Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

16 päivänä huhtikuuta 2015*

Ennakkoratkaisupyyntö — Verotus — Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä — Kiinteistön vuokraus — Sähkön, lämmön ja veden sekä jätehuollon toimittaminen — Vuokranantajan ja näiden tavaroiden ja palvelujen toimittajien väliset sopimukset — Vuokralaiselle toimitetut suoritukset, joita pidetään vuokranantajan tekeminä — Vuokraukseen liittyvät kustannukset — Veron perusteen määrittäminen — Mahdollisuus sisällyttää vuokraukseen liittyvät kustannukset vuokrauspalvelujen veron perusteeseen — Yhdestä ainoasta suorituksesta vai useista itsenäisistä suorituksista muodostuva liiketoimi

Asiassa C-42/14,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Naczelny Sąd Administracyjny (Puola) on esittänyt 22.10.2013 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 27.1.2014, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Minister Finansów

vastaan

Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešič sekä tuomarit A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas ja C. G. Fernlund (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Malacek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 27.11.2014 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Minister Finansów, asiamiehinään T. Tratkiewicz ja J. Kaute,

— Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie, asiamiehinään K. Przygodzka ja A. Fajt, avustajinaan radca prawny K. Warfołomiejew ja doradca podatkowy Ł. Adamczyk,

— Puolan hallitus, asiamiehinään B. Majczyna ja A. Kramarczyk- Szaładzińska,

— Kreikan hallitus, asiamiehenään K. Nasopoulou,

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään J. Beeko, avustajanaan barrister R. Hill,

— Euroopan komissio, asiamiehinään Ł. Habiak ja L. Lozano Palacios,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EU (EUVL 2010, L 10, s. 14; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Minister Finansów (valtiovarainministeri) ja Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (armeijan kiinteistövirasto (Varsova), jäljempänä Wojskowa Agencja Mieszkaniowa) ja joka koskee Minister Finansówin 21.6.2011 yksittäistapauksessa tekemää ratkaisua, jolla hylättiin se arvonlisäveron laskenta- ja soveltamistapa, jota Wojskowa Agencja Mieszkaniowa oli käyttänyt kiinteistöjen vuokrauksen yhteydessä luovutettujen tavaroiden ja suoritettujen palvelujen osalta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jokaisesta liiketoimesta on suoritettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero (ALV), josta on vähennetty hinnan muodostavia eri kustannuksia välittömästi rasittavan arvonlisäveron määrä.”

4 Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.”

5 Kyseisen direktiivin 15 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Sähkö ja kaasu sekä lämpö- ja jäähdytysenergia ja muut vastaavat rinnastetaan aineelliseen omaisuuteen.”

6 Kyseisen direktiivin 24 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole tavaroiden luovutus.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Muiden kuin 74–77 artiklassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta veron peruste käsittää kaiken sen, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista hankkijalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet.”

Puolan oikeus

8 Tavaroista ja palveluista kannettavasta verosta 11.3.2004 annetun lain (ustawa o podatku od towarów i usług; Dz. U nro 54, järjestysnumero 535) 7 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Edellä 5 §:n 1 momentissa tarkoitetulla tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa – –”

9 Kyseisen lain 8 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Edellä 5 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetulla palvelujen suorituksella tarkoitetaan kaikkia luonnolliselle henkilölle tai oikeushenkilölle taikka yksikölle, joka ei ole oikeussubjekti, tehtyjä suorituksia, jotka eivät ole 7 §:ssä tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia – –”

10 Kyseisen lain 29 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Veron perusteena on liikevaihto, jollei 2–21 momentista, 30–32 §:stä, 119 §:stä ja 120 §:n 4 ja 5 momentista muuta johdu. Liikevaihto on myynnistä saatava määrä, josta on vähennetty suoritettavan veron määrä. Myynnistä saatava määrä käsittää ostajalta tai kolmannelta veloitettavan suorituksen kokonaisuudessaan. Liikevaihtoon lisätään saadut tuet, lisät ja muut vastaavat maksut, joilla on välitön vaikutus verovelvollisen luovuttamien tavaroiden tai suorittamien palvelujen hintaan (myynnistä saatavaan määrään), ja niistä vähennetään suoritettavan veron määrä.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

