

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)  
den 12 juni 2003 \*

I mål C-275/01,

angående en begäran enligt artikel 234 EG, från House of Lords (Förenade kungariket), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

**Sinclair Collis Ltd**

och

**Commissioners of Customs & Excise,**

angående tolkningen av artikel 13 B b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

\* Rättegångsspråk: engelska.

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på fjärde avdelningen C.W.A. Timmermans tillförordnad ordförande på femte avdelningen, samt domarna D.A.O. Edward, A. La Pergola (referent), P. Jann och S. von Bahr,

generaladvokat: S. Alber,  
justitiesekreterare: avdelningsdirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Sinclair Collis Ltd, genom D. Milne, QC, och R. Baldry, barrister, befullmäktigade av revisionsbyrå Ernst & Young, Tax advisers,
- Förenade kungarikets regering, genom J.E. Collins, i egenskap av ombud, biträdd av K. Parker, QC,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 18 september 2002 av: Sinclair Collis Ltd, Förenade kungarikets regering och kommissionen,

och efter att den 10 oktober 2002 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

### Dom

- 1 House of Lords har, genom beslut av den 7 juni 2001 som inkom till domstolens kansli den 12 juli samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt en fråga om tolkningen av artikel 13 B b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättnings-skatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).
- 2 Frågan har uppkommit i en tvist mellan å ena sidan Sinclair Collis Ltd (nedan kallat SC) och å andra sidan Commissioners of Customs & Excise (nedan kallade Commissioners), som i Förenade kungariket är behörig myndighet vad gäller uppbörd av mervärdesskatt. Tvisten gäller tillämpningen av regler om mervärdesskatt på ett avtal om installation av cigarettautomater i en affärslokal.

## Tillämpliga bestämmelser

### *Gemenskapsrätten*

- 3 Artikel 2 punkt 1 i sjätte direktivet lyder enligt följande:

”Mervärdesskatt skall betalas för

1. leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap,”

- 4 I artikel 13 B b i sjätte direktivet anges följande:

”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:

- a) ...

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 camping-platser,
2. uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon,
3. uthyrning av varaktigt installerad utrustning och maskiner,
4. uthyrning av boxar.

...”

*Den nationella lagstiftningen*

- 5 I bilaga 9 del II första gruppen första punkten i Value Added Tax Act 1994 (1994 års lag om mervärdesskatt) föreskrivs att följande rättigheter är undantagna från mervärdesskatt:

”Rättsligt skyddade intressen eller rättigheter beträffande fast egendom eller en rätt att ta fast egendom i besittning.”

- 6 Begreppet "rätt att ta fast egendom i besittning", som anges i den nämnda bestämmelsen i den nationella lagen, hänför sig till begreppet "uthyrning av fast egendom", som återfinns i artikel 13 B b i sjätte direktivet.

### **Twisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan**

- 7 SC som ingår i Imperial Tobacco Group har installerat cigarettautomater i caféer, på klubbar och på hotell och ombesörjer deras drift och underhåll.
  
- 8 För detta ändamål har SC slutit avtal med varje ägare av dessa affärslokaler (nedan kallade lokalinnehavare) om att tillhandahålla sådana automater i utbyte mot betalning i form av en avtalad procentuell andel av bruttovinsten, som realiseras genom den försäljning som i allmänhet sker i nämnda lokaler, i synnerhet genom intäkterna från dessa automater (nedan kallat avtalet).
  
- 9 I enlighet med avtalet installeras automaterna på den plats som lokalinnehavaren anser sannolikt genererar maximal försäljning. Lokalinnehavaren får dock inte på ett orimligt sätt neka samtycke till val av annan plats som utsetts av SC. Cigaretterna och pengarna, cigarrerna och de andra tobaksprodukterna i automaterna förblir SC:s egendom. Lokalinnehavaren upplåter under två års tid ensamrätten till SC att installera och driva automaterna, som förblir SC:s

egendom. Dessutom ger avtalet SC ensamrätten att tillhandahålla cigarrer och andra tobaksprodukter i den ifrågavarande lokalen.

