

FORSLAG TIL AFGØRELSE FRA GENERALADVOKAT

V. TRSTENJAK

fremSAT den 9. december 2008 1(1)

Sag C-572/07

RLRE Tellmer Property s.r.o.

mod

Finan?ní ?editelství v Ústí nad Labem

(anmodning om præjudiciel afgørelse indgivet af Krajský soud v Ústí nad Labem (Den Tjekkiske Republik))

»Skatteret – harmonisering – omsætningsafgifter – fortolkning af artikel 6 og artikel 13, punkt B, litra b), i Rådets sjette direktiv af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – fælles merværdiafgiftssystem – princip om afgiftsneutralitet – afgiftsfritagelser i henhold til sjette direktiv – fritagelse af udlejning af fast ejendom – udlejning af en lejlighed eller et lokale, som ikke anvendes til beboelse – rengøring af fællesarealer i en udlejningsejendom, der er forbundet med udlejningen«

I – Indledning

1. Krajský soud (regional ret) v Ústí nad Labem (herefter »den forelæggende ret«) har med denne præjudicielle anmodning i henhold til artikel 234 EF forelagt De Europæiske Fællesskabers Domstol to spørgsmål vedrørende fortolkningen af artikel 6 og artikel 13, punkt B, litra b), i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (sjette direktiv) (2).

2. Denne anmodning er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem selskabet RLRE Tellmer Property s.r.o. (herefter »sagsøgeren«) og det nationale told- og skattekontor (Finan?ní ?editelství, herefter »sagsøgte«) angående spørgsmålet om, i hvilket omfang indtægter fra udlejning af lejligheder er fritaget for merværdiafgift. Nærmere betegnet er parterne i hovedsagen uenige om, hvorvidt den rengøring af fællesarealer i en udlejningsejendom, der er forbundet med udlejningen, udgør en økonomisk virksomhed, der er afgiftspligtig.

II – Retsforskrifter

A – Fællesskabsbestemmelser

3. I henhold til sjette direktivs artikel 2, nr. 1, lægges der merværdiafgift på tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet.

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. For så vidt angår fritagelsen af udlejning af lejligheder for merværdiafgift bestemmer sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), 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 [...]«

B – *Nationale bestemmelser*

6. Anvendelsen af merværdiafgift i Den Tjekkiske Republik er siden tiltrædelsen af Den Europæiske Union 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 afgiftsfritagelsen 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.«

III – **De faktiske omstændigheder, tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål**

7. Sagsøgeren er ejer af udlejningsejendomme. Foruden selve huslejebetalingen modtager sagsøgeren fra sine lejere en modydelse for den – særskilt fakturerede – rengøring af fællesarealer, som sagsøgeren får udført af sine egne viceværter.

8. Efter at de nationale told- og skattemyndigheder havde konstateret, at merværdiafgiften var ansat for lavt, besluttede de at forhøje den merværdiafgift, sagsøgeren skulle betale for maj 2006, med yderligere 155 911 CZK på grundlag af de beløb, der blev betalt for sagsøgerens rengøringsarbejde. Efter at told- og skattedirektoratet i Ústí nad Labem den 5. februar 2007 havde stadfæstet afgørelsen truffet af told- og skattekontoret i Litvínov den 20. september 2006, anlagde sagsøgeren sag ved den forelæggende ret.

9. Sagsøgeren anfører, at denne økonomiske virksomhed er fritaget for merværdiafgift. Efter sagsøgerens opfattelse er udlejningen og tjenesteydelserne forbundet med brugen af den lejede lejlighed uadskillelige tjenesteydelser. Sagsøgeren henviser i den henseende til fællesskabsretten, navnlig Domstolens retspraksis, hvoraf det fremgår, at uadskillelige ydelser er undergivet en enkelt merværdiafgiftsordning, hvilket i dette tilfælde betyder, at udlejning nyder afgiftsfritagelse.

10. Den forelæggende ret medgiver, at der er usikkerhed med hensyn til fortolkningen af de relevante retsregler, ikke kun vedrørende tjekkisk ret, men også vedrørende fællesskabsretten. Retten har derfor besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Skal artikel 6 (tjenesteydelser) og artikel 13 (afgiftsfritagelser i indlandet) i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag, fortolkes således, at udlejning af en lejlighed (eventuelt af et lokale, som ikke anvendes til beboelse), på den ene side, og den hermed forbundne rengøring af fællesarealer, på den anden side, skal anses for selvstændige transaktioner, som beskattes særskilt?

2) Såfremt første spørgsmål besvares benægtende [...], opstår [spørgsmålet], om direktivets artikel 13, punkt B, litra b): 1) kræver, 2) udelukker eller 3) overlader det til medlemsstaten at bestemme, at betaling for rengøring af fællesarealer i en udlejet udlejningsejendom pålægges merværdiafgift?«

IV – Retsforhandlingerne for Domstolen

11. Den præjudicielle anmodning, dateret den 18. december 2007, indgik til Domstolens Justitskontor den 24. december 2007.

12. Der er indgivet skriftlige indlæg af sagsøgeren i hovedsagen, Den Tjekkiske Republiks og Den Helleniske Republiks regeringer samt af Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber inden for den frist, der er fastsat i artikel 23 i statuten for Domstolen.

13. I den mundtlige forhandling den 6. november 2008 deltog repræsentanter for sagsøgeren i hovedsagen, for Den Tjekkiske Republiks og Den Helleniske Republiks regeringer samt for Kommissionen og afgav mundtlige indlæg.

V – Parternes vigtigste argumenter

14. Sagsøgeren i hovedsagen har under den mundtlige forhandling redegjort for den nuværende praksis med hensyn til afregning af rengøringsydelser i Den Tjekkiske Republik. Sagsøgeren mener desuden, at udlejning af lokaler og rengøring af fællesarealer udgør en samlet ydelse, der ikke er afgiftspligtig. Endvidere har sagsøgeren påpeget nødvendigheden af, at

Domstolen fortolker begrebet »udlejning af fast ejendom« ensartet for at forhindre, at begrebet fortolkes forskelligt i medlemsstaterne.

15. Sagsøgte i hovedsagen har med henvisning til de lejeretlige bestemmelser i den tjekkiske borgerlige lovbog forklaret, at en bolig som genstand for en lejekontrakt består af en samling af lokaler, der på grund af deres tekniske og funktionelle kendetegn samt deres udstyr opfylder alle krav til en bolig. Sagsøgte har gjort gældende, at fællesarealer i retlig og praktisk henseende ikke kan udlejes til beboelsesformål. Af denne grund har sagsøgte foreslået, at det første præjudicielle spørgsmål besvares bekræftende.