11 Wojskowa Agencja Mieszkaniowa on julkisoikeudellinen oikeushenkilö, jonka tehtäviin kuuluu muun muassa sille uskottujen valtion kiinteistöjen vuokralleanto. Tässä toiminnassa se jälleenlaskuttaa suoritukset, joihin kuuluvat yhtäältä tietyt perushyödykkeet, kuten sähkö, lämpö ja vesi, sekä toisaalta jätehuolto, siirtämällä vuokralaiselle ne kustannukset, jotka sille ovat aiheutuneet siitä, että se on ostanut nämä tavarat ja palvelut kolmansilta. Perushyödykkeiden osalta Wojskowa Agencja Mieszkaniowa laskuttaa vuokrasopimuksessa määritetyt ennakkomaksut vuokralaiselta soveltaen perushyödykekohtaista verokantaa, ja se oikaisee tilejä vuoden loputtua vuokralaisen todellisen sähkön-, lämmön- ja vedenkulutuksen mukaan.

12 Koska arvonlisäverokannat nousivat 1.1.2011, Wojskowa Agencja Mieszkaniowassa syntyi epäilyjä siitä, mitä kantaa oli sovellettava niihin määriin, jotka ilmenivät kyseisen ajankohdan jälkeen lähetetyistä laskuista, joilla joko veloitettiin vuokralaisilta maksettava jäännösmäärä tai palautettiin niille liikaa peritty määrä. Wojskowa Agencja Mieszkaniowa pyysi Minister Finansówilta yksittäistapausta koskevaa ratkaisua ja ilmoitti samalla, mitä verokantoja sen mukaan olisi pitänyt soveltaa.

13 Minister Finansów esitti 21.6.2011 antamassaan yksitäistapausta koskevassa ratkaisussa, että Wojskowa Agencja Mieszkaniowan ehdottama arvonlisäveron laskentatapa oli virheellinen, ja se korosti, että perushyödykkeiden toimittaminen ja jätehuolto olivat yhden ainoan suorituksen – eli vuokrauspalvelun – osa. Nämä eri suoritukset oli näin ollen sisällytettävä mainitusta palvelusta, joka oli pääsuoritus, maksettavan veron perusteeseen, ja niihin oli sovellettava yhtenäistä verokantaa eli kyseisen palvelun verokantaa. Minister Finansów täsmensi, että sovellettava verokanta oli 23 prosenttia 1.1.2011 lähtien ja 22 prosenttia tätä ennen.

14 Koska Minister Finansów pysytti kyseisessä yksittäistapausta koskevassa ratkaisussa esittämänsä kannan, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa nosti kanteen Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawiessa (Varsovan voivodikunnan hallintotuomioistuin), joka kumosi 17.7.2012 antamallaan tuomiolla Minister Finansówin tekemän ratkaisun.

15 Kyseinen hallintotuomioistuin katsoi, että perushyödykkeistä ja jätehuollosta saadut käyttömaksut on vuokran osana otettava huomioon vuokrauspalveluun sovellettavassa veron perusteessa, paitsi silloin, kun vuokrasopimuksesta selvästi ilmenee, etteivät mitkään näistä käyttömaksuista tai tietyt niistä sisälly vuokraan ja että vuokralainen maksaa ne erikseen.

16 Kyseinen hallintotuomioistuin katsoi, ettei Wojskowa Agencja Mieszkaniowa ollut toimittanut tästä selkeitä tietoja ja että Minister Finansówin olisi pitänyt pyytää siltä täsmennyksiä ennen yksittäistapausta koskevan ratkaisun tekemistä.

17 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie täsmensi, että se, ettei vuokralainen ollut tehnyt perushyödykkeiden ja jätehuoltopalvelujen toimittajien kanssa suoraa sopimusta, ei välttämättä tarkoittanut sitä, että vuokranantaja suorittaisi vuokralaiselle yhden ainoan monimuotoisen vuokrauspalvelun.

