



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Første Afdeling)

27. juni 2013*

»Moms — direktiv 2006/112/EF — artikel 44 og 47 — stedet for leveringen af de afgiftspligtige transaktioner — afgiftsmæssig tilknytning — begrebet »tjenesteydelser i forbindelse med fast ejendom« — kompleks grænseoverskridende ydelse med oplagring af varer«

I sag C-155/12,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (Polen) ved afgørelse af 8. februar 2012, indgået til Domstolen den 30. marts 2012, i sagen:

Minister Finansów

mod

RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o.,

har

DOMSTOLEN (Første Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, A. Tizzano, og dommerne M. Berger, A. Borg Barthet, E. Levits og J.-J. Kasel (refererende dommer),

generaladvokat: J. Kokott

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o. ved radca prawny W. Varga
- den polske regering ved B. Majczyna og M. Szpunar, som befuldmægtigede
- den græske regering ved K. Paraskevopoulou og M. Germani, som befuldmægtigede
- Europa-Kommissionen ved J. Hottiaux og C. Soulay, som befuldmægtigede,

og efter at generaladvokaten har fremsat forslag til afgørelse i retsmødet den 31. januar 2013,

* Processprog: polsk.

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 44 og 47 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT L 347, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008 (EUT L 44, s. 11, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er indgivet under en sag mellem Minister Finansów (finansministeren) og RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland sp. z o.o. (herefter »RR«), som er et polsk selskab, der er pligtigt at svare merværdiafgift (herefter »moms«), vedrørende fastsættelsen af det sted, hvor leveringen af tjenesteydelser inden for oplagring af varer anses for at have fundet sted med hensyn til opkrævning af moms.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 Momsdirektivets artikel 44 bestemmer:

»Ved leveringsstedet for tjenesteydelser til en afgiftspligtig person, der handler i denne egenskab, forstås det sted, hvor denne person har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed. Hvis de pågældende tjenesteydelser imidlertid leveres til et fast forretningssted, der tilhører den afgiftspligtige person og er beliggende et andet sted end det sted, hvor han har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed, forstås ved leveringsstedet for de pågældende tjenesteydelser det sted, hvor det faste forretningssted er beliggende. I mangel af et sådant hjemsted eller et sådant fast forretningssted er leveringsstedet for tjenesteydelserne det sted, hvor den afgiftspligtige person, der modtager sådanne ydelser, har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted.«

- 4 Nævnte direktivs artikel 47 bestemmer:

»Leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med fast ejendom, herunder ydelser fra sagkyndige og ejendomsmæglere, indkvartering i hotelsektoren eller i sektorer med tilsvarende funktion, såsom ferielejre eller campingpladser, overdragelse af brugsrettigheder til fast ejendom samt tjenesteydelser i forbindelse med forberedelse eller koordinering af byggearbejder, som f.eks. ydelser fra arkitekter og tilsynsførende, er det sted, hvor den faste ejendom er beliggende.«

Polsk ret

- 5 Artikel 5, stk. 1, nr. 1, i ustawa o podatku od towarów i usług (lov om merværdiafgift) af 11. marts 2004 (Dz. U. nr. 54, position 535), i den version, der finder anvendelse på de faktiske omstændigheder i hovedsagen (herefter »momsloven«), bestemmer, at vareleverancer og levering af tjenesteydelser i indlandet er pålagt moms.

6 Momslovens artikel 8, stk. 1 og 4, bestemmer:

»1. Den i artikel 5, stk. 1, nr. 1, nævnte »levering af tjenesteydelser« omfatter enhver ydelse til en fysisk person, en juridisk person eller en organisationsenhed uden egen retsevne, der ikke er en levering af varer som omhandlet i artikel 7, herunder:

- 1) overdragelse af rettigheder over immaterielle økonomiske goder, uanset retshandlens form
- 2) forpligtelse til at undlade at foretage en handling eller til at acceptere en handling eller en tilstand
- 3) levering af tjenesteydelser efter ordre fra et offentligt organ eller en person, der handler på dettes vegne, eller i henhold til en lovbestemmelse.