16. I forbindelse med det andet præjudicielle spørgsmål har sagsøgte sat spørgsmålstegn ved nødvendigheden af, at sjette direktiv fortolkes som led i den foreliggende sag, idet sagsøgte har anført, at den nationale lovgivning, der er i overensstemmelse med fællesskabsretten, giver et entydigt svar på dette spørgsmål, nemlig at udlejning af fast ejendom er fritaget for merværdiafgift, men at dette ikke gælder for tjenesteydelser, der leveres som uafhængige tjenesteydelser, heller ikke selv om der er en sammenhæng mellem disse og den afgiftsfritagne ydelse.

17. Den tjekkiske regering har anført, at den forelæggende rets spørgsmål skal forstås således, at retten anmoder Domstolen om at vurdere, hvorvidt det i en situation, hvor udlejeren foruden den egentlige udlejning tilbyder lejeren en tjenesteydelse i form af rengøring af fællesarealer i en udlejningsejendom, forholder sig sådan, at den pågældende rengøringsydelse og udlejningen tilsammen udgør en sammensat tjenesteydelse, og om den som sådan er omfattet af fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b).

18. Den tjekkiske regering har endvidere påpeget, at hovedformålet med begrebet »samlet ydelse« er at forhindre et unødigt indgreb i merværdiafgiftssystemet, der kunne være resultatet af en kunstig opdeling af en ydelse, der i økonomisk henseende er én enkelt ydelse. Dette formål ville blive tilsidesat, såfremt man i hovedsagen lagde til grund, at der foreligger en sådan samlet ydelse.

19. Den tjekkiske regering har derfor foreslået, at de præjudicielle spørgsmål besvares med, at det påhviler den nationale ret at vurdere, hvorvidt en tjenesteydelse, der består i levering af rengøringsydelser, og en tjenesteydelse, der består i udlejning af lejligheder, som helhed opfylder betingelserne for at være en samlet ydelse i henhold til Domstolens praksis. På baggrund af de konkrete forhold er den tjekkiske regering dog af den opfattelse, at dette spørgsmål kun kan besvares benægtende i den foreliggende sag.

20. Såfremt den nationale ret alligevel skulle komme frem til et andet resultat, er den tjekkiske regering af den opfattelse, at det vil være i modstrid med principperne om afgiftsneutralitet og den snævre fortolkning af undtagelsesbestemmelserne i sjette direktiv, hvis begrebet »samlet ydelse« anvendes på den foreliggende sag.

21. Kommissionen har for det første gjort gældende, at fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 er selvstændige fællesskabsretlige begreber, der skal fortolkes selvstændigt. Da disse fritagelser desuden har karakter af undtagelser, skal de også fortolkes snævert. Endvidere har Kommissionen på baggrund af dommen i sagen Faaborg-Gelting Linien (3) overvejet, om ikke rengøringen af fællesarealerne i en udlejningsejendom kan betragtes som en sekundær ydelse i forhold til hovedydelsen, dvs. udlejningen.

22. Kommissionen har på dette grundlag foreslået Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål med, at fritagelsen af udlejning af lejligheder for merværdiafgift i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), ganske vist udelukkende finder anvendelse på udlejningen som økonomisk virksomhed, men at en tjenesteydelse i form af rengøring af fællesarealer kan

være omfattet af ovenstående fritagelse, såfremt den indgår i lejekontrakten som sekundær ydelse. Det påhviler den nationale ret at fastslå, om rengøringen af fællesarealer er en integrerende del af udlejningen, idet der i givet fald skal ske en vurdering både af lejekontraktens ordlyd og af fast praksis.

23. Den græske regering afviser en vid fortolkning af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b). Efter regeringens opfattelse vil en afgørelse til fordel for sagsøgerens retsopfattelse have til følge, at enhver udgift, der afholdes med henblik på at forbedre betingelserne for brugen af det lejede, falder inden for ovennævnte bestemmelses anvendelsesområde. Derfor har den græske regering foreslået, at de præjudicielle spørgsmål besvares med, at udlejning af en lejlighed eller af et lokale, som ikke anvendes til beboelse, skal betragtes som en tjenesteydelse, der adskiller sig fra rengøring af fællesarealer. Der er tale om to forskellige ydelser, hvor den ene – udlejningen – er fritaget for merværdiafgift, mens den anden – rengøringen af fællesarealerne – er undergivet merværdiafgift.

VI – Retlig vurdering

A – Indledende bemærkninger

24. Udvidelserne af Den Europæiske Union med ti nye medlemsstater den 1. maj 2004 og yderligere to den 1. januar 2007 er vigtige begivenheder i dette integrationssystems historie med vidtrækkende geopolitiske konsekvenser. Samtidig med, at der opnås status som medlemsstat med dertil hørende rettigheder, indebærer udvidelserne for de nye medlemsstater imidlertid også en forpligtelse til at overtage den gældende fællesskabsret (*«acquis communautaire»*), herunder bestemmelserne om merværdiafgift, i deres egen nationale ret (4). Tiltrædelsen af Den Europæiske Union betød således samtidig en tiltrædelse af det fælles merværdiafgiftssystem, et harmoniseret system til beskatning af transaktioner, som hovedsageligt har et skattemæssigt og et erhvervspolitisk formål.

25. Mens det første formål hænger sammen med Fællesskabets finansiering gennem egne indtægter (5), er det erhvervspolitiske formål med harmoniseringen at fjerne de faktorer forårsaget af forskellige merværdiafgiftssystemer, der kan fordreje konkurrencevilkårene både på det nationale plan og på fællesskabsplan (6). For at sikre, at dette fælles merværdiafgiftssystem fungerer, er en ensartet gennemførelse og fortolkning af direktiverne vedrørende merværdiafgift nødvendig, herunder af fritagelserne i sjette direktiv (7), som den foreliggende sag omhandler.

26. De præjudicielle spørgsmål omhandler fortolkningen af ordningen i artikel 13, punkt B, litra b), vedrørende fritagelse af fast ejendom for merværdiafgift af udlejning. Med det første spørgsmål ønskes nærmere bestemt oplyst, om rengøring af fællesarealer i en udlejningsejendom er omfattet af begrebet »udlejning«, således at den betaling, som en udlejer modtager fra lejeren for udførelsen af denne virksomhed, i lighed med huslejen skal anses for at være fritaget for merværdiafgift. Det andet spørgsmål er kun blevet stillet for det tilfælde, at Domstolen besvarer spørgsmålet om en begrebsmæssig sammenhæng mellem de to tjenesteydelser benægtende, og vedrører det principielle problem, om der af fællesskabsretten eller af den nationale ret kan udledes en pligt til at pålægge afgift.

B – Det første spørgsmål

1. Begrebet »udlejning« i den forstand, hvori det er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b)

27. En besvarelse af spørgsmålet, om rengøring af fællesarealer er omfattet af begrebet »udlejning«, kræver først en fortolkning af sjette direktiv og navnlig af direktivets artikel 13, punkt B,

litra b), idet der ikke kun skal inddrages de fortolkningsmetoder, der er sædvanlige i Fællesskabets retsinstitansers praksis, men også de fortolkningsmaksimer, der er karakteristiske for Fællesskabets lovgivning vedrørende merværdiafgift (8). Ved afgørelsen af, om en transaktion er afgiftspligtig, tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion (9).