18 Minister Finansów teki kassaatiovalituksen Naczelny Sąd Administracyjnyyn (ylin hallintotuomioistuin).

19 Viimeksi mainittu tuomioistuin korostaa, että asialla on tärkeitä käytännön seurauksia, sillä erityisesti vedenjakeluun sovellettava arvonlisäverokanta on 8 tai 23 prosenttia sen mukaan, laskutetaanko se erikseen vai sisällytetäänkö se vuokraan. Se on kuitenkin epävarma siitä, miten arvonlisäverodirektiiviä on tulkittava unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön valossa ja tarkemmin ottaen sen kysymyksen osalta, tekeekö vuokranantaja yhden ainoan suorituksen vai useita toisistaan erillisiä suorituksia.

20 Tässä tilanteessa Naczelny Sąd Administracyjny päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan, 15 artiklan 1 kohdan ja 24 artiklan 1 kohdan säännöksiä tulkittava siten, että on kyse siitä, että vuokranantaja luovuttaa sähköä, lämpöä ja vettä sekä suorittaa jätehuoltopalveluita huoneiston vuokralaiselle, joka käyttää suoraan kyseiset tavarat ja palvelut, kun erikoistuneet kolmannet luovuttavat ja suorittavat ne tähän huoneistoon ja kun kyseisten tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta tehdyn sopimuksen osapuoli on vuokranantaja, joka ainoastaan siirtää niistä aiheutuneet kustannukset niitä tosiasiassa käyttävälle huoneiston vuokralaiselle?

2) Mikäli vastaus ensimmäiseen kysymykseen on myöntävä, lisäävätkö huoneiston vuokralaisen käyttämän sähkön, lämmön ja veden sekä jätehuoltopalvelun kustannukset vuokranantajan arvonlisäverodirektiivin 73 artiklassa tarkoitettua, vuokrauspalvelun suorittamiseen liittyvää veron perustetta (vuokra), vai ovatko kyseiset tavarat ja palvelut huoneiston vuokrauspalvelusta erillään olevia suorituksia?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

21 Kansallinen tuomioistuin kysyy ensimmäisellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohtaa, 15 artiklan 1 kohtaa ja 24 artiklan 1 kohtaa tulkittava siten, että kun kiinteistön vuokrauksen yhteydessä kolmannet toimijat toimittavat sähköä, lämpöä ja vettä ja suorittavat jätehuoltopalveluja vuokralaiselle, joka käyttää suoraan kyseiset tavarat ja palvelut, näiden tavaroiden ja palvelujen on katsottava olevan vuokranantajan luovuttamia ja suorittamia silloin, kun tämä on tehnyt näiden tavaroiden luovutusta ja palvelujen suoritusta koskevat sopimukset ja ainoastaan vyöryttää niiden kustannukset vuokralaiselle.

22 Kansallinen tuomioistuin täsmentää, että kun se tarkastelee muun muassa tuomiota Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73), joka koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 5 artiklan 1 kohdan, josta on tullut arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohta, tulkintaa, se ei ole varma asiasta.

23 Kyseisessä tuomiossa, joka koski sellaista moottoriajoneuvon leasingsopimusta, jonka mukaan leasingajoneuvon vuokralleottaja voi tankata ajoneuvoon polttoainetta vuokranantajan nimissä ja lukuun, tutkittiin, oliko katsottava, että vuokralleantaja luovutti polttoaineen kyseisen ajoneuvon vuokralleottajalle.

24 Mainitussa tuomiossa vastattiin tähän kieltävästi ja muistutettiin, että direktiivin 77/388 5 artiklan 1 kohdan mukaan ”tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”. Siinä korostettiin, että tavaroiden luovutuksen käsite sisältää kaikki sellaisen osapuolen tekemät aineellisen omaisuuden siirrot, joka valtuuttaa toisen osapuolen määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi kyseisen omaisuuden omistaja. Se katsoi, että öljy-yhtiöt siirsivät tämän polttoaineen omistajalle kuuluvan määräämisvallan leasingajoneuvon vuokralleottajalle ja etteivät kyseiset yhtiöt luovuttaneet polttoainetta leasingajoneuvon vuokralleantajalle eikä tämä näin ollen luovuttanut sitä vuokralleottajalle (tuomio Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, 31–36 kohta).