[...]

4. Identifikationen af tjenesteydelserne i forbindelse med bestemmelsen af leveringsstedet for en tjenesteydelse skal ske ved hjælp af statistiske klassifikationer, når bestemmelserne i momsloven eller de gennemførelsesbestemmelser, der er udstedt på grundlag af denne, anfører statistiske symboler for disse tjenesteydelser.«

7 I overensstemmelse med momslovens artikel 28b, stk. 1, er leveringsstedet for tjenesteydelsen – såfremt leveringen af tjenesteydelsen sker til en afgiftspligtig person – det sted, hvor den afgiftspligtige aftager af tjenesteydelsen har sit hjemsted eller sin bopæl, jf. dog stk. 2-4 samt artikel 28e, artikel 28f, stk. 1, artikel 28g, stk. 1, og artikel 28i, 28j og 28n.

8 Momslovens artikel 28b, stk. 2, bestemmer, at hvis tjenesteydelser leveres til et fast forretningssted tilhørende den afgiftspligtige person, og dette ligger et andet sted end på hans hjemsted eller bopæl, er det faste forretningssted leveringsstedet for disse tjenesteydelser.

9 Momslovens artikel 28e, stk. 1, har følgende ordlyd:

»Leveringsstedet for tjenesteydelser i forbindelse med fast ejendom, herunder ydelser fra sagkyndige og ejendomsmæglere, indkvartering i hoteller eller på steder med tilsvarende funktion, såsom ferielejre eller campingpladser, udnyttelse og brug af fast ejendom samt af tjenesteydelser i forbindelse med forberedelse eller koordinering af byggearbejder, som f.eks. ydelser fra arkitekter og tilsynsførende, er det sted, hvor den faste ejendom er beliggende.«

Twisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

10 Inden for rammerne af sin økonomiske virksomhed leverer RR en kompleks tjenesteydelse på området for oplagring af varer for momspligtige erhvervsdrivende med hjemsted i andre medlemsstater end Republikken Polen. Disse tjenesteydelser omfatter bl.a. modtagelse af varerne på et lager, anbringelsen af dem på egnede lagerhylder, opbevaringen af disse varer, emballering af varerne for kunden, udlevering af varen, af- og pålæsning. I forbindelse med visse medkontrahenter, hvor det drejer sig om leverandører af varer til edb-koncerner, omfatter de omhandlede tjenesteydelser også ompakning af materialer, der leveres i flerstykspakninger, i individuelle sæt. Tiltrædighedsstillelse af lagerrum er kun en af mange dele af den logistiske proces, som RR påtager sig. I forbindelse med den omhandlede tjenesteydelse anvender RR sine egne medarbejdere og leverer også emballage, hvortil udgifterne er en del af vederlaget for tjenesteydelsen. RR's medkontrahenter, som afgiver ordre på denne tjenesteydelse, har hverken hjemsted eller et fast forretningssted i Polen.

