



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 16 april 2015*

”Begäran om förhandsavgörande — Beskattning — Gemensamt system för mervärdesskatt — Uthyrning av en fastighet — Tillhandahållande av el, värme, vatten och sophämtning — Avtal mellan hyresvärderna och leverantörerna av dessa varor och tjänster — Tjänster som tillhandahålls hyresgästen och som ska anses utförda av hyresvärderna — Övriga avgifter vid hyra — Fastställande av beskattningsunderlaget — Möjlighet att låta övriga avgifter vid hyra ingå i beskattningsunderlaget för hyrestjänsten — Transaktion som består av ett enda tillhandahållande eller av flera fristående tillhandahållanden”

I mål C-42/14,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) genom beslut av den 22 oktober 2013, som inkom till domstolen den 27 januari 2014, i målet

Minister Finansów

mot

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Ilešič samt domarna A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas och C. G. Fernlund (referent),

generaladvokat: E. Sharpston,

justitiesekreterare: handläggaren K. Malacek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 27 november 2014,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Minister Finansów, genom T. Tratkiewicz och J. Kaute, båda i egenskap av ombud,
- Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, genom K. Przygodzka och A. Fajt, båda i egenskap av ombud, biträdda av K. Warfołomiejew, radca prawny, och Ł. Adamczyk, doradca podatkowy,
- Polens regering, genom B. Majczyna och A. Kramarczyk-Szaładzińska, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: polska.

- Greklands regering, genom K. Nasopoulou, i egenskap av ombud,
 - Förenade kungarikets regering, genom J. Beeko, i egenskap av ombud, biträdd av R. Hill, barrister,
 - Europeiska kommissionen, genom Ł. Habiak och L. Lozano Palacios, 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), i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 (EUT L 10, s. 14) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Minister Finansów (finansministern) och Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (byrån för arméns fastigheter i Warszawa, nedan kallad Wojskowa Agencja Mieszkaniowa) angående ett individuellt tolkningsbesked från Minister Finansów av den 21 juni 2011, enligt vilket Minister Finansów inte godtog Wojskowa Agencja Mieszkaniowas beräkning och tillämpning av mervärdesskatt när det gäller varor och tjänster som levereras respektive tillhandahålls i samband med uthyrning av fastigheter.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 I artikel 1.2 andra stycket i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”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 14.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Med ’leverans av varor’ avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över materiella tillgångar.”
- 5 I artikel 15.1 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”El, gas, värme, kyla och liknande skall likställas med materiella tillgångar.”
- 6 I artikel 24.1 i mervärdesskattedirektivet anges följande:

”Med tillhandahållande av tjänster avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor.”

7 I artikel 73 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”För andra leveranser av varor och tillhandahållanden av tjänster än som avses i artiklarna 74–77 skall beskattningsunderlaget omfatta allt som utgör den ersättning som leverantören eller tillhandahållaren har erhållit eller skall erhålla från förvärvaren eller en tredje part för dessa transaktioner, inklusive subventioner som är direkt kopplade till priset på transaktionerna.”

Polsk rätt

8 I artikel 7.1 i lagen om skatt på varor och tjänster (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U n° 54, position 535) av den 11 mars 2004 (nedan kallad mervärdesskattelagen) anges följande:

”Leverans av varor som avses i artikel 5.1.1 omfattar överföring av rätten att såsom ägare förfoga över varor ...”

9 I artikel 8.1 i denna lag föreskrivs följande:

”Tjänster som avses i artikel 5.1.1 ovan omfattar alla tjänster som tillhandahålls en fysisk person, juridisk person eller en enhet som inte är rättssubjekt, och vilka inte utgör leverans av varor i den mening som avses i artikel 7 ...”