25 On syytä korostaa, että tällaisen sopimuksen perusteena olevat tosiseikat eroavat sellaisen kiinteistöä koskevan vuokrasopimuksen perusteena olevista tosiseikoista, johon liittyy pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia luovutuksia ja suorituksia.

26 Kun nimittäin kyse on tuomiossa Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) kyseessä olleen kaltaisesta sopimuksesta, leasingajoneuvon vuokralleottaja ostaa polttoaineen itse huoltoasemalta ja valitsee vapaasti sen laadun, määrän ja ostohetken. Kyseisessä tuomiossa katsottiin, ettei sopimus, joka koski polttoaineen hallinnointia leasingajoneuvon vuokralleantajan ja vuokralleottajan välillä, ollut polttoaineen luovutusta koskeva sopimus vaan pikemminkin sen ostamisen rahoitusta koskeva sopimus (tuomio Auto Lease Holland, C-185/01, EU:C:2003:73, 36 kohta).

27 Sitä vastoin pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa sopimuksessa, jossa vuokralleantaja tekee perushyödykkeiden toimittamista ja jätehuoltoa koskevan sopimuksen, juuri vuokralleantaja ostaa kyseiset suoritukset vuokraamaansa kiinteistöä varten. Vuokralleottaja tosin käyttää suoraan kyseisiä suorituksia, mutta hän ei osta niitä erikoistuneilta kolmansilta toimijoilta. Näin siis tuomiossa Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) esitettyjä, polttoaineen ostoa koskevia toteamuksia, jotka pätevät arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan osalta, ei pääasiassa kyseessä olevan kaltaisen vuokrasopimuksen yhteydessä sovelleta sähkön, lämmön eikä veden toimituksiin, jotka koskevat arvonlisäverodirektiivin 15 artiklan perusteella nekin tavaroita, eikä arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan soveltamisalaan kuuluvien, jätehuoltopalvelujen kaltaisten palvelujen suorituksiin. Koska kyseisten tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset ostaa vuokralleantaja, juuri hänen on katsottava toimittavan kyseiset suoritukset vuokralleottajalle.

28 Ensimmäiseen kysymykseen on siis vastattava niin, että arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohtaa, 15 artiklan 1 kohtaa ja 24 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että kun kiinteistön vuokrauksen yhteydessä kolmannet toimijat toimittavat sähköä, lämpöä ja vettä sekä suorittavat jätehuoltopalveluja vuokralaiselle, joka käyttää suoraan kyseiset tavarat ja palvelut, näiden tavaroiden ja palvelujen on katsottava olevan vuokranantajan luovuttamia ja suorittamia silloin, kun tämä on tehnyt näiden tavaroiden luovutusta ja palvelujen suoritusta koskevat sopimukset ja ainoastaan vyöryttää niistä syntyneet kustannukset vuokralaiselle.

Toinen kysymys

29 Kansallinen tuomioistuin kysyy toisella kysymyksellään pääasiallisesti, onko arvonlisäverodirektiiviä tulkittava siten, että kiinteistön vuokrauksen ja siihen liittyvän veden, sähkön ja lämmön toimittamisen sekä jätehuollon on katsottava muodostavan yhden ainoan suorituksen, vai onko niitä pidettävä useina toisistaan erillisinä ja itsenäisinä suorituksina, joita on tarkasteltava erikseen arvonlisäveron kannalta.

30 Aluksi on muistutettava, että – kuten arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan toisesta alakohdasta ilmenee – arvonlisäverotuksessa jokaista suoritusta on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä (tuomio Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, 14 kohta ja tuomio BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, 29 kohta).

31 Unionin tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä kuitenkin ilmenee, että useita muodollisesti erillisiä suorituksia, jotka voidaan tehdä erikseen ja jotka voivat näin olla erikseen verotettavia tai vapautettavia suorituksia, on tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä. Kyse on yhdestä ainoasta liiketoimesta muun muassa silloin, kun verovelvollisen tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista. Näin on myös siinä tapauksessa, että yksi tai useampi suoritus muodostavat pääasiallisen suorituksen ja kun yhden tai useamman suorituksen on katsottava olevan liitännäinen suoritus tai liitännäisiä suorituksia, joita kohdellaan verotuksessa samoin kuin pääasiallista suoritusta (tuomio BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, 30 kohta). Suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä muun muassa silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa (tuomio Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, 17 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

32 Sen ratkaisemiseksi, koostuvatko toimitetut suoritukset useista itsenäisistä suorituksista vai yhdestä ainoasta suorituksesta, on tärkeää selvittää kyseisen liiketoimen luonteenomaiset osatekijät (tuomio BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, 32 kohta).