- 11 RR indgav den 25. marts 2010 en ansøgning om en individuel fortolkning vedrørende bestemmelse af leveringsstedet for komplekse tjenesteydelser på området for oplagring af varer med henblik på momsregningen. Efter dette selskabs opfattelse er det sted, hvor aftageren af tjenesteydelsen har sit hjemsted, leveringssted for tjenesteydelser af den art, som selskabet leverer. Følgelig skal de af RR leverede tjenesteydelser ikke pålægges moms i Polen. Særligt skal en kompleks tjenesteydelse med oplagring af varer ikke anses for en tjenesteydelse i forbindelse med en fast ejendom. Parternes hensigt består således ikke i at indrømme aftageren af tjenesteydelsen ret til at udnytte lagerarealet, men i at bevare varerne i uændret tilstand og præstere alle de dermed forbundne yderligere ydelser.
- 12 I sin individuelle fortolkning af 8. juni 2010 udtalte de polske skattemyndigheder, repræsenteret ved Minister Finansów, derimod, at tjenesteydelser inden for oplagring af varer har karakter af tjenesteydelser i forbindelse med en fast ejendom og således henhører under momslovens artikel 28e. Leveringsstedet for disse tjenesteydelser er følgelig det sted, hvor den faste ejendom, der anvendes som oplagringssted, er beliggende.
- 13 RR anlagde sag til prøvelse af den pågældende individuelle fortolkning og gjorde gældende, at den fortolkning af momslovens artikel 28e, som Minister Finansów havde anlagt, afveg fra ordlyden og fortolkningen af momsdirektivets artikel 47, var i strid med princippet om EU-rettens sammenhæng og rejste tvivl ved den ensartede anvendelse af denne ret i de enkelte medlemsstater. I overensstemmelse med direktivets bestemmelser er tjenesteydelser i forbindelse med en fast ejendom således tjenesteydelser, der vedrører en sådan fast ejendom. Dette er netop ikke tilfældet med den i hovedsagen omhandlede tjenesteydelse.
- 14 Med dom af 25. november 2010 gav Wojewódzki Sąd Administracyjny w Łodzi (administrativ ret i Łódź) RR medhold og fandt, at de af selskabet leverede ydelser ikke var tjenesteydelser i forbindelse med en fast ejendom. Navnlig kunne de omhandlede ydelser efter rettens opfattelse ikke henføres under kategorien af tjenesteydelser, der omfatter »overdragelse af brugsrettigheder til fast ejendom«, idet genstanden for de kontrakter, som RR indgår med sine medkontraahenter, er opbevaring og aktivt management af de oplagrede varer på de lagre, selskabet råder over. Kunderne fik derimod ikke overdraget nogen form for brugsrettigheder til fast ejendom. Den dominerende bestanddel i en tjenesteydelse som den i hovedsagen omhandlede består i at bestyre varerne for at gøre det muligt for kunden at opnå en omsætning med varerne på den mest effektive måde. Den omhandlede tjenesteydelse har i øvrigt ikke en »tilstrækkelig direkte forbindelse med en fast ejendom« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i Domstolens praksis (dom af 7.9.2006, sag C-166/05, Heger, Sml. I, s. 7749), og kan således ikke henhøre under momsdirektivets artikel 47. Når de omhandlede tjenesteydelser leveres til aftagere etableret uden for Polen, skal de således ikke underlægges beskatning i Polen.
- 15 Til støtte for den kassationsanke, som Minister Finansów har iværksat ved Naczelnny Sąd Administracyjny (øverste forvaltningsdomstol), har han gjort gældende, at oplagringsydelsen i den foreliggende sag er hovedydelsen eller den overvejende del af ydelsen, mens de øvrige ydelser, som RR tilbyder, kan udledes af hovedydelsens art. Det er ubestrideligt, at denne tjenesteydelse har en tæt forbindelse til en konkret bestemt fast ejendom, der anvendes som lager. Beskatningsstedet for denne tjenesteydelse skal følgelig bestemmes i henhold til momslovens artikel 28e og vil således være beliggende i Polen.
- 16 Ifølge den forelæggende ret fremgår det af Heger-dommen, dom af 3. september 2009, RCI Europe (sag C-37/08, Sml. I, s. 7533), og dom af 27. oktober 2011, Inter-Mark Group (sag C-530/09, Sml. I, s. 10675), at et vist antal betingelser skal være opfyldt for at afgøre, hvorvidt det drejer sig om en levering af tjenesteydelser i forbindelse med en fast ejendom som omhandlet i momsdirektivets artikel 47. I den foreliggende sag er der ganske vist en vis forbindelse mellem leveringen af den omhandlede tjenesteydelse og en fast ejendom, men denne forbindelse er alene af sekundær karakter.