- 10 Lokalinnehavaren skall enligt avtalet ombesörja tillräcklig eltillförsel och får inte tillåta att någon automat som innehåller produkter som är jämförbara med dessa produkter placeras i hans affärslokal. Andra automater än de som är avsedda att monteras på väggen får flyttas inom lokalen.
  
- 11 SC har ensamrätten avseende tillträde till automaterna. Bolaget ser till att automaterna är välfyllda och avlägsnar pengarna från dessa i syfte att fördela pengarna i enlighet med överenskommelsen.
  
- 12 Commissioners beslutade i januari 1996 att tjänsterna i avtalet skulle vara undantagna från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 B b i sjätte direktivet, eftersom de enligt avtalet avsåg en rätt till besittningstagande av fast egendom. SC, som önskade att tjänsterna skulle vara mervärdesskattepliktiga för att kunna göra avdrag för ingående mervärdesskatt, överklagade detta beslut till VAT and Duties Tribunal, Manchester (Förenade kungariket). Denna domstol ansåg att det huvudsakliga ändamålet med avtalet är att installera cigarettautomater och inte att nyttja eller använda fast egendom och fastslog därför att ifrågavarande tjänster inte skulle undantas från mervärdesskatt.
  
- 13 Commissioners överklagade underrättens avgörande till High Court of Justice (England & Wales) (Förenade kungariket), som beslutade i enlighet med Commissioners yrkande. SC överklagade High Courts avgörande till Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Förenade kungariket). Denna domstol ogillade överklagandet, varefter SC överklagade detta avgörande till House of Lords.

- 14 House of Lords, som ansåg att det för att slita tvisten var nödvändigt att tolka sjätte direktivet, beslöt att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Kan en upplåtelse, från innehavaren av en lokal... till ägaren av en cigarett-automat, av rätten att installera, driva och underhålla automaten i lokalen under en tvåårsperiod, på en plats som har valts ut av [lokal]innehavaren, i utbyte mot en procentuell andel av bruttovinsten från försäljningen av cigaretter och andra tobaksvaror i lokalen, utan att ägaren av automaten erhåller andra rättigheter avseende besittning eller kontroll än dem som uttryckligen angivits i det skriftliga avtalet mellan parterna, utgöra uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte [direktivet], och vilka principer är tillämpliga vid bedömningen av huruvida ett avtal utgör uthyrning av fast egendom i nämnda mening?”

### Tolkningsfrågan

- 15 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 13 B b i sjätte direktivet skall tolkas så, att en upplåtelse, från innehavaren av en lokal till ägaren av en cigarettautomat, av rätten att installera, driva och underhålla automaten i lokalen under en tvåårsperiod, på en plats som har valts ut av nämnde lokalinnehavare, i utbyte mot en procentuell andel av bruttovinsten från försäljningen av cigaretter och andra tobaksvaror i lokalen, utan att ägaren av automaten erhåller andra rättigheter avseende besittning eller kontroll än dem som uttryckligen har angivits i avtalet mellan parterna, utgör en uthyrning av fast egendom i den mening som avses i ovannämnda bestämmelse.



- 16 Domstolen erinrar inledningsvis om att det enligt avtalets ordalydelse skall anses att en lokalinnehavare som upplåter rätten att installera och underhålla en cigarettautomat tillhandahåller en tjänst såsom varande skattskyldig enligt artiklarna 6.1 och 4.1 i sjätte direktivet. De tjänster som denne tillhandahåller enligt avtalet är alltså i princip mervärdesskattepliktiga i enlighet med artikel 2 punkt 1 i sjätte direktivet. Frågan är endast huruvida tjänsterna faller under tillämpningsområdet för undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 13 B b i sjätte direktivet.

