bog m.fl., punkt 55, samt beslut av den 19

januari 2012 i mål C-117/11, Purple Parking och Airparks Services, punkt 32). Det ankommer emellertid på EU-domstolen att tillhandahålla de nationella domstolarna alla uppgifter om unionsrättens tolkning som dessa kan behöva när de ska avgöra de mål som anhängiggjorts vid dem (domen i det ovannämnda målet Levob Verzekering och OV Bank, punkt 23).

21 Det framgår av de handlingar som ingetts till domstolen att det, i förevarande fall, i hyresavtalet mellan hyresvärden och hyresgästen föreskrivs att hyresvärden förutom uthyrningen av lokaler till hyresgästen även ska tillhandahålla ett visst antal tjänster. Hyresgästen ska som ersättning härför betala de olika slag av ersättning som närmare anges i avtalet till hyresvärden. Dessutom har hyresvärden rätt att säga upp hyresavtalet om hyresgästen underlåter att betala nämnda ersättningar.

22 För att det under dessa omständigheter ska kunna fastställas att de tjänster som hyresvärden tillhandahåller hyresgästen i mervärdesskattehanseende utgör ett enda tillhandahållande, ska det i förevarande fall prövas huruvida de tjänster som tillhandahålls utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande som det vore konstlat att dela upp, eller om de tjänster som tillhandahålls utgörs av ett huvudsakligt tillhandahållande i förhållande till vilket de övriga är av underordnad karaktär.

23 Vid en sådan prövning kan ett hyresavtals innehåll vara av stor betydelse för bedömningen av huruvida det är fråga om ett enda tillhandahållande. I målet vid den nationella domstolen förefaller det som om den ekonomiska anledningen till att avtalet ingicks inte endast var möjligheten att få nyttja de berörda lokalerna utan även att hyresgästen skulle tillhandahållas en samling tjänster. Därför avser hyresavtalet ett enda tillhandahållande, som hyresvärden och hyresgästen kommit överens om. Det ska även framhållas att uthyrning av fast egendom och tillhandahållande av tjänster som hör samman med uthyrningen, såsom dem som angetts i punkt 8 i förevarande dom, objektivt sett kan utgöra ett sådant tillhandahållande. Genomsnittshyresgäster av sådana lokaler som dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen efterfrågar nämligen inte de berörda tjänsterna i sig, utan tjänsterna är för dem endast ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänsten, det vill säga uthyrning av kontorslokaler.

24 Enligt domstolens praxis omfattas visserligen inte sådana tillhandahållanden av tjänster som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen med nödvändighet av begreppet uthyrning av fast egendom, i den mening som avses i artikel 135.1 i mervärdesskattedirektivet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 13 juli 1989 i mål 173/88, Henriksen, REG 1989, s. 2763, punkt 14, och av den 4 juni 2009 i mål C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, REG 2009, s. I-4629, punkt 38). Det innebär emellertid inte alls att sådana tillhandahållanden av tjänster, som har ett samband med uthyrning av fast egendom och vilkas tillhandahållande föreskrivs inom ramen för ett hyresavtal, inte skulle kunna utgöra underordnade tillhandahållanden eller vara omöjliga att skilja från nämnda uthyrning.

25 Mot bakgrund härav kan konstateras att det förhållandet, under omständigheterna i målet vid den nationella domstolen, att tillhandahållanden av tjänster omfattas av det ifrågavarande hyresavtalet visserligen talar för att det föreligger ett enda tillhandahållande. Det ska emellertid framhållas att endast den omständigheten att ett tillhandahållande omfattas av ett hyresavtal inte i sig kan vara av avgörande betydelse för att ett sådant synsätt ska antas. För den händelse att det i ett hyresavtal föreskrivs att sådana tillhandahållanden omfattas av avtalet som till sin natur inte objektivt sett kan anses vara odelbara från eller underordnade i förhållande till det huvudsakliga tillhandahållandet – det vill säga uthyrning av fast egendom – utan är självständiga i förhållande till nämnda uthyrning, anses de inte utgöra en del av ett enda från mervärdesskatteplikt undantaget tillhandahållande i form av uthyrning av fast egendom, eftersom sambandet mellan dessa tillhandahållanden och det huvudsakliga tillhandahållandet endast är konstlat. I målet vid den

nationella domstolen tycks det emellertid inte som om hyresgästen efterfrågar de berörda tjänsterna i sig, såsom framgår av punkt 23 i förevarande dom.