10 I artikel 29.1 i mervärdesskattelagen föreskrivs följande:

”Beskattningsunderlaget utgörs - med förbehåll för punkterna 2–21, artiklarna 30–32, 119 samt 120.4 och 120.5 - av omsättningen. Omsättningen motsvarar försäljningsbeloppet före den skatt som ska betalas på försäljningen. Det belopp som ska betalas omfattar hela den ersättning som förvärvaren eller en tredjeman ska betala. Detta belopp ökas med erhållna bidrag, subventioner och annat stöd av liknande slag som direkt påverkar priset (det belopp som ska betalas) på de varor som levererats eller de tjänster som tillhandahållits av den skattskyldige, med avdrag för det skattebelopp som ska erläggas.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

11 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa är en offentligrättslig juridisk person som har till uppgift att bland annat hyra ut de statliga fastigheter som anförtrotts den. I samband med denna verksamhet vidarefakturerar Wojskowa Agencja Mieszkaniowa vissa tjänster – vilka utgörs av dels tillhandahållande av vissa nyttigheter, nämligen el, värme och vatten, dels sophämtning – genom att på hyresgästerna överföra de kostnader som erlagts till utomstående leverantörer för dessa varor och tjänster. När det gäller nyttigheterna fakturerar Wojskowa Agencja Mieszkaniowa hyresgästerna ett förskott som är fastställt i hyresavtalet med tillämpning av den skattesats som gäller för respektive nyttighet. Vid årets slut görs en avräkning med hänsyn till hyresgästens faktiska förbrukning av el, värme och vatten.

12 Då mervärdesskattesatsen hade höjts med verkan från och med den 1 januari 2011, ville Wojskowa Agencja Mieszkaniowa få klarhet i vilka skattesatser som var tillämpliga på de belopp som angetts i de fakturor som den ställt ut från och med detta datum, för att antingen begära betalning av resterande belopp från hyresgästerna eller återbetala för högt erhållna belopp. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa ställde en begäran om individuellt tolkningsbesked till Minister Finansów med angivande av de skattesatser som den ansåg var tillämpliga.

- 13 I individuellt tolkningsbesked av den 21 juni 2011 angav Minister Finansów att det sätt på vilket Wojskowa Agencja Mieszkaniowa beräknade mervärdesskatten var felaktigt och framhöll att tillhandahållandet av nyttigheter och sophämtning utgjorde en helhet som ingick i en enda tjänst, nämligen uthyrning. Det var således fråga om att inbegripa dessa olika tjänster i beskattningsunderlaget för denna tjänst som utgör det huvudsakliga tillhandahållandet, och tillämpa en enda skattesats på dem, nämligen den skattesats som är tillämplig på nämnda tjänst. Minister Finansów angav att skattesatsen var 23 procent från och med den 1 januari 2011 mot tidigare 22 procent.
- 14 Sedan Minister Finansów vidhållit den ståndpunkt som angetts i det individuella tolkningsbeskedet, beslutade Wojskowa Agencja Mieszkaniowa att överklaga beskedet till Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (regional förvaltningsdomstol i Warszawa). Denna domstol upphävde Minister Finansóws tolkningsbesked i dom av den 17 juli 2012.
- 15 Nämnda domstol fann att avgifterna för tillhandahållande av nyttigheter och sophämtning ska tas upp i beskattningsunderlaget som en del av uthyrningstjänsten, såvida det inte av hyresavtalet klart framgår att samtliga eller vissa av dessa avgifter inte ska ingå i hyran och att de ska betalas separat av hyresgästen.
- 16 Nämnda domstol bedömde att Wojskowa Agencja Mieszkaniowa inte tillhandahållit klara uppgifter i detta avseende och att Minister Finansów borde ha begärt klagoranden från Wojskowa Agencja Mieszkaniowa innan den utfärdade det individuella tolkningsbeskedet.
- 17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie angav att det förhållandet att det saknas ett avtal som ingåtts direkt mellan hyresgästen och leverantörerna av nyttigheter och sophämtningstjänsten inte nödvändigtvis innebär att hyresvärden tillhandahåller hyresgästen en enda uthyrningstjänst av sammansatt karaktär.
- 18 Minister Finansów överklagade denna dom till Naczelny Sąd Administracyjny (högsta förvaltningsdomstolen).
- 19 Denna domstol framhöll att målet får betydande praktiska konsekvenser, i synnerhet när det gäller tillhandahållande av vatten, då den tillämpliga mervärdesskattesatsen blir 8 eller 23 procent beroende på om det faktureras separat eller inkluderas i hyran. Naczelny Sąd Administracyjny är emellertid osäker på hur mervärdesskattedirektivet ska tolkas mot bakgrund av domstolens praxis, och vill särskilt få klarhet i huruvida hyresvärden tillhandahåller en enda tjänst eller flera separata tjänster.
- 20 Naczelny Sąd Administracyjny beslutade under dessa omständigheter att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till EU-domstolen:
- ”1) Ska artiklarna 14.1, 15.1 och 24.1 i mervärdesskattedirektivet tolkas så, att leveranser av el, värme och vatten samt tillhandahållande av sophämtning, som ombesörjs av specialiserade utomstående företag till förmån för en hyresgäst som direkt nyttjar dessa varor och tjänster, i själva verket utförs av hyresvärden när denne har ingått ett avtal om tillhandahållande av dessa varor och tjänster och endast överför kostnaderna på lokalhyresgästen som faktiskt nyttjar dessa?
- 2) Om den första frågan besvaras jakande, innebär detta att kostnaderna för el, värme och vatten samt sophämtning, som nyttjas av lokalhyresgästen, ökar beskattningsunderlaget (hyran) enligt artikel 73 i mervärdesskattedirektivet för uthyrningstjänsten, eller ska de aktuella leveranserna och tillhandahållna tjänsterna anses utgöra fristående tillhandahållanden i förhållande till tjänsten uthyrning av lokaler?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan

- 21 Naczelny Sąd Administracyjny har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 14.1, 15.1 och 24.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att i samband med uthyrning av en fastighet ska leveranser av el, värme och vatten samt tillhandahållande av sophämtning, som ombesörjs av utomstående företag till förmån för en hyresgäst som direkt nyttjar dessa varor och tjänster, anses vara utförda av hyresvärderna när denne har ingått ett avtal om tillhandahållande av dessa varor och tjänster och endast överför kostnaderna på hyresgästen.
- 22 Den nationella domstolen har angett att den är osäker på denna punkt mot bakgrund av bland annat dom *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), som rör tolkningen av artikel 5.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1), nu artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet.
- 23 I denna dom, som rör ett avtal om leasing av en personbil som ger leasingtagaren rätt att tanka fordonet i leasinggivarens namn och för dennes räkning, prövade domstolen om leasinggivaren kunde anses utföra en leverans av drivmedel till leasingtagaren.
- 24 Domstolen besvarade denna fråga nekande och erinrade om att det i artikel 5.1 i direktiv 77/388 föreskrivs att ”med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom”. Domstolen framhöll att begreppet leverans av varor innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma. Domstolen fann att oljebolagen överförde den faktiska rätten att såsom ägare förfoga över bränslet till leasingtagarna, och att det inte var fråga om leverans av bränsle från dessa bolag till leasinggivaren och följaktligen inte heller någon leverans från leasinggivaren till leasingtagaren (dom *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, punkterna 31–36).
- 25 Domstolen framhåller att de omständigheter som ligger till grund för ett sådant avtal skiljer sig från de omständigheter som ligger till grund för ett avtal om hyra av en fastighet som även omfattar sådana tjänster som är aktuella i det nationella målet.
- 26 När det gäller ett sådant avtal som det som var aktuellt i målet i domen *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), är det nämligen leasingtagaren själv som köper bränslet vid bensinstationerna genom att fritt välja kvalitet och mängd vid köpetillfället. Domstolen konstaterade att avtalet om bränslehantering mellan leasinggivaren och leasingtagaren inte är ett avtal om bränsleleverans, utan snarare ett avtal om finansiering av bränsleinköp (dom *Auto Lease Holland*, C-185/01, EU:C:2003:73, punkt 36).
- 27 När det gäller ett sådant avtal som det i det nationella målet, där hyresvärderna ingår ett avtal om tillhandahållande av varor och tjänster bestående i tillhandahållande av nyttigheter och sophämtning, är det däremot hyresvärderna som köper dessa varor och tjänster för den fastighet som hyrs ut. Hyrestagaren nyttjar visserligen direkt dessa varor och tjänster, men köper dem inte från de utomstående specialiserade företagen. De överväganden som gjorts beträffande inköp av bränsle i dom *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), vilka är giltiga för artikel 14.1 i mervärdesskattedirektivet, är således, inom ramen för ett sådant hyresavtal som det i det nationella målet, varken tillämpliga på leverans av el, värme och vatten, som enligt artikel 15 i mervärdesskattedirektivet också utgör varor, eller på tillhandahållande av en tjänst som omfattas av

artikel 24 i mervärdesskattedirektivet, såsom sophämtning. Det följer av hyresvärdens köp av tjänster bestående i tillhandahållande av dessa varor och tjänster att det är hyresvärderna som ska anses tillhandahålla hyrestagaren dessa.