28. Af sjette direktivs opbygning fremgår det på den ene side, at direktivet anviser et meget vidt anvendelsesområde for merværdiafgiften, idet det i artikel 2, der omhandler de afgiftspligtige transaktioner, foruden indførsel af goder nævner levering af goder og tjenesteydelser, som mod vederlag foretages i indlandet, og i artikel 4, stk. 1, definerer en afgiftspligtig person som enhver, der selvstændigt og uanset stedet udøver en form for økonomisk virksomhed, uanset formålet med eller resultatet af den pågældende virksomhed (10). Begrebet »økonomisk virksomhed« omfatter ifølge sjette direktivs artikel 4, stk. 2, alle former for virksomhed som producent, handlende eller tjenesteyder.

29. På den anden side skal de begreber, der anvendes til at betegne de fritagelser, som er fastsat i sjette direktivs artikel 13, ifølge Domstolens faste praksis fortolkes snævert, da de er undtagelser fra det almindelige princip om, at merværdiafgift opkræves af enhver tjenesteydelse, der udføres mod vederlag af en afgiftspligtig person (11).

30. Derudover har Domstolen for så vidt angår fritagelserne i sjette direktivs artikel 13 i sin faste praksis forklaret, at de er selvstændige fællesskabsretlige begreber, hvorfor de må underlægges en fællesskabsdefinition (12).

31. Ganske vist indeholder sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), ingen definition af begrebet »udlejning af fast ejendom«, og den henviser heller ikke til definitionerne heraf i medlemsstaternes lovgivning (13). Domstolen har dog i adskillige domme ud fra den sammenhæng, hvori begrebet optræder, og i lyset af direktivets formål og opbygning (14) defineret dette begreb som »den ret, udlejer af en ejendom indrømmer lejeren til mod vederlag og for en aftalt periode at bruge denne ejendom og at udelukke alle andre fra at udnytte en sådan ret« (15). Samtidig har Domstolen dog understreget, at udtrykket »udlejning og forpagtning« i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), ud fra et fællesskabsretligt synspunkt skal fortolkes videre end de tilsvarende begreber i de enkelte retsordninger (16).

32. De rengøringsydelser, som sagsøgeren leverer til sine lejere, svarer – strengt taget, og når ovennævnte fortolkningsmaksimer lægges til grund – ikke til ovenstående definition af »udlejning« i den forstand, hvori begrebet er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b). Den virksomhed i form af rengøring af fællesarealer, der udføres mod vederlag, er helt klart mere omfattende, end når der blot stilles lokaler til rådighed med henblik på brug. Den indebærer nemlig en aktiv virksomhed, i dette tilfælde udført af udlejer selv, der adskiller sig grundlæggende fra udlejning af fast ejendom, som Domstolen i »Goed Wonen«-dommen (17) og i Temco Europe-dommen (18) har kategoriseret som »passiv« virksomhed.

2. Sammenhængende tjenesteydelser i henhold til retspraksis

33. Alligevel kunne det ud fra et fællesskabsretligt synspunkt principielt tænkes, at sådanne rengøringsydelser kunne anses for »udlejning« i den forstand, hvori begrebet er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), såfremt der blot var tale om en sekundær ydelse inden for rammerne af en samlet ydelse sammensat af flere ydelser, således at de transaktioner, der udføres med de to former for virksomhed, skulle anses for én enkelt transaktion.

34. Som Domstolen gentagne gange har udtalt, har spørgsmålet, om en transaktion bestående af flere ydelser skal anses for at udgøre én enkelt transaktion eller en række særskilte og af hinanden uafhængige ydelser, der skal vurderes hver for sig, for så vidt angår merværdiafgiften en

særlig betydning, bl.a. når det drejer sig om afgørelsen af, hvilken afgiftssats der skal anvendes, men også når det skal afgøres, om sjette direktivs bestemmelser om fritagelse finder anvendelse (19).

35. Sjette direktiv indeholder ingen særlig bestemmelse om, under hvilke betingelser flere sammenhængende ydelser skal behandles som én samlet ydelse. De relevante kriterier for vurderingen heraf fremgår derimod direkte af Domstolens praksis.

36. Ved undersøgelsen af, hvad der særligt karakteriserer en sammensat ydelse, står to mål over for hinanden. På den ene side skal de forskellige enkelte ydelser vurderes forskelligt på grundlag af deres karakter. På den anden side må sammenhængen i merværdiafgiftssystemet ikke bringes i fare ved, at ydelser, der i økonomisk henseende er én enkelt ydelse, opdeles kunstigt (20). En for stærk opdeling af en sammensat ydelse i enkelte ydelser, der skal kvalificeres særskilt, kan nemlig komplicere anvendelsen af afgiftsbestemmelserne (21). Under alle omstændigheder skal der ved undersøgelsen anvendes et objektivt kriterium. Der skal ikke tages hensyn til leverandørens og/eller modtagerens subjektive opfattelse.

37. Det følger af sjette direktivs artikel 2, at hver transaktion sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig transaktion (22), men en række ydelser, som formelt set er særskilte, og som kan leveres enkeltvis og dermed indebære afgiftspålæggelse eller fritagelse, skal i visse tilfælde anses for at udgøre én enkelt transaktion, når de ikke er uafhængige (23).

38. Dette er f.eks. tilfældet, når det efter en analyse baseret på objektive kriterier fremgår, at en eller flere ydelser skal anses for at udgøre hovedydelsen, og at en anden eller nogle andre ydelser skal anses for sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt følger hovedydelsen (24). 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 (25). Der er ligeledes tale om én enkelt transaktion, når to eller flere omstændigheder eller handlinger, som en afgiftspligtig person leverer til sin ordregiver, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkel udelelig ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (26).

39. Hvis man betragter de faktiske og retlige omstændigheder, der ligger til grund for hovedsagen, er der efter min opfattelse kun meget lidt, der taler for at anse den omtvistede tjenesteydelse for en sekundær ydelse.

40. Det er ganske vist korrekt, at rengøring af fællesarealer som regel er en væsentlig forudsætning for en normal brug af det lejede. Denne virksomhed vedrører dog, som den græske regering og sagsøgte med rette anfører, ikke de lokaler, der specifikt er overdraget med henblik på beboelse, og som udgør den egentlige genstand for en lejekontrakt, men kun de fællesarealer i udlejningsejendommen, der er tilgængelige for alle og ikke er egnede som beboelse. Tilsvarende gælder for udlejning af lokaler til andre formål, eksempelvis kontorlokaler, der kun tillader kontorvirksomhed inden for det område, der er bestemt hertil. I så henseende kan der både fastslås en rumlig og en formålsbestemt begrænsning af den omtvistede tjenesteydelse.

