

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

VERICA TRSTENJAK

föredraget den 9 december 2008¹

I — Inledning

1. Krajský soud v Ústí nad Labem (regional domstol, nedan kallad den hänskjutande domstolen) har genom sin begäran om förhandsavgörande ställt två frågor till domstolen enligt artikel 234 EG avseende tolkningen av artiklarna 6 och 13 B b i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter (nedan kallat sjätte direktivet)².

2. Begäran har framställts i ett mål mellan bolaget RLRE Tellmer Property s.r.o. (nedan kallad RLRE) och det nationella skattedirektoratet (Finanční ředitelství, nedan kallat skattedirektoratet) avseende i vilken mån inkomster från uthyrning av lägenheter är undantagna från mervärdesskatt. Parterna i målet vid den nationella domstolen tvistar i sak om huruvida städningen av gemensamma utrymmen i en hyresfastighet, som är förknippad med uthyrningen av lägenheter, utgör en ekonomisk verksamhet för vilken mervärdesskatt ska utgå.

II — Tillämpliga bestämmelser

A — *De gemenskapsrättsliga bestämmelserna*

3. Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt generellt betalas för tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium.

4. I artikel 6.1 i sjätte direktivet fastslås följande:

”Med ’tillhandahållande av tjänster’ avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.

1 — Originalspråk: tyska.

2 — EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28.

Sådana transaktioner kan bl.a. omfatta följande:

- Överlåtelse av immateriella tillgångar, vare sig det upprättats någon handling angående äganderätten eller ej.
- Åtagande att avstå från visst handlande eller att tolerera visst handlande eller en viss situation.
- Utförande av tjänster i enlighet med anmodan utfärdad av myndighet eller i dennas namn eller enligt lag.”

5. Undantaget för uthyrning av lägenheter från mervärdesskatt regleras i artikel 13 B b i sjätte direktivet på följande sätt:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

I - 4986

(b) Utarrendering och uthyrning av fast egendom dock icke för

1. tillhandahållande av logi, såsom detta definieras i medlemsstaternas lagstiftning, inom hotellbranschen eller branscher med liknande funktion, däribland tillhandahållande av logi i semesterbyar eller på område som iordningställts för användning som campingplatser,
2. uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon,
3. uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner,
4. uthyrning av boxar.

Medlemsstaterna kan besluta om ytterligare begränsningar av detta undantag ...”

B — *Den nationella lagstiftningen*

6. Sedan Republiken Tjeckiens anslutning till Europeiska unionen regleras mervärdesskatten av lag nr 235/2004 om mervärdesskatt. I 56 § fjärde stycket i denna lag, under rubriken "Överlåtelse och uthyrning av tomter, byggnader, lägenheter och lokaler, leasing av annan utrustning", regleras undantaget från mervärdesskatt vid uthyrning av fast egendom på följande sätt:

"Uthyrning av tomter, byggnader, lägenheter och lokaler är undantagna från skatteplikt. Undantaget från skatteplikt är inte tillämpligt på uthyrning för kortare tid av en byggnad, på uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon, uthyrning av boxar och uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner. Med uthyrning för kortare tid av en byggnad förstås uthyrning som inbegriper flyttbar lös egendom, och i förekommande fall elektricitet, uppvärmning, kylning, gas eller vatten, för en tidsperiod som inte överstiger 48 timmar."

III — Bakgrund, målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

7. RLRE äger flerbostadsfastigheter med hyreslägenheter. Vid sidan av den reguljära hyran erhåller RLRE även ersättning från hyresgästerna för städning av gemensamma utrymmen, vilken faktureras separat och

ombesörjs av en fastighetsskötare som är anställd av bolaget.

8. Efter att de nationella skattemyndigheterna fastslagit att för lite mervärdesskatt hade beräknats, beslöt de att höja klagandens mervärdesskatt för maj 2006 med ytterligare 155 911 CZK på grund av den ersättning som hade utgått i samband med städverksamheten. Sedan skattedirektoratet i Ústí nad Labem den 5 februari 2007 fastställde skattekontoret i Litvínovs beslut av den 20 september 2006, överklagade RLRE detta beslut vid den hänskjutande domstolen.

9. RLRE har gjort gällande att denna ekonomiska verksamhet är undantagen från mervärdesskatteplikt. Bolaget anser att uthyrningen och tillhandahållandet av tjänster som är förknippade med nyttjandet av den uthyrda lägenheten inte går att skilja från varandra. RLRE hänvisar i detta sammanhang till gemenskapsrätten, särskilt till domstolens rättspraxis, av vilken det framgår att ett enda mervärdesskattesystem ska tillämpas på prestationer vars olika beståndsdelar inte kan skiljas åt, i förevarande fall följaktligen uthyrningen som är undantagen från mervärdesskatteplikt.

10. Den hänskjutande domstolen anser att det är oklart hur de tillämpliga bestämmel-

serna ska tolkas, varvid denna oklarhet inte enbart avser tjeckisk rätt utan även gemenskapsrätten och beslutade därför att vilande-förklara målet och hänskjuta följande frågor till EG-domstolen för förhandsavgörande:

IV — Förfarandet vid domstolen

11. Begäran om förhandsavgörande av den 18 december 2007 inkom till domstolens kansli den 24 december 2007.
12. Skattedirektoratet, den tjeckiska regeringen och den grekiska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission inkommit med skriftliga yttranden inom den frist som föreskrivs i artikel 23 i domstolens stadga.
13. Vid den muntliga förhandlingen den 6 november 2008 deltog ombuden för RLRE, för den tjeckiska och den grekiska regeringen samt kommissionen i syfte att framföra sina yttranden.
- ”1) Ska artiklarna 6 (Tillhandahållande av tjänster) och 13 (Undantag inom landets territorium) i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, tolkas så att de innebär att uthyrningen av en lägenhet (och i förekommande fall även av en lokal), å ena sidan, och därmed förknippad städning av de gemensamma utrymmena, å andra sidan, ska anses vara sinsemellan oberoende och ömsesidigt åtskiljbara skattepliktiga transaktioner?”
- 2) Om ... svaret på den första frågan är nekande, uppkommer frågan om huruvida det enligt bestämmelserna i artikel 13 i direktivet, och särskilt på grund av införandet av punkt B b i den artikeln, (1) krävs, (2) utesluts eller (3) överläts åt medlemsstaten att bestämma om mervärdesskatt ska utgå på betalningen för städningen av de gemensamma utrymmena i en hyresfastighet.”
14. RLRE har vid den muntliga förhandlingen redogjort för bruket avseende fakturering av städtjänster i Republiken Tjeckien. Dessutom har bolaget hävdat att uthyrningen av lägenheter och städningen av gemensamma utrymmen utgör en enda tjänst vilken inte omfattas av mervärdesskatteplikt. Vidare har

V — Parternas huvudsakliga argument

RLRE påpekat att det är nödvändigt att domstolen fastslår en enhetlig tolkning av uttrycket "uthyrning av fast egendom" för att undvika avvikande tolkningar i medlemsstaterna.