- 28 Den första frågan ska följaktligen besvaras på följande sätt. Artiklarna 14.1, 15.1 och 24.1 i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att i samband med uthyrning av en fastighet ska leveranser av el, värme och vatten samt tillhandahållande av sophämtning, som ombesörjs av utomstående företag till förmån för en hyresgäst som direkt nyttjar dessa varor och tjänster, anses vara utförda av hyresvärderna när denne har ingått ett avtal om tillhandahållande av dessa varor och tjänster och endast överför kostnaderna på hyresgästen.

Den andra frågan

- 29 Naczelny Sąd Administracyjny har ställt den andra frågan för att få klarhet i om mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att uthyrning av en fastighet och ett samtidigt tillhandahållande av vatten, el och värme samt sophämtning ska anses utgöra ett enda tillhandahållande eller flera separata och självständiga tillhandahållanden som i mervärdesskattehänseende ska bedömas vart och ett för sig.
- 30 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 (dom Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 14, och dom BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 29).
- 31 Inte desto mindre följer det av domstolens praxis att under vissa omständigheter ska flera formellt sett fristående tillhandahållanden, som skulle kunna utföras separat och som därmed var för sig skulle vara skattepliktiga eller undantagna från skatteplikt, anses utgöra en enda transaktion när de inte är självständiga. Det är fråga om en enda transaktion 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. Detta är även fallet när det kan konstateras att en eller flera delar 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 (dom BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 30). 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 (dom Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 17 och där angiven rättspraxis).
- 32 För att avgöra huruvida de aktuella tillhandahållandena utgör flera fristående tillhandahållanden eller ett enda tillhandahållande är det av vikt att undersöka vilka delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga (dom BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 32).
- 33 När det gäller övriga avgifter vid hyra, såsom de som är aktuella i det nationella målet, har domstolen redan vid två tillfällen angett vilka omständigheter som ska anses vara kännetecknande.
- 34 I dom RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365) påpekade domstolen, beträffande städning av gemensamma utrymmen i en fastighet, att denna tjänst kunde tillhandahållas enligt olika modeller. Exempelvis kan tjänsten utföras av tredjeman som fakturerar kostnaden direkt till hyresgästerna, eller av hyresvärderna som därvid antingen använder sig av sin egen personal eller anlitar en städfirma. I det här fallet fakturerade hyresvärderna tillhandahållandet av städtjänsterna separat från hyran och de båda tillhandahållandena kunde särskiljas från varandra. Domstolen konstaterade att de båda tillhandahållandena inte kunde anses utgöra ett enda tillhandahållande (dom RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, punkterna 22 och 24).