41. Bortset herfra er der ikke tale om en opdeling af én enkelt udelelig økonomisk ydelse, når der sondres mellem den økonomiske virksomhed i form af udlejning af lejligheder og virksomheden i form af rengøring af fællesarealer. De to former for virksomhed er ikke så tæt forbundet med hinanden, at en opdeling virker kunstig, især da parterne som regel frit kan aftale, hvem der i det konkrete tilfælde skal påtage sig denne opgave. Som den tjekkiske regering anfører med henvisning til den nuværende praksis i Den Tjekkiske Republik (27), kan rengøringen af fællesarealer principielt organiseres på tre forskellige måder: (1) Lejerne udfører selv denne opgave. (2) Rengøringsydelsen leveres af en tredjemand, der derefter fakturerer lejerne for den. (3) Udlejeren sikrer, at fællesarealerne bliver rengjort, enten af udlejerens egne ansatte (f.eks.

viceværter) eller af et rengøringsfirma, der specifikt har fået overdraget opgaven. Det fremgår af de mange mulige løsningsmodeller, at hverken brugsretten eller den faktiske mulighed for at bruge lejlighederne på den tilsigtede måde bringes alvorligt i fare, hvis udlejer undtagelsesvis ikke står for udførelsen af rengøringsydelserne.

3. Princippet om merværdiafgiftens neutralitet

42. De mange forskellige løsningsmodeller er også relevante henset til afgiftsneutraliteten og den overensstemmende anvendelse af sjette direktivs bestemmelser. Jeg vil i denne forbindelse påpege, at hensynet til princippet om afgiftsneutralitet i henhold til Domstolens praksis spiller en væsentlig rolle, bl.a. også ved anvendelsen af de fritagelser, der er hjemlet i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b) (28).

43. Princippet om afgiftsneutralitet, der er kommet til udtryk i første direktivs artikel 2 (29) og i øvrigt ligger til grund for det fælles merværdiafgiftssystem, som det også fremgår af sjette direktivs fjerde og femte betragtning, indebærer, at al økonomisk virksomhed skal behandles på samme måde (30). Domstolen har i Cimber Air-dommen (31) og Jyske Finans-dommen (32) præciseret dette princip således, at det er til hinder for, at erhvervsdrivende, som udfører de samme transaktioner, behandles forskelligt med hensyn til opkrævning af merværdiafgift.

44. Tager man udgangspunkt i den første af de løsningsmodeller, der er nævnt i punkt 41 i dette forslag til afgørelse, må man konkludere, at rengøring af fællesarealer ikke kan pålægges merværdiafgift, da der hverken er tale om en levering af genstande eller om en tjenesteydelse som omhandlet i sjette direktivs artikel 2.

45. Tager man derimod udgangspunkt i den anden løsningsmodel, må det konstateres, at denne økonomiske virksomhed, i lighed med enhver anden tjenesteydelse, er afgiftspligtig. I sig selv vedrører denne virksomhed ikke udlejningen og skal derfor på baggrund af det førnævnte princip om, at hver transaktion sædvanligvis skal anses for en særskilt og uafhængig transaktion (33), behandles anderledes i afgiftsmæssig henseende, idet afgiftsfritagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b) ikke må anvendes. Dette påpeger både den forelæggende ret i sin forelæggelseskendelse (34) og den tjekkiske regering (35) med rette.

46. Den tredje løsningsmodel, som hovedsagen omhandler, adskiller sig objektivt betragtet kun fra den anden mulighed ved, at den, der leverer rengøringsydelserne, samtidig er udlejer. Spørgsmålet er derfor, om det er berettiget a priori at antage, at der er tale om en selvstændig sekundær ydelse set i forhold til udlejningen, blot fordi der er identitet mellem udlejer og leverandør. Dette forhold kan, som Domstolen antydede i Henriksen-dommen (36), ganske vist eventuelt være et indicium for, at der foreligger én enkelt økonomisk transaktion, men er dog ikke i sig selv afgørende. Den omstændighed, at sagsøgeren i hovedsagen fakturerer rengøringsydelserne separat og ikke en samlet pris, der også inkluderer huslejen, kan lige så vel anføres som indicium for, at der foreligger en selvstændig ydelse. Som Domstolen har fastslået i CPP-dommen (37), kan det forhold, at en tjenesteyder leverer sammensatte ydelser enten mod betaling af en samlet pris eller efter separate fakturaer, anvendes som indicium. Som en logisk konsekvens heraf taler den separate fakturering af rengøringsydelserne i hovedsagen også imod, at der foreligger én enkelt ydelse.

47. Den tjekkiske regering har ret i, at denne tredje model kan udvides med yderligere elementer efter forgodtbefindende, hvilket vil gøre det stadig vanskeligere at træffe afgørelse i den enkelte sag. Man kunne f.eks. forestille sig en situation, hvor en udlejer også leverer rengøringsydelser i andre udlejningsejendomme, der ikke udlejes af denne udlejer. Alligevel ville den tjenesteydelse, som den pågældende leverer, være af samme karakter som den i hovedsagen. Efter min opfattelse ville det derfor være i strid med både princippet om

afgiftsneutralitet (38) og sammenhængen i det fælles merværdiafgiftssystem, såfremt de ovenfor beskrevne modeller skulle behandles forskelligt, afhængig af, om udlejeren eller en tredjemand udfører de pågældende rengøringsydelser. Den usikkerhed, der ville være forbundet med hvert enkelt tilfælde, ville komplicere anvendelsen af bestemmelserne om merværdiafgift unødigt (39) og gøre de nationale told- og skattemyndigheders afgørelser mindre forudsigelige for skatteyderne.

4. Historisk og teleologisk fortolkning af afgiftsfritagelsen

48. De socialpolitiske overvejelser, som den forelæggende ret har anført, er ikke i sig selv tilstrækkelige til at afkræfte ovenstående følgeslutninger. De kan ikke uden videre anvendes som argument for at fritage rengøring af fællesarealer for merværdiafgift. Den forelæggende ret har ganske vist ret i, at en bolig er billigere, hvis rengøringen af fællesarealer ikke pålægges merværdiafgift. Rent faktisk ser det ud til, at undtagelsesbestemmelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), historisk set bl.a. beror på socialpolitiske overvejelser. Således var udlejning af boliger før harmoniseringen ved sjette direktiv allerede af sociale årsager ikke pålagt afgift i de fleste medlemsstater (40). Dette skulle fortsat gælde efter vedtagelsen af sjette direktiv for at hindre huslejestigninger.