17 Naczelny Sąd Administracyjny har på denne baggrund besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

- »– Skal de regler, der kan udledes af [momsdirektivets] artikel 44 og 47 [...], fortolkes således, at komplekse tjenesteydelser på området for oplagring af varer, som omfatter modtagelse af varerne på et lager, anbringelsen af dem på egnede lagerhylder, opbevaring af disse varer for kunden, udlevering af varerne, af- og pålæsning og for nogle kunders vedkommende ompakning af materialer, der leveres i flerstykspakninger, i individuelle sæt, er tjenesteydelser i forbindelse med en fast ejendom, som i henhold til [momsdirektivets] artikel 47 [...] beskattes på det sted, hvor den faste ejendom ligger?
- Eller drejer det sig om tjenesteydelser, som i henhold til [momsdirektivets] artikel 44 [...] pålægges afgift på det sted, hvor aftageren af tjenesteydelserne, som disse er leveret til, har etableret hjemstedet for sin økonomiske virksomhed eller har et fast forretningssted, eller i mangel heraf på det sted, hvor han har sin bopæl eller sit sædvanlige opholdssted?«

Om det præjudicielle spørgsmål

- 18 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 47 skal fortolkes således, at levering af en kompleks tjenesteydelse på området for oplagring, som består i modtagelse af varer på et lager, anbringelse af varerne på egnede lagerhylder, opbevaring, emballering, udlevering samt af- og pålæsning heraf, og for nogle kunders vedkommende ompakning af materialer, der leveres i flerstykspakninger, i individuelle sæt, udgør levering af tjenesteydelser i forbindelse med en fast ejendom i denne bestemmelses forstand.
- 19 For at der kan gives den forelæggende ret et fyldestgørende svar, og henset til den omstændighed, at den af det forelagte spørgsmål omfattede transaktion omfatter flere forhold, skal det først undersøges, om denne transaktion i momsmæssig henseende skal betragtes som bestående af en samlet tjenesteydelse eller af flere særskilte og uafhængige ydelser.
- 20 Det fremgår af Domstolens praksis, at en række ydelser, der formelt set er særskilte og kan leveres enkeltvis, og som dermed kan danne grundlag for særskilt afgiftspålæggelse eller afgiftsfritagelse, under visse omstændigheder skal anses for at udgøre én enkelt transaktion, når de ikke er uafhængige af hinanden (dom af 21.2.2008, sag C-425/06, Part Service, Sml. I, s. 897, præmis 51, og af 27.9.2012, sag C-392/11, Field Fisher Waterhouse, præmis 15).
- 21 I denne henseende har Domstolen fastslået, at en ydelse skal anses for en enkelt ydelse, når to eller flere elementer eller handlinger, der leveres eller udføres af en afgiftspligtig person, er så nært forbundet, at de objektivt set udgør en enkelt udelelig økonomisk ydelse, som det ville være kunstigt at opdele (jf. i denne retning dom af 27.10.2005, sag C-41/04, Levob Verzekeringen og OV Bank, Sml. I, s. 9433, præmis 22, og dommen i sagen Field Fisher Waterhouse, præmis 16).
- 22 Dette er desuden tilfældet, når en eller flere ydelser udgør en hovedydelse, og den eller de øvrige ydelser udgør en eller flere sekundære ydelser, der afgiftsmæssigt følger hovedydelsen. En ydelse skal navnlig anses for sekundær i forhold til en hovedydelse, når den ikke for kunderne udgør et mål i sig selv, men et middel til at udnytte tjenesteyderens hovedydelse på de bedst mulige betingelser (jf. i denne retning dom af 25.2.1999, sag C-349/96, CPP, Sml. I, s. 973, præmis 30, af 10.3.2011, forenede sager C-497/09, C-499/09, C-501/09 og C-502/09, Bog m.fl., Sml. I, s. 1457, præmis 54, og dommen i sagen Field Fisher Waterhouse, præmis 17).