33 Unionin tuomioistuimella on jo ollut kaksi tilaisuutta täsmentää, mitä osatekijöitä on pidettävä luonteenomaisina, kun kyse on pääasiassa kyseessä olevan kaltaisista vuokraan liittyvistä kustannuksista.

34 Tuomiossa RLRE Tellmer Property (C-572/07, EU:C:2009:365) katsottiin, että rakennuksen yleisten tilojen siivouspalvelut voidaan suorittaa erilaisin tavoin, kuten esimerkiksi siten, että ne teetetään kolmannella osapuolella, joka laskuttaa palvelun hinnan suoraan vuokralaisilta, tai siten, että vuokranantaja teettää kyseiset palvelut omilla työntekijöillään tai siivousyrityksellä. Koska vuokranantaja laskutti tuossa tapauksessa palvelun vuokrasta erillään ja koska kyseiset kaksi suoritusta voitiin erottaa toisistaan, tuomiossa katsottiin, ettei niiden voitu katsoa muodostavan yhtä ainoaa suoritusta (tuomio RLRE Tellmer Property, C-572/07, EU:C:2009:365, 22 ja 24 kohta).

35 Tuomiossa Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597) unionin tuomioistuin katsoi, että vuokrasopimuksen sisältöä voidaan pitää merkittävänä viitteenä. Tuossa tapauksessa, jossa oli kyse asianajotoimiston tilojen vuokraukseen liittyvästä sopimuksesta, unionin tuomioistuin korosti sitä, että sen käytettävissä olleiden tietojen mukaan kyseisessä sopimuksessa oli sovittu, että vuokratilojen lisäksi vuokranantajan piti toimittaa vuokralaiselle tiettyjä palveluja, jotka tämä maksoi vuokraan liittyvinä kustannuksina ja joiden maksamatta jättäminen saattoi aiheuttaa vuokrasopimuksen irtisanomisen. Unionin tuomioistuin katsoi, ettei vuokrasopimuksen tekemisen taloudellisena perusteena näyttänyt olevan ainoastaan kyseisten tilojen käyttöoikeuden luovutus vaan myös se, että vuokralainen sai palvelukokonaisuuden. Tästä unionin tuomioistuin päätteli, että kyseisessä vuokrasopimuksessa

sovittiin vuokranantajan ja vuokralaisen välillä yhdestä ainoasta suorituksesta. Unionin tuomioistuin asettui tarkastelussaan kyseisiä liiketiloja vuokraavien keskivertovuokralaisten – tuossa tapauksessa asianajotoimistojen – asemaan (tuomio Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, 23 kohta).

36 On todettava, että mainituissa kahdessa tuomiossa on kyse suorituksista, jotka pääasiassa kyseessä olevien suoritusten tavoin ovat yleensä hyödyllisiä ja jopa tarpeellisia vuokralle otetun kiinteistön käyttämisen kannalta katsoen. Kyseisistä tuomioista ilmenee, että nämä suoritukset voivat olla olemassa kiinteistön vuokrauksesta riippumatta. Ne voivat erityisissä olosuhteissa ja etenkin, jos sopimuksessa on niin sovittu, olla liitännäissuorituksia tai ne voivat erottamattomasti liittyä kyseiseen vuokraukseen ja muodostaa sen kanssa yhden ainoan suorituksen.