15. Skattedirektoratet har hänvisat till regleringen av hyresrätten i den tjeckiska civillagen och framhåller att uthyrning av en bostad som föremål för ett hyreskontrakt består av en samling av rum, som på grund av deras tekniska och funktionella kännetecken samt utrustning är ägnad som bostad. Skattedirektoratet har hävdad att gemensamma utrymmen inte kan hyras ut som bostad ur vare sig rättslig eller praktisk synvinkel. Därför anser skattedirektoratet att den första tolkningsfrågan ska besvaras jakande.

16. Vad avser den andra tolkningsfrågan anser skattedirektoratet att det inte krävs någon tolkning av det sjätte direktivet i förevarande mål, eftersom den nationella lagstiftning som antagits i enlighet med gemenskapsrätten ger ett entydigt svar på denna fråga, nämligen att uthyrningen av lägenheter är undantagen från mervärdesskatteplikt. Detta gäller emellertid inte för tillhandahållande av fristående tjänster även om de har samband med den undantagna prestationen.

17. Den tjeckiska regeringen anser att den hänskjutande domstolens frågor ska uppfattas som en begäran att EG-domstolen ska bedöma huruvida det i en situation där hyresvärden, vid sidan av den egentliga uthyrningen, erbjuder hyresgästen en tjänst i form av städning av de gemensamma utrymmena i en hyresfastighet och denna städtjänst och uthyrningen tillsammans utgör en komplex tjänst samt huruvida denna som sådan omfattas av skatteundantaget i artikel 13 B b i sjätte direktivet.

18. Vidare har den tjeckiska regeringen påpekat att uttrycket "sammanhängande prestation" huvudsakligen syftar till att undvika en onödig påverkan av mervärdesskattesystemet genom en konstgjord delning av en ekonomisk sammanhängande tjänst. Genom att utgå ifrån att det föreligger en enda tjänst i målet vid den nationella domstolen skulle detta syfte motverkas.

19. Den tjeckiska regeringen har därför föreslagit att domstolen ska besvara tolkningsfrågorna så, att det överläts åt den nationella domstolen att bedöma huruvida en tjänst som utgörs av tillhandahållande av städning och en tjänst som består av uthyrning av lägenheter sammantaget uppfyller förutsättningarna för att anses utgöra en enda tjänst i den mening

som avses i EG-domstolens rättspraxis. Oaktat detta anser den tjeckiska regeringen, med hänsyn till de konkreta omständigheterna, att detta inte kan tillstyrkas i målet vid den nationella domstolen.

20. Den tjeckiska regeringen anser att om den nationella domstolen trots detta skulle komma fram till ett annat resultat genom att tillämpa begreppet sammanhängande prestation i målet vid den nationella domstolen, skulle detta strida mot principen om skattnöjdhetsneutralitet och den restriktiva tolkningen av de undantagsbestämmelser som återfinns i sjätte direktivet.

21. *Kommissionen* har för det första gjort gällande att undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp vilka måste tolkas autonomt. Eftersom dessa dessutom utgör undantag måste de även tolkas restriktivt. Vidare undrar kommissionen med hänsyn till domen i målet Faalborg-Gelting Linien³, om städning av gemensamma utrymmen i en hyresfastighet inte skulle kunna betraktas som

en underordnad prestation jämfört med uthyrningen, den huvudsakliga prestationen.

22. Följaktligen föreslår kommissionen att domstolen ska besvara tolkningsfrågan så, att undantaget från mervärdesskatt för uthyrning av lägenheter enligt artikel 13 B b i sjätte direktivet visserligen endast är direkt tillämpligt på uthyrningen som ekonomisk verksamhet, emellertid kunde dock även en tjänst som består av städning av gemensamma utrymmen omfattas av det ovan nämnda undantaget såvida denna som underordnad prestation utgör en integrerad del av hyreskontraktet. Det ankommer på den nationella domstolen att fastslå huruvida städning av gemensamma utrymmen omfattas av uthyrningen, varvid denna i förevarande fall måste beakta både hyreskontraktets ordalydelse och etablerade sedvänjor.

23. Den *grekiska regeringen* har förkastat en vid tolkning av artikel 13 B b i sjätte direktivet. Enligt dess mening skulle ett godtagande av klagandens ståndpunkt innebära att ovan nämnda bestämmelse skulle vara tillämplig på varje kostnad i syfte att förbättra nyttjandet av hyresobjektet. Därför har den grekiska regeringen föreslagit att domstolen ska besvara tolkningsfrågan så, att uthyrning av lägenheter eller av lokaler och städning av gemensamma utrymmen ska anses utgöra olika

3 — Dom av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faalborg-Gelting Linien (REG 1996, s. I-2395).

tjänster. Det rör sig om två olika prestationer, varvid den ena, uthyrningen, är undantagen från mervärdesskatteplikt, medan för den andra, städning av gemensamma utrymmen, ska mervärdesskatt utgå.

att beskatta omsättning, vilket huvudsakligen syftar till att uppnå ett fiskalt samt ett ekonomiskt politiskt ändamål.

VI — Rättslig bedömning

A — Inledande resonemang

24. Utvidgningen av Europeiska unionen med tio nya medlemsstater den 1 maj 2004 och med ytterligare två den 1 januari 2007, utgör viktiga händelser i detta integrations-systems historia med långtgående geopolitiska följder. Vid sidan av den status som medlemsstat som uppnås, med de därmed förknippade rättigheterna, har utvidgningen emellertid även medfört en skyldighet att omsätta gemenskapens regelverk (*acquis communautaire*), inklusive det mervärdesskatterättsliga regelverket i den egna rättsordningen⁴. Medlemskapet i Europeiska unionen betyder följaktligen samtidigt en anslutning till det gemensamma mervärdesskattesystemet, ett harmoniserat system för

25. Medan det förstnämnda syftet har samband med gemenskapens finansiella anslag av egna tillgångar⁵, består det ekonomiska politiska syftet med harmoniseringen i att eliminera faktorer som orsakas av de olika mervärdesskattesystemen, vilka skulle kunna snedvrída konkurrensen både på nationell nivå och på gemenskapsnivå⁶. För att säkerställa verkan av detta gemensamma system för mervärdesskatt är det därför nödvändigt med

4 — Se Albert, J.-L., *L'IVA nella prospettiva dell'ampliamento dell'Unione Europea, Fiscalità e globalizzazione*, Turin 2007, s. 53 och s. 54, som hänvisar till de anpassningsvägrigheter för de nya medlemsstaterna med tanke på mångfalden av traditionella, nationella mervärdesskattliga bestämmelser, vilket har gjort det nödvändigt att införa övergångsbestämmelser för vissa delar av tjänstemarknaden.