26 Vad beträffar frågan huruvida den omständigheten att tredje man i princip skulle kunna tillhandahålla vissa tjänster, framhåller domstolen att en sådan möjlighet i sig inte heller är avgörande. Såsom följer av domstolens praxis är nämligen den omständigheten att de olika delar som utgör ett enda tillhandahållande under andra omständigheter skulle kunna tillhandahållas separat, förbunden med begreppet ett enda sammansatt tillhandahållande, såsom framgår av punkt 15 i förevarande dom (se, för ett liknande resonemang, beslutet i det ovannämnda målet Purple Parking och Airparks Services, punkt 31).

27 Vad slutligen beträffar det fallet att de olika tillhandahållandena av tjänster sker mot en enda ersättning, varvid emellertid vissa av tillhandahållandena undantas från mervärdesskatteplikt i likhet med det huvudsakliga tillhandahållandet, samtidigt som andra är mervärdesskattepliktiga i egenskap av självständiga tillhandahållanden, kan följande konstateras. I ett sådant fall ska de serviceavgifter som hänför sig till de olika tillhandahållandena av tjänster fördelas mellan dessa, så att det står klart hur stor del av nämnda serviceavgifter som är mervärdesskattepliktig och hur stor del som är undantagen från mervärdesskatteplikt.

28 Av det anförda följer att de frågor som ställts ska besvaras enligt följande. Mervärdesskattedirektivet ska tolkas på så sätt att uthyrning av fast egendom och tillhandahållanden av tjänster som har ett samband med uthyrningen, såsom dem som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, kan utgöra ett enda tillhandahållande i mervärdesskattehänseende. Den rättighet som hyresvärden ges enligt hyresavtalet att säga upp nämnda avtal om hyresgästen inte betalar serviceavgifterna utgör därvid en indikation på att det föreligger ett enda tillhandahållande, även om samma rättighet inte med nödvändighet är avgörande för bedömningen av om det föreligger ett sådant tillhandahållande. Att sådana tillhandahållanden av tjänster som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen i princip skulle kunna tillhandahållas av tredje man, innebär däremot inte att det kan slås fast att dessa tillhandahållanden, under omständigheterna i det nationella målet, inte kan utgöra ett enda tillhandahållande. Det ankommer på den nationella domstolen att, mot bakgrund av domstolens tolkning i förevarande dom och med beaktande av de särskilda omständigheterna i nämnda mål, bedöma huruvida sambandet mellan de berörda transaktionerna är så starkt att de ska anses utgöra ett enda tillhandahållande avseende uthyrning av fast egendom.

Rättegångskostnader

29 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 (sjätte avdelningen) följande:

Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas på så sätt att uthyrning av fast egendom och tillhandahållanden av tjänster som har ett samband med uthyrningen, såsom de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, kan utgöra ett enda tillhandahållande i mervärdesskattehänseende. Den rättighet som hyresvärden ges enligt hyresavtalet att säga upp nämnda avtal om hyresgästen inte betalar serviceavgifterna utgör därvid en indikation på att det föreligger ett enda tillhandahållande, även om samma rättighet inte med nödvändighet är avgörande för bedömningen av om det föreligger ett sådant tillhandahållande. Att sådana tillhandahållanden av tjänster som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen i princip skulle kunna tillhandahållas av tredje man, innebär däremot inte att det kan slås fast att dessa tillhandahållanden, under omständigheterna i det nationella målet, inte kan utgöra

ett enda tillhandahållande. Det ankommer på den nationella domstolen att, mot bakgrund av domstolens tolkning i förevarande dom och med beaktande av de särskilda omständigheterna i nämnda mål, bedöma huruvida sambandet mellan de berörda transaktionerna är så starkt att de ska anses utgöra ett enda tillhandahållande avseende uthyrning av fast egendom.

Underskrifter

* Rättegångsspråk: engelska.