- 35 I dom *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11, EU:C:2012:597), konstaterade domstolen att innehållet i hyresavtalet kunde utgöra en viktig indikation. I detta mål var det fråga om ett avtal gällande en advokatbyrås hyra av lokaler. Domstolen framhöll att enligt de uppgifter som den förfogade över stadgade hyresavtalet att hyresvärden, förutom uthyrning av lokaler, även skulle tillhandahålla hyresgästen ett antal tjänster mot erläggande av avgifter. Vid utebliven betalning av dessa avgifter kunde hyresavtalet sägas upp. Domstolen fann att det ekonomiska skälet till att avtalet ingicks inte endast tycktes vara möjligheten att få nyttja de berörda lokalerna utan även att hyresgästen skulle tillhandahållas ett antal tjänster. Domstolen konstaterade därför att hyresavtalet utgjorde ett enda tillhandahållande som överenskommits mellan hyresvärden och hyresgästen. I sin bedömning utgick domstolen bland annat från det synsätt som en genomsnittlig hyresgäst av de berörda kommersiella lokalerna, nämligen advokatbyråer, kan ha (dom *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 23).
- 36 Domstolen påpekar att de båda domarna rör tillhandahållanden som, i likhet med de aktuella tillhandahållandena i det nationella målet, i allmänhet är användbara eller till och med nödvändiga för att kunna nyttja den hyrda fastigheten. Det följer av denna rättspraxis att dessa tillhandahållanden kan äga rum fristående från uthyrningen av en fastighet. Beroende på de särskilda omständigheterna, särskilt innehållet i avtalet, kan tillhandahållandena emellertid antingen anses utgöra underordnade tjänster eller sådana tjänster som inte kan skiljas från nämnda uthyrning och som tillsammans med uthyrningen utgör ett enda tillhandahållande.
- 37 Det framgår av dom *BGŻ Leasing*, (C-224/11, EU:C:2013:15, punkterna 44 och 45), att sådana omständigheter som ger uttryck för avtalsparternas intressen, såsom exempelvis prissättnings- och faktureringsmetoder, kan beaktas för att fastställa de omständigheter som är kännetecknande för den berörda transaktionen. Det ska bland annat undersökas huruvida hyresgästen och hyresvärden enligt avtalet främst vill hyra respektive hyra ut en fastighet och endast subsidiärt önskar erhålla respektive tillhandahålla andra tjänster, även om dessa är nödvändiga för nyttjandet av fastigheten.
- 38 Följande omständigheter, bland vilka två olika huvudvarianter framträder, ska således beaktas.
- 39 Om, för det första, hyresgästen har möjlighet att välja sina tjänsteleverantörer och/eller det sätt på vilket varorna eller tjänsterna används, kan tillhandahållandena av dessa varor och tjänster i princip anses fristående från uthyrningen. I synnerhet om hyresgästen kan bestämma över sin vatten-, el- eller värmeförbrukning, vilken kan kontrolleras genom inrättandet av enskilda mätare och faktureras efter förbrukning, kan tillhandahållandena avseende sådana varor och tjänster i princip anses fristående från uthyrningen. När det gäller tjänster, såsom städning av gemensamhetsutrymmen i en samägd fastighet, ska de anses fristående från uthyrningen om de kan anordnas individuellt av varje hyresgäst eller av hyresgästerna gemensamt och, i samtliga fall, de fakturor som ställs till hyresgästen anger tillhandahållandet av dessa varor och tjänster i separata poster i förhållande till hyran.
- 40 Enbart det förhållandet att hyresvärden i denna variant kan säga upp hyresavtalet om övriga avgifter vid hyra inte betalas, hindrar inte att de tillhandahållanden som dessa avgifter hänför sig till utgör tillhandahållanden som är fristående från uthyrningen (se, för ett liknande resonemang, dom *BGŻ Leasing*, C-224/11, EU:C:2013:15, punkt 47).
- 41 Vidare är den omständigheten att hyresgästen har rätt att erhålla dessa tjänster från valfri tjänsteleverantör inte heller i sig avgörande, eftersom möjligheten att under andra omständigheter separat tillhandahålla de olika delar som utgör ett enda tillhandahållande innefattas i begreppet ett enda sammansatt tillhandahållande (dom *Field Fisher Waterhouse*, C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 26).
- 42 Om, för det andra, en fastighet som bjuds ut till uthyrning objektivt sett, ur ett ekonomiskt perspektiv, framstår som en helhet tillsammans med tillhörande tjänster, kan dessa tjänster tillsammans med uthyrningen anses utgöra ett enda tillhandahållande. Detta kan vara fallet beträffande exempelvis

uthyrning av nyckelfärdiga kontor, vilka är färdiga att tas i bruk med tillhandahållande av nyttigheter och vissa andra tjänster, och även beträffande korttidsuthyrning av en fastighet, exempelvis för semesterboende eller av yrkesmässiga skäl, vilka erbjuds med dessa tjänster utan att de kan skiljas från uthyrningen.