5 — Terra, B., och Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives – Introduction to European VAT 2008*, band 1, kapitel 3, punkt 3.1.1, s. 87, och Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Bryssel 2001, s. 194 och s. 195, i vilka den huvudsakliga grunden för vidare harmonisering av mervärdesskatter anses vara rådets beslut av den 21 april 1970 om att ersätta medlemsstaternas finansiella bidrag med gemenskapernas egna medel. I detta beslut föreskrevs att från och med år 1975 skulle gemenskapens budget, utöver tullar och jordbruksavgifter, finansieras genom en del av mervärdesskatten. Beslutet om egna tillgångar fastlägger de grundläggande bestämmelserna för finansieringen av gemenskapens budget. Detta beslut, senast i form av rådets beslut av den 7 juni 2007 om systemet för Europeiska gemenskapernas egna medel (EUT L 163, s. 17) antas normalt sett enhälligt av rådet och ratificeras av alla medlemsstater. I artikel 2.1 b i beslut av den 7 juni 2007 föreskrivs att till inkomsterna i Europeiska unionens totala budget räknas tillgängliga egna medel som följer av en för alla medlemsstater enhetlig procentsats på de harmoniserade beräkningsunderlagen för mervärdesskatt, beräknade enligt gemenskapens bestämmelser. Enligt definitionen i punkt 7 får det beräkningsunderlag som ska användas i detta syfte inte överstiga 50 procent av varje medlemsstats bruttonationalprodukt. Se kommissionens rapport av den 6 september 2004 "Att finansiera Europeiska unionen", KOM(2004)0505, avseende systemet med egna medel.

6 — Se, för ett liknande resonemang, Voß, R., "Steuerrrecht", i Dausen (utgivare), *Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts*, Band 2, J, punkterna 184 och 185; Communier, J.-M., anförde arbete (ovan fotnot 5), s. 192; Pinheiro, G., *A fiscalidade directa na União Europeia*, Coimbra 1998, s. 22, varvid den senare anser att det ekonomiskpolitiska syftet med harmoniseringen dels utgör förverkligandet av den inre marknaden genom avskaffandet av diskriminering och snedvrída konkurrens vid tillämpningen av det nationella skattesystemet och dels integrationen av medlemsstaternas nationalekonomier. Reich, M., och König, B., *Europäisches Steuerrecht*, Zürich 2006, s. 16, påpekar att det koncept för harmonisering som föreskrivs i artikel 93 EG huvudsakligen syftar till att undanröja konkurrenshinder för varuhandeln.

ett enhetligt genomförande och en enhetlig tolkning av mervärdesskattedirektivet, vilket även omfattar de undantag som återfinns i sjätte direktivet⁷, vilka är aktuella i detta mål.

B — Den första frågan

1. Uttrycket ”uthyrning” i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet

26. Tolkningsfrågorna avser tolkningen av bestämmelsen om undantag från mervärdesskatt för uthyrning av fast egendom i artikel 13 B b. Därvid avses med den första frågan huvudsakligen huruvida städning av gemensamma utrymmen i en hyresfastighet omfattas av uttrycket ”uthyrning”, vilket skulle innebära att den ersättning som hyresvärden erhåller från hyresgästen för denna prestation, i likhet med hyran, inte skulle anses omfattas av mervärdesskatteplikten. Den andra frågan har endast ställts i fall det motsvarande sammanhanget mellan de båda tjänsterna ogillas av domstolen, och avser principfrågan om huruvida skatteplikt framgår av gemenskapsrätten eller av den nationella rätten.

27. För att kunna besvara frågan om huruvida städning av gemensamma utrymmen omfattas av uttrycket ”uthyrning”, krävs först en tolkning av sjätte direktivet och framför allt av dess artikel 13 B b, vid vilken inte enbart de tolkningsmetoder som normalt används i gemenskapsdomstolens rättspraxis ska tillämpas, utan även de tolkningsprinciper som är betecknande för gemenskapens mervärdesskatterätt⁸. Den exakta kvalificeringen av en skattepliktig transaktion ska i sin tur ske genom en samlad bedömning av de

7 — Domstolen har flera gånger betonat att det är nödvändigt med en enhetlig tillämpning av undantagen från mervärdesskatt och därvid hänvisat till det elfte skälet i sjätte direktivet, av vilket det framgår att ”en gemensam förteckning över undantag bör upprättas så att gemenskapernas egna medel kan uppbäras på ett enhetligt sätt i alla medlemsstater”. Domstolen har av detta slutit sig till att de undantag från skatt som föreskrivs i artikel 13 B i sjätte direktivet måste motsvara självständiga gemenskapsrättsliga uttryck, även om denna bestämmelse hänvisar till undantag som fastlagts av medlemsstaterna så att beräkningsunderlaget för mervärdesskatten kan fastställas enhetligt enligt gemenskapsregler (se dom av den 4 oktober 2001 i mål C-326/99, *Goed Wonen* (REG 2001, s. I-6831), punkt 47, av den 12 september 2000 i mål C-358/97, kommissionen mot Irland (REG 2000, s. I-6301), punkt 51, och av den 8 mars 2001 i mål C-240/99, *Försäkringsaktiebolaget Skandia* (REG 2001, s. I-1951), punkt 23). Cornia, C., ”Le locazioni di immobili ai fini Iva tra interpretazione della norma e riqualificazione della fattispecie”, *Rassegna tributaria*, 2005, häfte 2, s. 647, hänvisar likaså till att det är nödvändigt med en enhetlig tolkning av undantagen från mervärdesskatt.

8 — Se förslaget till avgörande av generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer av den 4 maj 2004 i mål C-284/03, *Temco Europe*, där domstolen meddelade dom den 18 november 2004 (REG 2004, s. I-11237), punkt 1, och av generaladvokaten Kokott av den 14 oktober 2004 i mål C-428/02, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, där domstolen meddelade dom den 3 mars 2005 (REG 2005, s. I-1527), punkt 16. Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Wien 1997, s. 47 och s. 49, påpekar att domstolen använder sig av alla klassiska tolkningsmetoder vid tolkningen av gemenskapsrätten (tolkning av ordalydelsen, systematisk, teleologisk och historisk tolkning). Det är särskilt betecknande för domstolens tolkning av mervärdesskattedirektiv att undantag principiellt ska tolkas restriktivt, eftersom de utgör undantag från den allmänna beskattningen på konsumtion och därmed skulle kunna orsaka snedvriden konkurrens. Detta gäller särskilt tillämpningen av de undantag från skatteplikt som återfinns i sjätte mervärdesskattedirektivet, men även tolkningen av andra bestämmelser avseende mervärdesskatt som innehåller undantag från särskilda principer. Författaren anser emellertid att den principiellt strikta tolkningen av undantagsbestämmelser endast utgör en underordnad kategori av den systematiska och den teleologiska tolkningen.

omständigheter som kännetecknar transaktion i fråga⁹.

28. Det framgår å ena sidan av sjätte direktivets systematik att mervärdesskatten har ett mycket brett tillämpningsområde, eftersom vid sidan av införsel av varor nämns i artikel 2 även leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium som beskattningsbara transaktioner, och som "skattskyldig person" i artikel 4.1 definieras varje person som självständigt någonstans bedriver någon form av ekonomisk verksamhet, oberoende av syfte eller resultat¹⁰. Uttrycket ekonomisk verksamhet omfattar enligt artikel 4.2 i sjätte direktivet alla verksamheter av producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster.