49. Fællesskabslovgiver har imidlertid, hvilket en fortolkning af de relevante bestemmelser i sjette direktiv på grundlag af ordlyden (41) og den systematiske sammenhæng (42) samt henset til princippet om afgiftsneutralitet (43) viser, udtrykkelig haft til hensigt at begrænse afgiftsfritagelsen i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), til »udlejning« i ordets snævre forstand, således at den kun omfatter de tjenesteydelser, der objektivt set er en samlet ydelse, der kan anses for »udlejning«. Disse betingelser er imidlertid ikke opfyldt i alle tilfælde, og, som allerede anført, heller ikke i den foreliggende sag.

50. Endvidere må man ikke glemme, at der findes endnu en grund til, at udlejning af fast ejendom er fritaget for afgift. Som generaladvokat Jacobs har redegjort for i sit forslag til afgørelse i Blasi-sagen (44), er fast ejendom, der allerede er i brug, ikke resultatet af en produktionsproces. Efter den indledende byggemodning og opførelsen af en bygning anvendes en fast ejendom snarere passivt, uden at der tilføres nogen merværdi. Derfor er kun den første levering af en byggemodnet byggegrund samt leveringen af en bygning, inden den tages i brug første gang, pålagt merværdiafgift, mens den efterfølgende overdragelse af en bygning, der allerede er taget i brug, og udlejningen af en sådan ikke pålægges merværdiafgift. Denne begrundelse for afgiftsfritagelsen kan imidlertid ikke komme i betragtning, når der er tale om en aktiv virksomhed (45) som rengøring af fællesarealer.

5. Konklusion

51. Henset til ovenstående betragtninger finder jeg, at det er et principielt krav, at transaktioner, der hidrører fra en udlejers rengøring af fællesarealer, undtages fra fritagelsen i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), og pålægges merværdiafgift, idet jeg dog ikke a priori ønsker at udelukke, at navnlig den kontraktlige udformning af den enkelte lejekontrakt, ordensreglementet for den enkelte udlejningsejendom eller den faste retspraksis i en bestemt medlemsstat undtagelsesvis kan give anledning til en anden vurdering end den, der er foretaget på et abstrakt grundlag i nærværende forslag til afgørelse. Hvorvidt dette gør sig gældende i den konkrete sag, er det op til den nationale ret, der har til opgave at anvende svarene på de faktiske omstændigheder i den foreliggende sag, at undersøge, eventuelt under inddragelse af ovenstående betragtninger.

52. Herefter bør svaret på det første præjudicielle spørgsmål være, at sjette direktivs artikel 6 og 13 skal fortolkes således, at udlejningen af en lejlighed (eventuelt af et lokale, som ikke

anvendes til beboelse), på den ene side, og den dermed forbundne rengøring af fællesarealer, på den anden side, principielt skal anses for selvstændige og af hinanden uafhængige transaktioner. Det tilkommer imidlertid den nationale ret at fastslå, hvorvidt den kontraktlige udformning af den pågældende lejekontrakt, ordensreglementet for den pågældende udlejningsejendom og den faste retspraksis i den pågældende medlemsstat undtagelsesvis giver mulighed for en anden vurdering.

C – *Det andet spørgsmål*

53. I betragtning af den foreslåede besvarelse af det første spørgsmål er det kun nødvendigt at besvare det andet spørgsmål for det tilfælde, at den forelæggende ret efter en bedømmelse af alle omstændigheder i hovedsagen skulle være af den opfattelse, at udlejningen af lejligheder og for det andet den dermed forbundne rengøring af fællesarealer undtagelsesvis ikke kan anses for selvstændige transaktioner, der beskattes særskilt.

54. I så fald skulle det lægges til grund, at der foreligger en samlet ydelse, der opfylder kriterierne for »udlejning af fast ejendom« i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b). I overensstemmelse hermed ville denne direktivbestemmelse udelukke, at betalingen for rengøring af fællesarealer i en udlejningsejendom med boliger pålægges merværdiafgift.

55. Derfor bør det andet præjudicielle spørgsmål besvares med, at såfremt den nationale ret skulle lægge til grund, at udlejningen af lejligheder og den dermed forbundne rengøring af fællesarealer undtagelsesvis ikke kan anses for selvstændige transaktioner, der beskattes særskilt, skal rengøring af fællesarealer anses for en del af en »udlejning af fast ejendom« i den forstand, hvori begrebet er anvendt i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), hvorved det udelukkes, at betalingen for denne virksomhed pålægges merværdiafgift.

VII – **Forslag til afgørelse**

56. På baggrund af de ovennævnte overvejelser foreslår jeg Domstolen at besvare de præjudicielle spørgsmål på følgende måde:

»1) Sjette direktivs artikel 6 og 13 skal fortolkes således, at udlejningen af en lejlighed (eventuelt af et lokale, som ikke anvendes til beboelse), på den ene side, og den dermed forbundne rengøring af fællesarealer, på den anden side, principielt skal anses for selvstændige transaktioner, som beskattes særskilt.

Det tilkommer imidlertid den nationale ret at fastslå, hvorvidt navnlig den kontraktlige udformning af den pågældende lejekontrakt, ordensreglementet for den pågældende udlejningsejendom og den faste retspraksis i den pågældende medlemsstat undtagelsesvis giver mulighed for en anden vurdering.

2) Såfremt den nationale ret skulle lægge til grund, at de to former for økonomisk virksomhed ikke kan anses for selvstændige transaktioner, der beskattes særskilt, skal rengøring af fællesarealer anses for en del af en »udlejning af fast ejendom« i henhold til sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), hvorved det udelukkes, at betalingen for denne virksomhed pålægges merværdiafgift.«

1 – Originalsprog: tysk.

2 – EFT L 145, s. 1.

3 – Dom af 2.5.1996, sag C-231/94, Sml. I, s. 2395.

4 – Jf. herom J.-L. Albert, *L'IVA nella prospettiva dell'ampliamento dell'Unione Europea, Fiscalità e globalizzazione*

, Torino, 2007, s. 53 f., der peger på de tiltrædende staters tilpasningsvanskeligheder set i lyset af mangfoldigheden af nedarvede nationale ordninger på merværdiafgiftsområdet, der har gjort det nødvendigt at indføre overgangsordninger for visse sektorer på markedet for tjenesteydelser.