- 43 Om hyresvärderna inte själv har någon fri och självständig valmöjlighet när det exempelvis gäller andra hyresvärdar, tjänsteleverantörer och sättet att använda de varor och tjänster som hör samman med uthyrningen, är de aktuella tjänsterna i allmänhet heller inte möjliga att skilja från uthyrningen och kan även tillsammans med uthyrningen anses utgöra en helhet och därigenom ett enda tillhandahållande. Detta gäller särskilt när en hyresvärd som är ägare till en del av en samägd fastighet måste använda sig av de tjänsteleverantörer som utsetts av samägarkollektivet och betala den andel av de gemensamma avgifterna som hänför sig till dessa tjänster, och dessa avgifter därefter överförs på hyresgästen.
- 44 Att i denna andra variant i mervärdesskattehänseende separat bedöma tillhandahållandet av varor och tjänster i samband med uthyrningen, skulle utgöra en konstlad uppdelning av en enda ekonomisk transaktion.
- 45 I ett fall som i det nationella målet, vilket enligt de närmare uppgifter som lämnats under förhandlingen rör uthyrning av ett stort antal fastigheter avsedda för olika användningsområden, alltifrån hangarer till bostäder, måste det beträffande varje hyresobjekt undersökas huruvida hyresgästen, när det gäller nyttigheter, fritt kan bestämma över den önskade förbrukningen. Förekomsten av enskilda mätare och fakturering efter den förbrukade kvantiteten av varan utgör en viktig indikation på att tillhandahållandet av nyttigheter ska anses utgöra tillhandahållanden som är fristående i förhållande till uthyrningen. Om hyresgästen, när det gäller sophämtning, kan välja tjänsteleverantör eller ingå ett avtal direkt med denne – även om hyresgästen för enkelhetens skull inte utnyttjar denna valmöjlighet utan erhåller tjänsten från den aktör som hyresvärderna anvisat på grundval av ett avtal mellan dessa sistnämnda – utgör denna omständighet en anvisning som talar för att det föreligger ett tillhandahållande som är fristående i förhållande till uthyrningen. Om avgiften för sophämtningen och hyresbeloppet dessutom anges i olika poster på fakturan, anses hyresvärderna inte ha utfört ett enda tillhandahållande som innefattar både hyra och nämnda tjänst.
- 46 Det ankommer i samtliga fall på den nationella domstolen att göra de nödvändiga bedömningarna med beaktande av samtliga omständigheter som rör uthyrningens genomförande och de tillhörande tjänsterna, särskilt innehållet i själva avtalet.
- 47 Mot bakgrund av det ovanstående ska den andra frågan besvaras enligt följande:
- Mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att uthyrning av en fastighet och ett samtidigt tillhandahållande av vatten, el och värme samt sophämtning i princip ska anses utgöra flera separata och självständiga tillhandahållanden som i mervärdesskattehänseende ska bedömas vart och ett för sig, med undantag för det fall då de olika delarna i transaktionen, inbegripet sådana delar som påvisar det ekonomiska skälet att ingå avtalet, har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör en enda odelbar ekonomisk transaktion och det därför vore konstlat att skilja dem åt.
 - Det ankommer på den nationella domstolen att göra de nödvändiga bedömningarna med beaktande av samtliga omständigheter som rör uthyrningens genomförande och de tillhörande tjänsterna, särskilt innehållet i själva avtalet.

Rättegångskostnader

48 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 (tredje avdelningen) följande:

- 1) **Artiklarna 14.1, 15.1 och 24.1 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2009/162/EU av den 22 december 2009 ska tolkas så, att i samband med uthyrning av en fastighet ska leveranser av el, värme och vatten samt tillhandahållande av sophämtning, som ombesörjs av utomstående företag till förmån för en hyresgäst som direkt nyttjar dessa varor och tjänster, anses vara utförda av hyresvärden när denne har ingått ett avtal om tillhandahållande av dessa varor och tjänster och endast överför kostnaderna på hyresgästen.**
- 2) **Detta direktiv ska tolkas så, att uthyrning av en fastighet och ett samtidigt tillhandahållande av vatten, el och värme samt sophämtning i princip ska anses utgöra flera separata och självständiga tillhandahållanden som i mervärdesskattehanseende ska bedömas vart och ett för sig, med undantag för det fall då de olika delarna i transaktionen, inbegripet sådana delar som påvisar det ekonomiska skälet att ingå avtalet, har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör en enda odelbar ekonomisk transaktion och det därför vore konstlat att skilja dem åt.**

Det ankommer på den nationella domstolen att göra de nödvändiga bedömningarna med beaktande av samtliga omständigheter som rör uthyrningens genomförande och de tillhörande tjänsterna, särskilt innehållet i själva avtalet.

Underskrifter