9 — Domen i målet Faaborg-Gelting Linien (ovan fotnot 3), punkt 12, av den 18 januari 2001 i mål C-150/99, Stockholm Lindöpark (REG 2001, s. I-493), punkt 26, och av den 12 juni 2003 i mål C-275/01, Sinclair Collins (REG 2003, s. I-5965), punkt 26.

10 — Se dom av den 26 mars 1987 i mål 235/85, kommissionen mot Nederländerna (REG 1987, s. 1471), punkt 6, av den 15 juni 1989 i mål 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties mot Staatssecretaris van Financiën (REG 1989, s. 1737), punkt 10, av den 4 december 1990 i mål C-186/89, van Tiem (REG 1990, s. I-4363), punkt 17, domen i målet kommissionen mot Irland (ovan fotnot 7), punkt 27, och av den 16 september 2008 i mål C-288/07, Isle of Wight Council m.fl. (REG 2008, s. I-7203), punkt 28. Generaladvokaten Vilaça har i sitt förslag till avgörande av den 15 mars 1988 i mål 122/87, kommissionen mot Italien, där domstolen meddelade dom den 24 maj 1988 (REG 1988, s. 2685), hänvisat till att sjätte direktivet har ett mycket brett tillämpningsområde. Som han med rätta har påpekat regleras den rådande allmänna principen på vilken gemenskapens mervärdesskatterätt är uppbyggd i artiklarna 2 och 4 i sjätte direktivet samt kommer till uttryck i skälen i första och sjätte direktiven. Enligt femte skälet i första direktivet blir "ett mervärdesskattesystem ... enklast och mest neutralt när skatten tas ut på ett så allmänt sätt som möjligt och när dess räckvidd omfattar alla led av produktion och distribution och tillhandahållande av tjänster".

29. Enligt domstolens fasta rättspraxis ska å andra sidan formuleringen av bestämmelserna om undantag från skatteplikt tolkas restriktivt, eftersom dessa innebär ett avsteg från den allmänna principen, enligt vilken mervärdesskatt ska betalas för tjänster som tillhandahålls mot vederlag av en skattskyldig person¹¹.

30. Därutöver har domstolen i sin fasta rättspraxis slagit fast att de undantag som återfinns i artikel 13 i sjätte direktivet utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp och att de således måste ges en gemenskapsrättslig tolkning¹².

31. Uttrycket "uthyrning av fast egendom" definieras visserligen inte i artikel 13 B b i sjätte direktivet. I direktivet hänvisas inte heller till de definitioner som antagits i detta

11 — Domen i målet Stichting Uitvoering Financiële Acties (ovan fotnot 10), punkt 13, av den 11 augusti 1995 i mål C-453/93, Bulthuis-Griffioen (REG 1995, s. I-2341), punkt 19, av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, SDC (REG 1997, s. I-3017), punkt 20, av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg (REG 1999, s. I-4947), punkt 12, domen i målet kommissionen mot Irland (ovan fotnot 7), punkt 52, domen i målet Stockholm Lindöpark (ovan fotnot 9), punkt 25, domen i målet Goed Wonen (ovan fotnot 7), punkt 46, och av den 8 december 2005 i mål C-280/04, Jyske Finans (REG 2005, s. I-10683), punkt 21.

12 — Domen i målet Stichting Uitvoering Financiële Acties (ovan fotnot 10), punkt 11, domen i målet Bulthuis-Griffioen (ovan fotnot 11), punkt 18, domen i målet SDC (ovan fotnot 11), punkt 21, domen i målet kommissionen mot Irland (ovan fotnot 7), punkt 51, av den 16 januari 2003 i mål C-315/00, Maierhofer (REG 2003, s. I-563), punkt 25, domen i målet Sinclair Collins (ovan fotnot 9), punkt 22, dom av den 18 november 2004 i mål C-284/03, Temco Europe (REG 2004, s. I-11237), punkt 16, och av den 3 mars 2005 i mål C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn (REG 2005, s. I-1527), punkt 27.

avseende i medlemsstaternas rättsordningar.¹³ Likväl har domstolen tolkat detta uttryck i talrika domar med beaktande av de faktiska omständigheterna samt enligt direktivets syfte och systematik¹⁴ och definierat det såsom ”att ägaren till en byggnad, mot hyra och för en tid som överenskommits, ger hyresgästen rätt att ta egendomen i besittning och att utesluta andra från den”¹⁵. Samtidigt har domstolen emellertid betonat att uttrycket ”utarrendering och uthyrning” i artikel 13 B b i sjätte direktivet ur gemenskapsrättslig synvinkel ska ges en vidare tolkning än de motsvarande enskilda rättigheterna i sig¹⁶.

32. Strikt sett och med tillämpning av de ovan nämnda tolkningsprinciperna motsvarar de städtjänster som RLRE tillhandahåller åt sina hyresgäster inte den ovan nämnda defini-

tionen av ”uthyrning” i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet. Städning av gemensamma utrymmen mot vederlag är en betydligt mer långtgående prestation jämfört med upplåtelse av lokaler för nyttjande mot ersättning. Den förutsätter nämligen en aktiv prestation, i detta fall från hyresvärdens sida, som avviker väsentligt från den bedömning av uthyrning av fast egendom som en ”passiv” verksamhet vilken domstolen har gjort i domarna i målen *Goed Wonen*¹⁷ och *Temco Europe*¹⁸.

13 — Domen i målet *Goed Wonen* (ovan fotnot 7), punkt 44, och domen i målet *Sinclair Collins* (ovan fotnot 9), punkt 24.

14 — Se, för ett liknande resonemang, domen i målet *Temco Europe* (ovan fotnot 12), punkt 18, och domen i målet *Fonden Marselisborg Lystbådehavn* (ovan fotnot 8), punkt 28.

15 — Domen i målet kommissionen mot Irland (ovan fotnot 7), punkterna 52–57, dom av den 9 oktober 2001 i mål C-409/98, *Mirror Group* (REG 2001, s. I-7175), punkt 31, domen i målet *Goed Wonen* (ovan fotnot 7), punkt 55, av den 9 oktober 2001 i mål C-108/99, *Cantor Fitzgerald International* (REG 2001, s. I-7257), punkt 21, och domen i målet *Temco Europe* (ovan fotnot 14), punkt 19. Generaladvokaten Ruiz-Jarabo Colomer har i punkterna 20 och 21 i sitt förslag till avgörande av den 4 maj 2004 i målet *Temco Europe* sammanfattat domstolens rättspraxis avseende avgränsningen av undantaget från mervärdesskatt för uthyrning av fast egendom på följande sätt: ”1) fastighetsägares upplåtelse av en fastighet till en annan person, 2) med uteslutande av andra personer, 3) av nyttjande- och avkomsträtten till denna, 4) för en avtalad tid, 5) i utbyte mot ett vederlag. Bedömningen av om denna definition kan appliceras på ett visst avtal skall ske utifrån en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionerna i fråga varvid hänsyn skall tas till avtalets objektiva karaktär, oberoende av vilken beteckning parterna har givit det.”