5 – B. Terra/J. Kajus, *A guide to the European VAT Directives – Introduction to European VAT 2008*, bind 1, kapitel 3, 3.1.1, s. 87, og J.-M. Communier, *Droit fiscal communautaire*, Bruxelles, 2001, s. 194 f., ser Rådets afgørelse af 21.4.1970 om udskiftning af medlemsstaternes finansielle bidrag med Fællesskabernes egne indtægter som den væsentligste grund til en yderligere harmonisering. I henhold til denne afgørelse skulle Fællesskabets budget fra 1975, ud over told og importafgifter på landbrugsprodukter, finansieres af en del af merværdiafgiften. Afgørelsen om egne indtægter fastsætter de principielle bestemmelser for finansieringen af Fællesskabernes budget. Afgørelsen, der senest er ændret ved Rådets afgørelse af 7.6.2007 om ordningen for De Europæiske Fællesskabers egne indtægter, EUT L 163, s. 17, vedtages som regel enstemmigt i Rådet og ratificeres af alle medlemsstater. Afgørelsen af 7.6.2007 bestemmer i artikel 2, stk. 1, litra b), at egne indtægter, der opføres på Den Europæiske Unions almindelige budget, omfatter provenuet af anvendelse af en ensartet sats, som gælder for alle medlemsstater, på de harmoniserede afgiftsberegningsgrundlag, der fastlægges i henhold til fællesskabsregler. Det beregningsgrundlag, som skal tages i betragtning i denne sammenhæng, overstiger ikke 50% af hver enkelt medlemsstats bruttonationalindkomst som defineret i stk. 7. Med hensyn til, hvordan ordningen med egne indtægter fungerer, henvises til Kommissionens rapport »Finansieringen af Den Europæiske Union« af 6.9.2004, KOM(2004) 505 endelig udg.

6 – I denne retning R. Voß, »Steuerrecht«, i: Dausen (udg.) *Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts*, bind 2, del J, nr. 184 og 185; J.-M. Communier, l.c., nævnt ovenfor i fodnote 5, s. 192; G. Pinheira, *A fiscalidade directa na União Europeia*, Coimbra, 1998, s. 22. Det erhvervspolitiske formål med harmoniseringen er efter sidstnævntes opfattelse for det første at virkeliggøre det indre marked ved at afskaffe forskelsbehandling og konkurrencefordrejning i forbindelse med anvendelsen af de nationale skatte- og afgiftssystemer og for det andet at integrere de enkelte nationaløkonomier. M. Reich/B. König, *Europäisches Steuerrecht*, Zürich, 2006, s. 16, påpeger, at det harmoniseringskoncept, der er forankret i artikel 93 EF, hovedsageligt tager sigte på at fjerne de konkurrencebegrænsende elementer i varehandelen.

7 – Domstolen har flere gange understreget nødvendigheden af, at afgiftsfritagelserne anvendes ensartet, og har i denne forbindelse henvist til sjette direktivs 11. betragtning, hvoraf det fremgår, at »der bør udarbejdes en fælles liste over fritagelser med henblik på en sammenlignelig opkrævning af de egne indtægter i samtlige medlemsstater«. Domstolen har på baggrund heraf konkluderet, at selv om direktivets artikel 13, punkt B, henviser til de betingelser for fritagelse, som skal opstilles af medlemsstaterne, skal fritagelserne i henhold til denne bestemmelse svare til de selvstændige begreber i fællesskabsretten, således at beregningsgrundlaget for merværdiafgiften kan fastsættes på ensartet vis og efter fællesskabsretlige regler, jf. dom af 4.10.2001, sag C-326/99, »Goed Wonen«, Sml. I, s. 6831, præmis 47, af 12.9.2000, sag C-358/97, Kommissionen mod Irland, Sml. I, s. 6301, præmis 51, og af 8.3.2001, sag C-240/99, Försäkringaktiebolaget Skandia, Sml. I, s. 1951, præmis 23. C. Cornia, »Le locazioni di immobili ai fini Iva tra interpretazione della norma e riqualificazione della fattispecie« *Rassegna tributaria*, 2005, hæfte 2, s. 647, peger ligeledes på nødvendigheden af, at afgiftsfritagelserne anvendes ensartet.

8 – Jf. forslag til afgørelse fremsat af generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer den 4.5.2004, sag C-284/03, Temco Europe, Sml. I, s. 11237, punkt 1, og forslag til afgørelse fremsat af generaladvokat Kokott den 14.10.2004, sag C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Sml. I, s. 1527, punkt 16. P. Haunold, *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Wien, 1997, s. 47 og 49, påpeger, at Domstolen ved fortolkningen af fællesskabsretten gør brug af alle de klassiske fortolkningsmetoder: fortolkning af

ord, systematisk, teleologisk og historisk fortolkning. For Domstolens fortolkning af direktiver vedrørende merværdiafgift gør sig det særlige forhold gældende, at undtagelser principielt skal fortolkes snævert, fordi de udgør en undtagelse fra den generelle pålæggelse af forbrugsafgifter og derfor kan føre til konkurrencefordrejning. Dette gælder navnlig i forbindelse med anvendelsen af afgiftsfritagelserne i henhold til sjette direktiv, men også i forbindelse med fortolkningen af andre afgiftsordninger, der indeholder undtagelser fra visse principper. Efter forfatterens opfattelse er den principielt snævre fortolkning af undtagelsesbestemmelser dog kun en underart af den systematiske og teleologiske fortolkning.

9 – Dommen i sagen Faaborg-Gelting Linien, nævnt ovenfor i fodnote 3, præmis 12, samt dom af 18.1.2001, sag C-150/99, Stockholm Lindöpark, Sml. I, s. 493, præmis 26, og af 12.6.2003, sag C-275/01, Sinclair Collins, Sml. I, s. 5965, præmis 26.

10 – Jf. dom af 26.3.1987, sag 235/85, Kommissionen mod Nederlandene, Sml. s. 1471, præmis 6, af 15.6.1989, sag 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties mod Staatssecretaris van Financiën, Sml. s. 1737, præmis 10, af 4.12.1990, sag C-186/89, van Tiem, Sml. I, s. 4363, præmis 17, dommen af 12.9.2000 i sagen Kommissionen mod Irland, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 27, og dom af 16.9.2008, sag C-288/07, Isle of Wight Council m.fl., endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 28. I sit forslag til afgørelse fremsat den 15.3.1988, sag 122/87, Kommissionen mod Italien, Sml. s. 2685, har generaladvokat Vilaça henvist til sjette direktivs vide anvendelsesområde. Som han med rette har anført, er sjette direktivs artikel 2 og 4 udtryk for det generelle princip, der er gældende for fællesskabsmerværdiafgiftens opbygning, og som er udtrykt i betragtningerne til første og sjette direktiv. Ifølge første direktivs femte betragtning »[opnås] det mest enkle og mest neutrale merværdiafgiftssystem [...], når afgiften opkræves så generelt som muligt, og når dens anvendelsesområde omfatter samtlige produktions- og fordelingsled samt tjenesteydelsesområdet«.

11 – Dommen i sagen Stichting Uitvoering Financiële Acties, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 13, dom af 11.8.1995, sag C-453/93, Bulthuis-Griffioen, Sml. I, s. 2341, præmis 19, af 5.6.1997, sag C-2/95, SDC, Sml. I, s. 3017, præmis 20, og af 7.9.1999, sag C-216/97, Gregg, Sml. I, s. 4947, præmis 12, dommen i sagen Kommissionen mod Irland, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 52, Stockholm Lindöpark-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 25, samt »Goed Wonen«-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 46, og dom af 8.12.2005, sag C-280/04, Jyske Finans, Sml. I, s. 10683, præmis 21.