- 23 Selv om det tilkommer den nationale ret at fastlægge, om den afgiftspligtige person leverer en enkelt ydelse i et bestemt tilfælde, og foretage alle endelige vurderinger af de faktiske omstændigheder i denne henseende, kan Domstolen imidlertid forsyne den med alle fortolkningslementer, som kan komme den til nytte ved afgørelsen af tvisten (jf. i denne retning dommen i sagen Levob Verzekeringen og OV Bank, præmis 23, og dom af 19.7.2012, sag C-334/10, X, præmis 24).
- 24 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at det, som generaladvokaten har anført i punkt 21-23 i forslaget til afgørelse, fremgår af de sagsakter, der er fremlagt for Domstolen, at oplagring af varer i hovedsagen i princippet skal betragtes som hovedydelsen, og at modtagelsen, anbringelsen, udleveringen samt af- og pålæsningen af varerne alene udgør tillægsydelser. For kunderne har disse sidstnævnte ydelser således i princippet ikke noget formål i sig selv, men udgør transaktioner til at udnytte hovedydelsen på de bedst mulige betingelser.
- 25 Hvad derimod angår ompakningen af varer, der leveres i flerstykspakninger, i individuelle sæt, skal det tilføjes, at denne ydelse, som alene leveres til visse kunder, skal betragtes som en selvstændig hovedydelse i alle tilfælde, hvor denne ompakning ikke er nødvendig for at sikre en bedre opbevaring af de omhandlede varer på lageret.
- 26 Henset til den omstændighed, at det ikke fremgår af de sagsakter, som Domstolen er i besiddelse af, at den forelæggende ret med sit spørgsmål sigtede på dette andet tilfælde, skal det i forbindelse med den følgende argumentation lægges til grund, at leveringen af den i hovedsagen omhandlede komplekse tjenesteydelse med oplagring af varer udgør en samlet transaktion, hvis hovedydelse består i oplagring af varer.
- 27 Under disse omstændigheder skal det dernæst afgøres, hvor denne samlede ydelse skal anses for at have fundet sted.
- 28 Det skal i denne forbindelse bemærkes, at momsdirektivet i lighed med Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter – Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«), som det har erstattet, i afsnit V vedrørende stedet for afgiftspligtige transaktioner indeholder et kapitel 3 vedrørende leveringsstedet for ydelser, hvoraf afdeling 2 og 3 i overensstemmelse med disse afdelingers overskrifter fastlægger såvel almindelige bestemmelser for afgørelsen af leveringsstedet for en sådan ydelse som særlige bestemmelser vedrørende levering af bestemte ydelser.
- 29 Før det kan afgøres, om levering af en ydelse i en bestemt situation henhører under momsdirektivets artikel 44 og 45, som fastsætter almindelige bestemmelser, skal det således undersøges, om denne situation reguleres af en af de særlige bestemmelser i dette direktivs artikel 46-59c (jf. analogt vedrørende sjette direktiv dom af 26.9.1996, sag C-327/94, Dudda, Sml. I, s. 4595, præmis 21).
- 30 Det skal i den foreliggende sag undersøges, om levering af en tjenesteydelse med oplagring af varer som den i hovedsagen omhandlede henhører under anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 47.
- 31 For så vidt angår ordlyden af den pågældende artikel 47, som i det væsentlige svarer til sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), skal det fastslås, at levering af oplagringsydelser ikke er en del af de ydelser, der udtrykkeligt opregnes i denne artikel 47, hvorfor der ikke af bestemmelsens ordlyd kan udledes en konklusion, som kan anvendes ved besvarelsen af det forelagte spørgsmål.