16 — Av denna anledning har domstolen i domen i målet *Goed Wonen* (ovan fotnot 7), punkt 59, fastslagit att artikel 13 B b och 13 C a i sjätte direktivet ska tolkas så att den inte utgör något hinder för en nationell bestämmelse, vilken vid tillämpningen av undantagen från skattskyldighet för mervärdesskatt medger att utarrendering och uthyrning av fast egendom likställs med upprättandet, för en avtalad tidsperiod och mot ersättning, av en sakrätt som ger dess innehavare rätt att använda fast egendom (i målet vid den nationella domstolen rörde det sig om en nyttjanderätt).

2. Sammanhängande tjänster enligt rättspraxis

33. Oaktat detta är det principiellt tänkbart ur gemenskapsrättslig synvinkel att även kvalificera sådana städtjänster som ”uthyrning”

17 — Se domen i målet *Goed Wonen* (ovan fotnot 7), punkt 52, där domstolen ansåg att även om uthyrning av fast egendom i princip omfattas av begreppet ekonomisk verksamhet i den mening som avses i artikel 4 i sjätte direktivet, utgör sådan uthyrning vanligtvis en förhållandevis passiv verksamhet som inte skapar något betydande mervärde.

18 — Se domen i målet *Temco Europe* (ovan fotnot 14), punkt 27. Generaladvokaten Jacobs har i sitt förslag till avgörande av den 25 september 1997 i mål C-346/95, *Blasi*, där domstolen meddelade dom den 12 februari 1998 (REG 1998, s. I-481), punkt 15, betecknat uthyrning av fast egendom som en ”nämligen passiv verksamhet”.

i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet, under förutsättning att de endast utgör en underordnad prestation i en av flera prestationer sammansatt tjänst, så att resultatet av de olika verksamheterna ska anses utgöra en enda tjänst.

34. Som domstolen många gånger har slagit fast, är frågan om huruvida en transaktion som består av en eller flera prestationer ska betraktas som en enda tjänst eller som en transaktion som består av flera separata och självständiga prestationer vilka ska bedömas var för sig av särskild betydelse i mervärdeskattehänseende, bland annat för tillämpningen av skattesatsen, men även för tillämpningen av bestämmelserna om undantag från skatteplikt i sjätte direktivet¹⁹.

35. Förutsättningarna för att flera sammansatta prestationer ska anses utgöra en enda tjänst är inte särskilt reglerade i sjätte direktivet. De avgörande kriterierna för denna bedömning kan däremot utläsas direkt av domstolens rättspraxis.

19 — Dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP (REG 1999, s. I-973), punkt 27, av den 27 oktober 2005 i mål C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank (REG 2005, s. I-9433), punkt 18, och av den 21 februari 2008 i mål C-425/06, Part Service (REG 2008, s. I-897), punkt 49.

36. Vid bedömningen av vad som är kännetecknande för en sammansatt tjänst står två syften mot varandra. Å ena sidan ska det göras en differentierad bedömning av de olika prestationerna alltefter deras karaktär. Å andra sidan får inte prestationer, som ur ekonomisk synvinkel utgör en enda tjänst delas upp på ett konstgjort sätt så att mervärdeskattesystemets funktion försämrats²⁰. En alltför långtgående uppdelning av en sammansatt prestation i olika fristående prestationer försvårar nämligen tillämpningen av mervärdeskattelagstiftningen²¹. Under alla omständigheter ska bedömningsgrunderna vara objektiva, och bedömningen ska inte göras utifrån parternas subjektiva perspektiv.

37. Av artikel 2 i sjätte direktivet framgår att varje prestation i regel ska anses vara separat och självständig²², emellertid ska dock flera prestationer som formellt sett är separata och som skulle kunna tillhandahållas var för sig,

20 — Se domen i målet CPP (ovan fotnot 19), punkt 29.

21 — Den praktiska aspekten spelar en väsentlig roll vid bedömningen av frågan om det i det enskilda fallet föreligger en enda tjänst eller två självständiga prestationer. Som generaladvokaten Kokott med rätta har påpekat i sitt förslag till avgörande av den 12 maj 2005 i mål C-41/04, Levob Verzekeringen och OV Bank (ovan fotnot 19), finns det till och med en tendens i några förslag till avgöranden att i denna situation ge praktiska argument företräde framför juridisk noggrannhet. Se förslaget till avgörande av generaladvokaten Cosmas föredraget den 1 februari 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, punkt 14, förslag till avgörande av generaladvokaten Fennelly föredraget den 25 april 1996 i mål C-327/94, Dudda (REG 1996, s. I-4595), punkt 35, och förslag till avgörande av generaladvokaten Fennelly föredraget den 11 juni 1998 i mål C-349/96, CPP (ovan fotnot 19), punkt 47 och följande punkter.

22 — Se domen i målet CPP (ovan fotnot 19), punkt 29, domen i målet Levob Verzekeringen och OV Bank (ovan fotnot 19), punkt 20, och domen i målet Part Service (ovan fotnot 19), punkt 50.

varvid en eller flera av prestationerna skulle vara skattepliktiga medan en eller flera skulle omfattas av undantag från skatteplikt, anses utgöra en enda transaktion när de inte är självständiga²³.

38. Så är exempelvis fallet när det till och med vid en rent objektiv bedömning konstateras att en eller flera prestationer utgör den huvudsakliga prestationen och att den eller de andra prestationerna ska betraktas som en eller flera underordnade prestationer som skattemässigt ska behandlas på samma sätt som den huvudsakliga prestationen²⁴. Särskilt ska en prestation betraktas som underordnad en huvudsaklig prestation när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan prestationen för dem endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den huvudsakliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller²⁵. Domstolen har i detta avseende fastställt att det är fråga om ett enda tillhandahållande när två eller flera delar eller handlingar från en skattskyldig person har ett så nära samband att de tillsammans objektivt sett utgör ett enda odelbart ekonomiskt tillhandahållande och att det därför vore konstlat att försöka skilja dem åt²⁶.

23 — Domen i målet Part Service (ovan fotnot 19), punkt 51.

24 — Se, för ett liknande resonemang domen i målet CPP (ovan fotnot 19), punkt 30, dom av den 15 maj 2001 i mål C-34/99, Primback (REG 2001, s. I-3833), punkt 45, domen i målet Levob Verzekeringen och OV Bank (ovan fotnot 19), punkt 21, och domen i målet Part Service (ovan fotnot 19), punkt 52.

25 — Se domen i målet CPP (ovan fotnot 19), punkt 29, och domen i målet Part Service (ovan fotnot 19), punkt 52.

26 — Domen i målet Levob Verzekeringen och OV Bank (ovan fotnot 19), punkt 22, och domen i målet Part Service (ovan fotnot 19), punkt 53.