*Yttranden som har inkommit till domstolen*

- 17 SC och kommissionen har gjort gällande att avtalet inte avser utarrendering eller uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet. De har gjort gällande att ett viktigt kännetecken för ett hyresavtal i denna bestämmelses mening inbegriper upplåtelse av en rätt att nyttja en bestämd del av en fast egendom eller en bestämd plats på denna, som om detta vore ens egen och att man skall kunna förvägra eller bevilja personer tillträde till denna fasta egendom.
- 18 SC har i detta avseende gjort gällande att avtalet avser installation och drift av automater som genererar vinster och inte nyttjande och besittningstagande av den lokal i vilken de är installerade. Avtalet innehåller inte någon begränsning av antalet automater och det föreskrivs inte någon bestämd plats för installation av dessa. Efter att ha installerats är automaterna, liksom alla andra fasta objekt i lokalen, under lokalinnehavarens tillsyn eller besittning och denne förpliktar sig att inte störa brukandet av dessa. SC förblir ägare till automaterna men utövar inte kontroll över tillträdet till dessa utom vad gäller påfyllning, underhåll och reparation av dem. SC har härvidlag vid förhandlingen angett att det endast har tillträde till automaterna under lokalens öppettider.

- 19 Kommissionen har för sin del gjort gällande att rätten att installera en automat på en plats som tillhör en annan person och att låta den vara där, endast kan anses motsvara uthyrning i enlighet med artikel 13 B b i sjätte direktivet om den åtföljs av en rätt till besittning och kontroll av en bestämd del av lokalen. Enligt kommissionen innebär dessutom en uthyrning i sagda bestämmelses mening inte nödvändigtvis att arvodet för en sådan rätt fastställs i förhållande till den tid den avser.
- 20 Förenade kungarikets regering har däremot hävdats att avtalet avser uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet. Installationen av en automat på väggen eller på en bestämd plats under en längre period innebär enligt denna regering att platsen tas i besittning på ett sådant sätt att alla andra personer utestängs och att den därför kan anses som en uthyrning av fast egendom i nämnda bestämmelses mening.
- 21 Den omständigheten att det är möjligt att flytta automaten utesluter enligt Förenade kungarikets regering inte att man kan tala om exklusiv besittning. Det betyder endast att besittningen har ändrats i samförstånd mellan parterna. SC:s rätt till tillträde till automaterna för att underhålla och reparera dem räcker för att uppnå syftet med besittningen. Den ovillkorliga eller obegränsade rätten till tillträde utgör inte ett nödvändigt villkor för besittningsrätten. Huvudsaken är i stället att rätten till tillträde motsvarar syftet med besittningstagandet.

### *Domstolens bedömning*

- 22 Domstolen erinrar inledningsvis om att det av fast rättspraxis framgår att undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet utgör självständiga gemenskapsrättsliga

begrepp och att de således måste ges en gemenskapsrättslig tolkning (se dom av den 12 september 2000 i mål C-358/97, kommissionen mot Irland, REG 2000, s. I-6301, punkt 51, och av den 16 januari 2003 i mål C-315/00, Maierhofer, REG 2003, s. I-563, punkt 25).

- 23 De begrepp som använts för att beskriva undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet skall vidare tolkas restriktivt, eftersom dessa undantag innebär avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt skall betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en skattskyldig person mot vederlag (se bland annat domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Irland, punkt 52, och av den 18 januari 2001 i mål C-150/99, Stockholm Lindöpark, REG 2001, s. I-493, punkt 25).
- 24 Det ges i artikel 13 B b i sjätte direktivet, beträffande undantagen i denna bestämmelse, inte någon definition av begreppet uthyrning. I direktivet hänvisas inte heller till de definitioner som antagits i detta avseende i medlemsstaternas rättsordningar (se dom av den 4 oktober 2001 i mål C-326/99, "Goed Wonen", REG 2001, s. I-6831, punkt 44).
- 25 Det framgår dock av fast rättspraxis att det grundläggande kännetecknet för uthyrning av fast egendom i den mening som avses i artikel 13 B b i sjätte direktivet är att den som berörs erhåller rätten att för en avtalad tidsperiod och mot ersättning nyttja en fastighet som om han vore ägare av den och att motsätta sig att någon annan erhåller en sådan rätt (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet "Goed Wonen", punkt 55, och av den 9 oktober 2001 i mål C-108/99, Cantor Fitzgerald International, REG 2001, s. I-7257, punkt 21).
- 26 Arten av en skattepliktig transaktion skall avgöras utifrån en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionerna i fråga (se dom av den 2 maj 1996 i mål C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, REG 1996, s. I-2395, punkt 12, och domen i det ovannämnda målet Stockholm Lindöpark, punkt 26).