12 – Dommen i sagen Stichting Uitvoering Financiële Acties, nævnt ovenfor i fodnote 10, præmis 11, Bulthuis-Griffioen-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 18, SDC-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 21, dommen i sagen Kommissionen mod Irland, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 51, dom af 16.1.2003, sag C-315/00, Maierhofer, Sml. I, s. 563, præmis 25, Sinclair Collins-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 9, præmis 22, dom af 18.11.2004, sag C-284/03, Temco Europe, Sml. I, s. 11237, præmis 16, og af 3.3.2005, sag C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Sml. I, s. 1527, præmis 27.

13 – Dom af 4.10.2001, sag C-326/99, »Goed Wonen«, Sml. I, s. 6831, præmis 44, og af 12.6.2003, C-275/01, Sinclair Collins, Sml. I, s. 5965, præmis 24.

14 – Jf. i denne retning dom af 18.11.2004, sag C-284/03, Temco Europe, Sml. I, s. 11237, præmis 18, og af 3.3.2005, sag C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, Sml. I, s. 1527, præmis 28.

15 – Dommen i sagen Kommissionen mod Irland, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 52-57, dom af 9.10.2001, sag C-409/98, Mirror Group, Sml. I, s. 7175, præmis 31, »Goed Wonen«-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 55, dom af 9.10.2001, sag C-108/99, Cantor Fitzgerald

International, Sml. I, s. 7257, præmis 21, og Temco Europe-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 19. Generaladvokat Ruiz-Jarabo Colomer har i punkt 20 og 21 i sit forslag til afgørelse fremsat den 4.5.2004 i Temco Europe-sagen sammenfattet Domstolens retspraksis vedrørende kriterierne for en afgiftsfritagelse i forbindelse med udlejning af fast ejendom som omfattende »transaktioner, hvorved 1) ejeren af en fast ejendom overlader én anden person 2) og udelukker alle andre fra 3) brugsretten til sin ejendom 4) for den aftalte periode og 5) mod betaling af leje. Ved bedømmelsen af, om en bestemt aftale falder ind under denne definition, skal der tages hensyn til samtlige omstændigheder ved den pågældende transaktion, idet der skal lægges vægt på dens objektive karakter, uanset hvordan parterne har kvalificeret den«.

16 – Af denne grund har Domstolen i »Goed Wonen«-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 59, fastslået, at sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), og punkt C, litra a), skal fortolkes således, at de ikke er til hinder for en national bestemmelse, hvorefter stiftelse af en sådan tinglig rettighed, hvorved rettighedshaveren tildeles en brugsret til en fast ejendom, for en aftalt periode og mod vederlag, som den i hovedsagen omhandlede ususfructusret, kan sidestilles med udlejning og bortforpagtning af fast ejendom med henblik på anvendelsen af afgiftsfritagelsen.

17 – Jf. »Goed Wonen«-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 52, hvori Domstolen har anført, at selv om udlejning af fast ejendom således som udgangspunkt henhører under begrebet »økonomisk virksomhed« som omhandlet i sjette direktivs artikel 4, udgør det normalt en forholdsvis passiv virksomhed, som ikke tilfører en væsentlig merværdi.

18 – Jf. Temco Europe-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 14, præmis 27. Generaladvokat Jacobs har i sit forslag til afgørelse af 25.9.1997, sag C-346/95, Blasi, Sml. I, s. 481, punkt 15, ligeledes betegnet udlejning af fast ejendom som en »relativt passiv aktivitet«.

19 – Dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 27, af 27.10.2005, sag C-41/04, Levob Verzekeringen og OV Bank, Sml. I, s. 9433, præmis 18, og af 21.2.2008, sag C-425/06, Part Service, endnu ikke trykt i Samling af Afgørelser, præmis 49.

20 – Jf. CPP-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 29.

21 – Den praktiske gennemførlighed spiller en væsentlig rolle ved bedømmelsen af spørgsmålet om, hvor der i det enkelte tilfælde er tale om en samlet ydelse eller om to selvstændige ydelser. Som generaladvokat Kokott med rette har anført i fodnote 23 i sit forslag til afgørelse af 12.5.2005, Levob Verzekeringen og OV Bank, nævnt ovenfor i fodnote 19, synes der i nogle forslag til afgørelse endog at være en tendens til i denne situation at lægge større vægt på den praktiske gennemførlighed end på nøjagtigheden. Jf. forslag til afgørelse fremsat af generaladvokat Cosmas den 1.2.1996, sag C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, punkt 14, forslag til afgørelse fremsat af generaladvokat Fennelly den 25.4.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, punkt 35, og forslag til afgørelse fremsat af generaladvokat Fennelly den 11.6.1998, CPP, nævnt ovenfor i fodnote 19, punkt 47 ff.

22 – CPP-dommen, præmis 29, dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 20, og Part Service-dommen, præmis 50, alle nævnt ovenfor i fodnote 19.

23 – Part Service-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 51.

24 – Jf. i denne retning CPP-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 30, dom af 15.5.2001, sag C-34/99, Primback, Sml. I, s. 3833, præmis 45, dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 21, og Part Service-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 19, præmis 52.

25 – Jf. CPP-dommen, præmis 29, og Part Service-dommen, præmis 52, begge nævnt ovenfor i fodnote 19.

26 – Dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 22, og Part Service-dommen, præmis 53, begge nævnt ovenfor i fodnote 19.

27 – Jf. s. 5 i den tjekkiske regerings skriftlige indlæg.

28 – Jf. »Goed Wonen«-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 7, præmis 56, hvori Domstolen begrundede sin beslutning om at sidestille indrømmelsen af en ret som en ususfructusret med udlejning og forpagtning inden for rammerne af anvendelsen af sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), og punkt C, litra a), med »hensyn[et] til princippet om afgiftsneutralitet« og »kravet om en overensstemmende anvendelse af bestemmelserne i sjette direktiv, navnlig den korrekte, enkle og ensartede anvendelse af fritagelserne«. Jf. også dom af 11.6.1998, sag C-283/95, Fischer, Sml. I, s. 3369, præmis 28. C. Cornia, I.c., nævnt ovenfor i fodnote 7, s. 647, er af den opfattelse, at den ensartede anvendelse af fællesskabsretten i forbindelse med afgiftsfritagelserne følger af, at det er nødvendigt at sikre afgiftsneutraliteten i konkurrencen. Afgiftsneutraliteten forudsætter, at transaktioner, der er ens ud fra et forbrugersynspunkt, får samme afgiftsmæssige behandling. W. Birkenfeld, *Mehrwertsteuer der EU*, 4. oplag, Bielefeld, 2001, s. 32 og 33, anfører, at Domstolen af hensyn til afgiftsneutraliteten anlægger en vid fortolkning af begreber, der anvendes til fastsættelse af afgiftsgrundlaget (afgiftspligtig, økonomisk virksomhed, levering, modydelse). Af samme grund fortolker Domstolen kriterierne for fritagelse og afvigelser fra afgiftsgrundlaget snævert. C- Lohse, »Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht« *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (udg. af Achat/Tumpel), Wien, 2001, s. 58 og 59, anfører, at neutralitetsprincippet kan benyttes til at begrænse anvendelsesområdet for afgiftsfritagelser gennem en snæver fortolkning af kriterierne herfor. Omvendt indebærer det, at de kriterier, der ligger til grund for merværdiafgiftens anvendelse, skal fortolkes vidt.