39. Vid betraktande av det rättsläge och de omständigheter på vilka målet vid den nationella domstolen grundas, är det enligt min mening föga som talar för att den omtvistade tjänsten ska anses vara en underordnad prestation.

40. Det är visserligen riktigt att städning av gemensamma utrymmen generellt sett är en väsentlig förutsättning för ett normalt nyttjande av hyresobjektet. Emellertid avser denna verksamhet, som den grekiska regeringen och skattedirektoratet med rätta framhåller, inte de lokaler som upplåtits speciellt som bostäder och vilka är det egentliga föremålet för hyreskontraktet, utan endast de gemensamma utrymmena i en hyresfastighet som är tillgängliga för var och en och vilka inte är lämpade som bostad. Detta gäller i motsvarande mån för uthyrning av lokaler för andra syften, till exempel av kontorslokaler, vilka endast kan nyttjas för kontorsverksamhet. I detta avseende kan den omtvistade tjänsten avgränsas såväl rumsligt som till dess syfte.

41. Bortsett från detta föreligger ingen uppdelning av en enda oskiljbar ekonomisk prestation genom att det görs skillnad mellan den ekonomiska verksamheten uthyrning av fast egendom och tillhandahållandet av städning av gemensamma utrymmen. Dessa båda

verksamheter har inte ett så nära samband med varandra att det vore konstlat att skilja dem åt, i synnerhet som det normalt sett står parterna fritt att komma överens om vem som ska utföra denna uppgift i det enskilda fallet. Som den tjeckiska regeringen har framhållit med hänvisning till det aktuella bruket i Republiken Tjeckien²⁷, kan städning av gemensamma utrymmen i princip regleras på tre olika sätt: (1) hyresgästerna utför denna uppgift själva, (2) städtjänster utförs av en tredje man som sedan fakturerar hyresgästerna, (3) hyresvärden tillhandahåller själv städning av gemensamma utrymmen, antingen genom sina egna anställda (till exempel fastighetsskötaren) eller genom en särskilt engagerad städfirma. Av dessa olika alternativ framgår tydligt att varken nyttjanderätten eller den faktiska möjligheten att utnyttja lägenheterna på överenskommet sätt är allvarligt hotad om städtjänsterna undantagsvis inte sköts av hyresvärden.

3. Principen om mervärdesskattens neutralitet

42. Dessa olika alternativ är även av betydelse med hänsyn till skatteneutraliteten och den enhetliga tillämpningen av bestämmelserna i sjätte direktivet. Jag vill i detta sammanhang påminna om att det enligt domstolens rättspraxis är av väsentlig betydelse att principen om skatteneutralitet beaktas, bland annat vid

tillämpningen av undantagen i artikel 13 B b i sjätte direktivet²⁸.

43. Principen om skatteneutralitet som uttrycks i artikel 2 i första direktivet²⁹ och för övrigt ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt, vilket framgår av fjärde och femte skälen i sjätte

28 — Se domen i målet *Goed Wonen* (ovan fotnot 7), punkt 56, i vilken domstolen motiverade sitt beslut att jämställa upprättandet av en rättighet som nyttjanderätt med uthyrning och utarrendering genom tillämpning av artikel 13 B b och 13 C a i sjätte direktivet, med "hänsynen till principen om mervärdesskattens neutralitet" och "kravet på enhetlig tillämpning av bestämmelserna i sjätte direktivet – särskilt att tillämpningen av föreskrivna undantag skall vara korrekt, enkel och enhetlig". Se även dom av den 11 juni 1998 i mål C-283/95, *Fischer* (REG 1998, s. I-3369), punkt 28. *Cornia, C.*, anfört arbete (ovan fotnot 7), s. 647, anser att en enhetlig tillämpning av gemenskapsrätten vad gäller undantag från mervärdesskatt är nödvändig för att säkerställa skatteneutraliteten ur konkurrenshänsyn. Skatteneutraliteten kräver att transaktioner som är jämförbara ur slutförbrukarens synvinkel ska behandlas lika mervärdesskatterettsligt. *Birkenfeld, W.*, *Mehrwertsteuer der EU*, 4: e upplagan, Bielefeld 2001, s. 32 och s. 33, framhåller att domstolen, på grund av skatteneutraliteten, gör en vid tolkning av uttryck på vilka skattskyldigheten grundas (skattskyldig person, ekonomisk verksamhet, tillhandahållande, vederlag). Av samma anledning tolkar domstolen undantag och avvikelser från beskattningsunderlaget restriktivt. *Lohse, C.*, "Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht", *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis* (utgiven av Achat/Tumpel), Wien 2001, s. 58 och s. 59, framhåller att neutralitetsprincipen är avsedd att begränsa tillämpningen av undantag från skatteplikt genom en restriktiv tolkning av de objektiva omständigheterna. Omvänt leder denna princip till att tillämpningen av de objektiva omständigheter som ligger till grund för mervärdesskatt ska ges en vid tolkning.

29 — I artikel 2.1 och 2.2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningskatter (EGT 71, 1967, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3) (första direktivet) föreskrivs följande: "(1) Principen om det gemensamma systemet för mervärdesskatt innebär tillämpning på varor och tjänster av en allmän skatt på konsumtion som är exakt proportionell mot priset på varorna och tjänsterna, oavsett antalet transaktioner som äger rum under produktions- och distributionsprocessen före det led där skatt tas ut. (2) På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna."

27 — Se den tjeckiska regeringens yttrande, s. 5.

direktivet, innebär att all ekonomisk verksamhet ska behandlas på samma sätt³⁰. Domstolen har preciserat denna princip i domarna i målen *Cimber Air*³¹ och *Jyske Finans*³² så, att den utgör hinder mot att aktörer som utför liknande transaktioner behandlas olika i mervärdesskattehänseende.

44. Om man utgår från det första av de möjliga alternativ som nämns i punkt 41 i detta förslag till avgörande, blir resultatet att städning av gemensamma utrymmen inte kan omfattas av mervärdesskatt, eftersom det varken rör sig om en leverans av varor eller om en tjänst i den mening som avses i artikel 2 i sjätte direktivet.

45. Om man i stället utgår från det andra alternativet, kan det konstateras att denna ekonomiska verksamhet, i likhet med vilken annan tjänst som helst, omfattas av mervärdesskatt. Denna situation uppvisar ingen anknytning till uthyrningen och måste därför enligt den redan nämnda principen, att varje transaktion normalt sett ska betraktas som en egen, självständig prestation³³, behandlas annorlunda skatterättsligt vilket innebär att undantaget från skatteplikt i artikel 13 B b i sjätte direktivet inte är

tillämpligt. Detta påpekar med rätta såväl den hänskjutande domstolen i sin begäran om förhandsavgörande³⁴ som den tjeckiska regeringen³⁵.