- 32 Det fremgår imidlertid af Domstolens praksis, at det kun er tjenesteydelser, der har en tilstrækkelig direkte tilknytning til en fast ejendom, der henhører under momsdirektivets artikel 47 (jf. i denne retning Inter-Mark Group-dommen, præmis 30). En sådan tilknytning kendetegner i øvrigt alle de tjenesteydelser, som er opregnet i denne bestemmelse [jf. for så vidt angår sjette direktivs artikel 9, stk. 2, litra a), Heger-dommen, præmis 24].
- 33 For så vidt angår begrebet »fast ejendom« skal det bemærkes, at Domstolen allerede har fastslået, at et af dette begrebs væsentligste træk er, at det knytter sig til en bestemt del af den medlemsstats område, hvori den befinder sig (jf. i denne retning Heger-dommen, præmis 20).
- 34 Som generaladvokaten har anført i punkt 35 i forslaget til afgørelse, er det følgelig, for at en levering af en tjenesteydelse falder inden for anvendelsesområdet for momsdirektivets artikel 47, nødvendigt, at leveringen er forbundet med en udtrykkeligt identificeret fast ejendom.
- 35 For så vidt som en stor mængde ydelser på den ene eller anden måde er knyttet til en fast ejendom, er det imidlertid i øvrigt nødvendigt, at genstanden for leveringen af tjenesteydelsen er selve den faste ejendom. Dette er bl.a. tilfældet, når en udtrykkeligt identificeret fast ejendom skal betragtes som værende et afgørende element i leveringen af tjenesteydelsen, for så vidt som den udgør et vigtigt og nødvendigt element af denne (jf. i denne retning Heger-dommen, præmis 25).
- 36 Det skal således bemærkes, at leveringen af de i momsdirektivets artikel 47 opregnede tjenesteydelser, som enten vedrører brug eller indretning af en fast ejendom eller forvaltning, herunder drift, og evaluering af en sådan fast ejendom er karakteriseret ved den omstændighed, at den faste ejendom selv udgør genstanden for ydelsen.
- 37 Det følger heraf, at levering af en oplagringsydelse som den i hovedsagen omhandlede, der ikke kan betragtes som vedrørende indretningen, driften eller evalueringen af en fast ejendom, alene kan henhøre under anvendelsesområdet for den pågældende artikel 47 på betingelse af, at modtageren af denne tjenesteydelse overdrages en brugsret til hele eller en del af en udtrykkeligt identificeret fast ejendom.
- 38 Som generaladvokaten har anført i punkt 42 og 43 i forslaget til afgørelse, gælder det, at hvis det viser sig, at modtageren af en sådan oplagringsydelse f.eks. ikke har adgang til den del af den faste ejendom, hvor hans varer er oplagret, eller den faste ejendom, hvorpå eller hvori varerne skal oplagres, ikke udgør et vigtigt og nødvendigt element af tjenesteydelsen, hvilket det tilkommer de nationale retter at undersøge, kan en tjenesteydelse som den i hovedsagen omhandlede ikke henhøre under momsdirektivets artikel 47.
- 39 Det forelagte spørgsmål skal følgelig besvares med, at momsdirektivets artikel 47 skal fortolkes således, at levering af en kompleks tjenesteydelse på området for oplagring, som består i modtagelse af varer på et lager, anbringelse af varerne på egnede lagerhylder, opbevaring, emballering, udlevering samt af- og pålæsning heraf, alene henhører under denne bestemmelse, hvis oplagringen udgør hovedydelsen i en samlet transaktion, og hvis modtagerne af denne ydelse får tildelt en brugsret til hele eller en del af en udtrykkeligt identificeret fast ejendom.

Sagens omkostninger

- 40 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

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

Artikel 47 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem, som ændret ved Rådets direktiv 2008/8/EF af 12. februar 2008, skal fortolkes således, at levering af en kompleks tjenesteydelse på området for oplagring, som består i modtagelse af varer på et lager, anbringelse af varerne på egnede lagerhylder, opbevaring, emballering, udlevering samt af- og pålæsning heraf, alene henhører under denne bestemmelse, hvis oplagringen udgør hovedydelsen i en samlet transaktion, og hvis modtagerne af denne ydelse får tildelt en brugsret til hele eller en del af en udtrykkeligt identificeret fast ejendom.

Underskrifter