29 – Artikel 2, stk. 1 og 2, i Rådets direktiv 67/227/EØF af 11.4.1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (første direktiv), EFT 1967, s. 12, har følgende ordlyd: »(1) Det fælles merværdiafgiftssystem bygger på den grundsætning, at der på ting og tjenesteydelser skal anvendes en generel forbrugsafgift, der er nøjagtig proportional med tingenes og tjenesteydelsernes pris, uanset antallet af omsætninger i de produktions- og fordelingsled, der ligger før beskatningsleddet.

(2) Ved enhver omsætning svares en merværdiafgift, der beregnes af tingens eller tjenesteydelsens pris med anvendelse af den afgiftssats, som gælder for tingen eller tjenesteydelsen med fradrag af det merværdiafgiftsbeløb, der umiddelbart har belastet de forskellige omkostningselementer.«

30 – Jf. dom af 20.6.1996, sag C-155/94, Wellcome Trust, Sml. I, s. 3013, præmis 38, og af 3.12.1998, sag C-381/97, Belgocodex, Sml. I, s. 8153, præmis 18.

31 – Dom af 16.9.2004, sag C-382/02, Sml. I, s. 8379, præmis 23 og 24.

32 – Nævnt ovenfor i fodnote 11, præmis 39.

33 – Jf. punkt 37 i dette forslag til afgørelse.

34 – Jf. præmis 6 i forelæggelseskendelsen.

35 – Jf. punkt 13 i den tjekkiske regerings skriftlige indlæg.

36 – Dom af 13.7.1989, sag 173/88, Henriksen, Sml. s. 2763, præmis 16. Det centrale punkt i denne sag var spørgsmålet, om begrebet »udlejning af pladser til parkering af køretøjer« i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), nr. 2, der fastsætter en undtagelse fra den generelle afgiftsfritagelse for »udlejning og forpagtning af fast ejendom«, der er indeholdt i samme direktivs artikel 13, punkt B, litra b), omfatter udlejning af ethvert areal, der er bestemt til parkering af køretøjer, herunder lukkede garager. Domstolen fastslog, at denne udlejning ikke kan undtages fra afgiftsfritagelsen, såfremt udlejningen sker i nær tilknytning til en afgiftsfri udlejning af fast ejendom, der er bestemt til anden brug. Efter Domstolens opfattelse er der tale om én enkelt økonomisk transaktion, »såfremt [...] pladsen til parkering af køretøjer og den faste ejendom, der er bestemt til anden brug, hører til samme bebyggelse, og såfremt [...] begge de nævnte ejendomme udlejes til den samme lejer af én og samme ejer«.

37 – CPP-dommen, nævnt ovenfor i fodnote 19. I denne doms præmis 31 udtalte Domstolen, at det under disse omstændigheder ganske vist ikke har afgørende betydning, at der kun faktureres en enkelt pris, men at en tjenesteyders levering til en samlet pris til kunderne af en ydelse, der består af flere elementer, kan tale for, at der foreligger én enkelt ydelse. Dette indebærer nødvendigvis omvendt, at en særskilt fakturering af en del af den sammensatte tjenesteydelse kan tale imod, at der foreligger én enkelt ydelse.

38 – Jf. punkt 42 i dette forslag til afgørelse.

39 – I. Ibáñez García, »Las exenciones en el IVA: Pecado original del impuesto comunitario«, *Noticias de la Unión Europea*, 2003, nr. 226, s. 103 f.; samme forfatter, »El IVA en la actividad inmobiliaria: cuestiones pendientes«, *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, 2008, nr. 4, s. 43 f., kritiserer den retlige usikkerhed, som listen over undtagelser og fritagelser fra afgiftspligten i praksis skaber, fordi den er kompliceret at anvende. Forfatteren anser dette for en begrænsning af princippet om afgiftsneutralitet. Af særlig interesse for den situation, der ligger til grund for hovedsagen, er de teoretiske overvejelser hos J.-C. Scholsem, *La T.V.A. européenne face au phénomène immobilier*, Liège 1976, præmis 55, s. 93 og 94. Forfatteren undersøger forskellige hypotetiske afgiftsmodeller for lejeforhold. Efter den første model kunne alle transaktioner i forbindelse med udlejningen være pålagt merværdiafgift, herunder selve udlejningen. Efter forfatterens opfattelse ville denne løsning være den, der i højeste grad opfylder princippet om afgiftsneutralitet. I en anden løsning, der vel svarer til sjette direktiv, fritages udlejning af fast ejendom for merværdiafgift af socialpolitiske grunde, hvilket forfatteren ganske vist finder i modstrid med afgiftsneutraliteten, men dog anser for begrundet. En undtagelse fra denne fritagelse skulle dog være »vedligeholdelses- og reparationsudgifterne«, idet forfatteren som begrundelse for denne indskrænkning anfører »administrativ enkelhed«.

40 – Jf. Kommissionens forslag til sjette direktiv, *Bulletin for De Europæiske Fællesskaber*, Supplement 11/73, s. 17. Jf. herom generaladvokat Kokotts forslag til afgørelse i sagen Fonden Marselisborg Lystbådehavn, nævnt ovenfor i fodnote 8, punkt 46. J.-M. Communier, l.c., nævnt ovenfor i fodnote 5, s. 230, påpeger, at fritagelserne i sjette direktivs artikel 13, punkt B, litra b), kan forklares ud fra generelle politiske overvejelser, der er fælles for Det Europæiske Fællesskabs medlemsstater. Ifølge J.-C. Scholsem, l.c., nævnt ovenfor i fodnote 39, præmis 163, s. 264, afspejler artikel 13, punkt B, litra b), den ordning, der med visse variationer allerede fandtes i alle medlemsstaterne, inden sjette direktiv trådte i kraft.

41 – Jf. punkt 32 i dette forslag til afgørelse.

42 – Jf. punkt 28 og 29 i dette forslag til afgørelse.

43 – Jf. punkt 42-47 i dette forslag til afgørelse.

44 – Generaladvokatens forslag til afgørelse i Blasi-sagen, nævnt ovenfor i fodnote 18, punkt 15 og 16.

45 – Jf. punkt 32 i dette forslag til afgørelse.