46. Det tredje alternativet, som motsvarar de omständigheter som föreligger i målet vid den nationella domstolen, skiljer sig ur objektiv synvinkel endast från den andra situationen genom att den som tillhandahåller städtjänsten samtidigt är hyresvärden. Därför uppkommer frågan om huruvida det är motiverat att redan från början presumera att det föreligger en ej fristående, underordnad tjänst i förhållande till uthyrningen, endast för att hyresvärden och den som tillhandahåller tjänsten är samma person. Denna omständighet kan, som domstolen har antytt i domen i målet *Henriksen*³⁶, visserligen i föreliggande fall tala för att det föreligger en enhetlig ekonomisk transaktion, men är inte i sig avgörande. Dock kan likaväl den omständigheten att de städtjänster som RLRE tillhandahåller faktureras separat och inte tillsammans med hyran, utan att något totalt pris anges, anses tala för att det

34 — Se punkt 6 i detta förslag till avgörande.

35 — Se punkt 13 i den tjeckiska regeringens yttrande.

36 — Dom av den 13 juli 1989 i mål 173/88, *Henriksen* (REG 1989, s. 2763), punkt 16. Den huvudsakliga frågan i detta mål var huruvida uttrycket "uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon" i artikel 13 B b 2 i sjätte direktivet vilket utgör en avvikelse från det allmänna undantaget från skatteplikt för "utarrendering och uthyrning av fast egendom", som föreskrivs i artikel 13 B b i samma direktiv, omfattar uthyrning av alla ytor som är bestämda för parkering av fordon inklusive stängda garage. Domstolen har fastlagt att en sådan uthyrning omfattas av undantaget från skatteplikt om den har ett nära samband med en skattebefriad uthyrning av fast egendom för ett annat ändamål. Enligt domstolens mening föreligger det en enhetlig ekonomisk transaktion när "platser för parkering av fordon och den fasta egendomen som är bestämd för annat nyttjande hör till samma byggnad och båda dessa uthyrs från en och samma hyresvärd till en och samma hyresgäst".

30 — Se dom av den 20 juni 1996 i mål C-155/94, *Wellcome Trust* (REG 1996, s. I-3013), punkt 38, och av den 3 december 1998 i mål C-381/97, *Belgocodex* (REG 1998, s. I-8153), punkt 18.

31 — Dom av den 16 september 2004 i mål C-382/02, *Cimber Air* (REG 2004, s. I-8379), punkterna 23 och 24.

32 — Domen i målet *Jyske Finans* (ovan fotnot 11), punkt 39.

33 — Se punkt 37 i detta förslag till avgörande.

föreligger en självständig tjänst. Som domstolen har slagit fast i domen i målet CPP³⁷ är nämligen den omständigheten att den som tillhandahåller tjänster antingen mot betalning av ett totalt pris eller mot separata fakturor vägledande. Följaktligen talar även den separata faktureringen av städtjänsterna i målet vid den nationella domstolen mot att det föreligger en enda tjänst.

onödigt komplicerade³⁹ och i motsvarande mån göra de nationella skattemyndigheternas beslut mindre förutsägbara för skattebetalarna.

4. Historisk och teleologisk tolkning av undantaget från skatteplikt

47. Den tjeckiska regeringen har helt riktigt påpekat att denna tredje situation kan kompletteras med vilka faktorer som helst, vilket gör att bedömningen i det enskilda fallet blir ännu svårare. Till exempel är det tänkbart med en situation där hyresvärden även tillhandahåller städtjänster i andra hyresfastigheter som inte hyrs ut av densamme. Inte desto mindre skulle den tjänst som hyresvärden tillhandahåller vara densamma som i målet vid den nationella domstolen. Enligt min mening skulle det därför strida mot såväl principen om skatteneutralitet³⁸ som mot den enhetliga tillämpningen av det gemensamma systemet för mervärdesskatt, om de ovan beskrivna situationerna skulle behandlas olika beroende på om hyresvärden eller en tredje man tillhandahåller städtjänsterna i fråga. Ovissheten i det enskilda fallet skulle göra bestämmelserna om mervärdesskatt

48. De socialpolitiska överväganden som den hänskjutande domstolen har framfört förmår inte i sig uppväga de ovan nämnda slutsatserna. Detta kan inte utan vidare anföras som argument för att städning av gemensamma utrymmen ska undantas från mervärdesskatt.

37 — Domen i målet CPP (ovan fotnot 19). I punkt 31 i denna dom har domstolen klargjort att den omständigheten att ett totalpris visserligen har fakturerats inte har någon avgörande betydelse, men att det emellertid kan tala för att det föreligger en enda prestation när ett tjänsteföretag tillhandahåller en tjänst åt sina kunder som är sammansatt av flera delar mot betalning av ett totalpris. Omvänt måste detta följaktligen innebära att en separat fakturering av en del av den sammanhängande tjänsten talar emot att det föreligger en enda tjänst.

38 — Se punkt 42 i detta förslag till avgörande.

39 — Ibáñez García, I., "Las exenciones en el IVA: Pecado original del impuesto comunitario", *Noticias de la Unión Europea*, 2003, punkt 226, s. 103 och s. 104; samt av samme författare, "El IVA en la actividad inmobiliaria: cuestiones pendientes", *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, 2008, punkt 4, s. 43 och s. 44, kritiserar den rättsosäkerhet som denna lista av undantag och befrielser från mervärdesskatt skapar med hänsyn till dess komplicerade tillämpning i praktiken. Författaren anser att detta utgör en inskränkning av principen om skatteneutralitet. Av särskilt intresse för målet vid den nationella domstolen är de teorier som framlägs i Scholsem, J.-C., *La T.V.A. européenne face au phénomène immobilier*, Liège, 1976, punkt 55, s. 93 och s. 94. Författaren har undersökt olika hypotetiska skattemodeller avseende hyresförhållanden. Enligt en av de första modellerna skulle alla transaktioner i samband med uthyrningen, inklusive uthyrningen i sig, omfattas av mervärdesskatt. Enligt författarens mening skulle denna lösning närmast motsvara principen om skatteneutralitet. En annan lösning, som snarast motsvarar den i sjätte direktivet, undantar uthyrning av fast egendom från mervärdesskatt av socialpolitiska skäl, vilket enligt författarens åsikt är motiverat trots att det strider mot skatteneutraliteten. "Kostnader för underhåll och reparation" skulle dock inte omfattas av detta undantag, varvid författaren motiverar denna inskränkning med "administrativ enkelhet".

Den hänskjutande domstolen har rätt när den anför att sådana bostäder skulle vara billigare om städning av gemensamma utrymmen inte omfattades av mervärdesskatt. Undantagsbestämmelsen i artikel 13 B b i sjätte direktivet torde faktiskt även bland annat grunda sig på socialpolitiska överväganden. Så var åtminstone uthyrning av bostäder undantagen från mervärdesskatt av sociala skäl i de flesta medlemsstaterna innan harmoniseringen genom det sjätte mervärdesskattedirektivet genomfördes⁴⁰. Detta måste bibehållas i sjätte direktivet för att förhindra en ökning av bostadshyror.

tiska sammanhanget⁴² samt genom beaktande av principen om skatteneutralitet⁴³. Dessa förutsättningar är emellertid inte uppfyllda i samtliga fall och, som redan har konstaterats, inte heller i förevarande mål.