- 27 Enligt vad som framgår av den nationella domstolens uppgifter syftar avtalet inte till att ge passiv besittningsrätt till en yta eller en plats som ger medkontrahenten rätt att besitta den som om denne vore ägaren och att motsätta sig att andra erhåller en sådan rätt.
- 28 Detta bekräftas av att det i avtalet inte fastställs någon exakt bestämd yta eller plats i lokalen på vilken automaterna skall installeras. Automatens placering har i motsats till vad som kännetecknar uthyrning endast betydelse såvitt denna gör det möjligt att säkerställa största möjliga försäljning. Om detta villkor uppfylls finns det inget som enligt avtalets ordalydelse hindrar att automaterna i viss utsträckning kan flyttas alltefter lokalinnehavarens önskan.
- 29 Avtalet ger vidare inte SC rätten att kontrollera eller begränsa tillträdet till platsen på vilken automaterna finns. Även om SC enligt avtalet har en ensamrätt till tillträde till automaterna för att säkerställa deras underhåll, fylla på cigaretter och tömma dem på pengar, gäller denna rätt endast tillträdet till automaten som sådan, särskilt vad beträffar dess inre mekanism, och inte tillträdet till den yta i lokalen varpå automaten är placerad. Under alla omständigheter är denna rätt, enligt vad SC anförde vid förhandlingen, begränsad till affärslokalernas öppettider och kan inte utnyttjas utan lokalinnehavarens samtycke. Tredjemans fria tillträde till automaterna utövas enligt de närmare villkor som lokalinnehavaren bestämmer, särskilt avseende lokalens öppettider och inte enligt förbehåll som SC har fastställt.
- 30 Under dessa omständigheter utgör, enligt avtalets ordalydelse, besittningen av en del av en yta eller plats i affärslokaler endast ett medel för att utföra en tjänst som

utgör syftet med avtalet, det vill säga att säkerställa rätten till försäljning med ensamrätt av cigaretter i lokalen genom att installera och underhålla automater i utbyte mot en procentuell andel av vinsten.

- 31 Av vad anförts följer att frågan skall besvaras på följande sätt. Artikel 13 B b i sjätte direktivet skall tolkas så, att en upplåtelse, från innehavaren av en lokal till ägaren av en cigarettautomat, av rätten att installera, driva och underhålla automaten i lokalen under en tvåårsperiod, på en plats som har valts ut av nämnde lokalinnehavare, i utbyte mot en procentuell andel av bruttovinsten från försäljningen av cigaretter och andra tobaksvaror i lokalen, utan att ägaren av automaten erhåller andra rättigheter avseende besittning eller kontroll än dem som uttryckligen har angivits i avtalet mellan parterna, utgör inte uthyrning av fast egendom i den mening som avses i ovannämnda bestämmelse.

### Rättegångskostnader

- 32 De kostnader som har förorsakats Förenade kungarikets regering och kommissionen, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. 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.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

— angående den fråga som genom beslut av den 7 juni 2001 har ställts av House of Lords — följande dom:

Artikel 13 B b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så, att en upplåtelse, från innehavaren av en lokal till ägaren av en cigarettautomat, av rätten att installera, driva och underhålla automaten i lokalen under en tvåårsperiod, på en plats som har valts ut av nämnde lokalinnehavare, i utbyte mot en procentuell andel av bruttovinsten från försäljningen av cigaretter och andra tobaksvaror i lokalen, utan att ägaren av automaten erhåller andra rättigheter avseende besittning eller kontroll än dem som uttryckligen har angivits i avtalet mellan parterna, utgör inte uthyrning av fast egendom i den mening som avses i ovannämnda bestämmelse.

Timmermans

Edward

La Pergola

Jann

von Bahr

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 12 juni 2003.

R. Grass

M. Wathelet

Justitiesekreterare

Ordförande på femte avdelningen