49. Gemenskapslagstiftaren har emellertid uttryckligen velat begränsa undantaget från skatteplikt i artikel 13 B b i sjätte direktivet till ”uthyrning” i strikt mening och endast velat utsträcka det till sådana tjänster som objektivt betraktat utgör en del av en total prestation som fortfarande kan anses utgöra ”uthyrning”. Detta framgår redan vid en tolkning av de avgörande bestämmelserna i sjätte direktivet med ledning av ordalydelsen⁴¹, det systema-

50. Dessutom finns det ytterligare ett skäl som måste beaktas till att uthyrning av fast egendom är undantagen från skatteplikt. Som generaladvokaten Jacobs har utvecklat i sitt förslag till avgörande i målet Blasi⁴⁴ uppkommer en fastighet som redan nyttjas inte genom en tillverkningsprocess. Efter det att marken på en fastighet för första gången har iordningställt och en byggnad har uppförts nyttjas en fastighet som regel i huvudsak passivt utan att något mervärde tillkommer. Därför omfattar mervärdesskatteplikten bara det första tillhandahållandet av mark som är iordningställd för att bebyggas och tillhandahållandet av en byggnad före första inflyttningen, medan tillhandahållande av en byggnad efter första inflyttningen och uthyrning av en sådan byggnad är undantagna från mervärdesskatt. Detta motiv för ett undantag från skatteplikt är dock inte tillämpligt på en aktiv verksamhet⁴⁵ som städning av gemensamma utrymmen.

40 — Se kommissionens förslag till sjätte mervärdesskattedirektivet (*Europeiska gemenskapens bulletin*, supplement nr 11/73, s. 17). Se härtill förslaget till avgörande av generaladvokaten Kokott i målet Fonden Marselisborg Lystbådehavn (ovan fotnot 8), punkt 46. Communier, J.-M., anförde arbete (ovan fotnot 5), s. 230, hänvisar till att de undantag som återfinns i artikel 13 B b i sjätte direktivet kan förklaras genom allmänna politiska överväganden som är gemensamma för Europeiska gemenskapens medlemsstater. Enligt Scholsem, J.-C., anförde arbete (ovan fotnot 39), punkt 163, s. 264, reflekterar artikel 13 B b de bestämmelser, som gällde i samtliga medlemsstater med vissa variationer redan innan sjätte direktivet trädde i kraft.

41 — Se punkt 32 i detta förslag till avgörande.

42 — Se punkterna 28 och 29 i detta förslag till avgörande.

43 — Se punkterna 42–47 i detta förslag till avgörande.

44 — Generaladvokatens förslag till avgörande i målet Blasi (ovan fotnot 18), punkterna 15 och 16.

45 — Se punkt 32 i detta förslag till avgörande.

5. Slutsats

C — Den andra frågan

51. Mot bakgrund av vad som anförts ovan anser jag att det av princip är påkallat att den tjänst som en hyresvärd utför vid tillhandahållandet av städning av gemensamma utrymmen inte ska omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 13 B b i sjätte direktivet, vilket betyder att mervärdesskatt ska utgå. Därvid vill jag inte redan från början utesluta att i synnerhet utformningen av det enskilda hyreskontraktet, den aktuella fastighetens ordningsföreskrifter eller fast rättspraxis i en viss medlemsstat undantagsvis kan föranleda en annan bedömning än den abstrakta bedömning som har gjorts i detta förslag till avgörande. Den ankommer på den nationella domstolen att bedöma i vilken mån detta är aktuellt i förevarande fall genom att tillämpa svaren på tolkningsfrågorna på de faktiska omständigheterna, i förekommande fall med hänsyn till ovannämnda överväganden.

52. Svaret på den första tolkningsfrågan är följaktligen att artiklarna 6 och 13 i sjätte direktivet ska tolkas så att de innebär att uthyrningen av lägenheter (i förekommande fall även av en lokal), å ena sidan, och därmed förknippad städning av de gemensamma utrymmena, å andra sidan, i princip ska anses vara sinsemellan oberoende och ömsesidigt åtskiljbara skattepliktiga transaktioner. Det ankommer emellertid på den nationella domstolen att pröva i vilken mån utformningen av det enskilda hyreskontraktet, den aktuella fastighetens ordningsföreskrifter eller fast rättspraxis i medlemsstaten i fråga undantagsvis kan föranleda en annan bedömning.

53. Med hänsyn till det föreslagna svaret på den första frågan måste den andra frågan endast besvaras om den hänskjutande domstolen efter en värdering av samtliga omständigheter i det aktuella målet undantagsvis skulle anse att uthyrningen av lägenheter och därmed förknippad städning av gemensamma utrymmen inte kan anses vara sinsemellan oberoende och ömsesidigt åtskiljbara skattepliktiga transaktioner.

54. Detta skulle innebära att det skulle föreligga en enda tjänst som uppfyller villkoren för "uthyrning av fast egendom" enligt artikel 13 B b i sjätte direktivet. Följaktligen skulle denna bestämmelse innebära att det är uteslutet att mervärdesskatt ska utgå på betalning för städning av gemensamma utrymmen i en hyresfastighet med lägenheter.

55. Mot denna bakgrund ska den andra tolkningsfrågan besvaras så att i den mån den nationella domstolen utgår ifrån att uthyrning av lägenheter och därmed förknippad städning av gemensamma utrymmen undantagsvis inte kan anses vara sinsemellan oberoende och ömsesidigt åtskiljbara skattepliktiga transaktioner, ska städningen av gemensamma utrymmen anses utgöra en del av en "uthyrning av fast egendom" i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet, med följd att ingen mervärdesskatt ska utgå på ersättning för denna verksamhet.

VII — Förslag till avgörande

56. Mot denna bakgrund föreslår jag att domstolen besvarar tolkningsfrågorna på följande sätt:

- 1) Artiklarna 6 och 13 i sjätte direktivet ska tolkas så att de innebär att uthyrningen av en lägenhet (i förekommande fall även av en lokal), å ena sidan, och därmed förknippad städning av de gemensamma utrymmena, å andra sidan, i princip ska anses vara sinsemellan oberoende och ömsesidigt åtskiljbara skattepliktiga transaktioner.
- 2) Det ankommer emellertid på den nationella domstolen att pröva i vilken mån utformningen av det enskilda hyreskontraktet, den aktuella fastighetens ordningsföreskrifter eller fast rättspraxis i medlemsstaten i fråga undantagsvis kan föranleda en annan bedömning.
- 3) Om den nationella domstolen skulle anse att de båda ekonomiska verksamheterna inte kan anses vara sinsemellan oberoende och ömsesidigt åtskiljbara skattepliktiga transaktioner, ska städningen av gemensamma utrymmen anses utgöra en del av en "uthyrning av fast egendom" enligt artikel 13 B b i sjätte direktivet, med följd att ingen mervärdesskatt ska utgå på ersättning för denna verksamhet.