37 Tuomiosta BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15, 44 ja 45 kohta) ilmenee, että kyseisen liiketoimen luonteenomaisia osatekijöitä määritettäessä voidaan ottaa huomioon sopimuspuolten intressejä kuvastelevia seikkoja, kuten esimerkiksi hinnoittelu- ja laskutusmenettelyjä. On erityisesti tutkittava, ilmeneekö sopimuksesta, että vuokralaisen ja vuokranantajan tarkoituksena on ennen kaikkea ollut ottaa ja antaa kiinteistö vuokralle ja että ne haluavat vain toissijaisesti saada yhdelle ja toimittaa toiselle muita suorituksia, vaikka nämä olisivatkin kiinteistön käytön kannalta tarpeen.

38 Näin ollen on syytä ottaa huomioon seuraavat seikat, joiden avulla on mahdollista erottaa toisistaan kaksi pääasiallista tapausta.

39 Ensinnäkin on todettava, että jos vuokralaisella on mahdollisuus valita tavaroiden luovuttajat ja palvelujen suorittajat ja/tai kyseisten tavaroiden tai palvelujen käyttötavat, kyseisiin tavaroihin ja palveluihin liittyviä suorituksia voidaan lähtökohtaisesti pitää vuokrauksesta erillisinä. Jos vuokralainen voi päättää etenkin veden-, sähkön- tai lämmönkulutuksistaan, jotka voidaan tarkistaa niitä varten asennetuista erillisistä mittareista ja jotka laskutetaan kyseisen kulutuksen mukaan, kyseisiin tavaroihin tai palveluihin liittyviä suorituksia voidaan lähtökohtaisesti pitää vuokrauksesta erillisinä. Yhteisomistuksessa olevien kiinteistön yhteisten tilojen siivouspalvelujen kaltaisia palveluja on syytä pitää vuokrauksesta erillisinä, jos kukin vuokralainen voi järjestää ne itse tai jos kaikki vuokralaiset voivat järjestää ne yhdessä ja jos joka tapauksessa vuokralaiselle osoitetuissa laskuissa mainitaan näiden tavaroiden ja palvelujen suorittaminen vuokrasta erillisillä momenteilla.

40 Kyseisessä tapauksessa pelkästään se seikka, että vuokranantajalla on mahdollisuus irtisanoa vuokrasopimus, jos vuokraukseen liittyviä kustannuksia ei makseta, ei mitenkään ole esteenä sille, että näiden kustannusten perusteena olevat suoritukset ovat vuokrauksesta erillisiä suorituksia (ks. vastaavasti tuomio BGŻ Leasing, C-224/11, EU:C:2013:15, 47 kohta).

41 Myöskään se seikka, että vuokralaisella on mahdollisuus saada nämä suoritukset valitsemaltaan suorittajalta, ei sinänsä ole ratkaiseva, koska se, että yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen osatekijöitä on mahdollista suorittaa erikseen toisissa olosuhteissa, kuuluu olennaisesti yhden ainoan monitahoisen liiketoimen käsitteeseen (tuomio Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, 26 kohta).

42 Toiseksi on todettava, että jos vuokralle annettu kiinteistö näyttää objektiivisesti ja taloudellisesti katsoen muodostavan yhden kokonaisuuden siihen liittyvien suoritusten kanssa, kyseisten suoritusten voidaan katsoa muodostavan yhden ainoan suorituksen vuokrauksen kanssa. Näin voi olla silloin, kun toimistotiloja vuokrataan avaimet käteen -periaatteella eli siten, että ne ovat toimintavalmiita perushyödykkeineen ja tiettyine muine suorituksineen, ja kun kiinteistöjä tarjotaan lyhytaikaisesti vuokralle muun muassa loma- tai ammattikäyttöön näiden suoritusten kera siten, ettei näitä voida siitä erottaa.

43 Jos vuokranantajalla itsellään ei ole mahdollisuutta vapaasti ja erityisesti muista vuokranantajista riippumatta valita tavaroiden luovuttajia ja palvelujen suorittajia sekä vuokraukseen liittyvien tavaroiden tai palvelujen käyttötapoja, kyseisiä suorituksia ei yleensä voida erottaa vuokrauksesta ja

niiden voidaan myös katsoa muodostavan yhden kokonaisuuden ja tästä syystä vuokrauksen kanssa yhden ainoan suorituksen. Näin on etenkin silloin, kun vuokranantajalla, joka omistaa osan kiinteistöstä, jossa on monia omistajia, on velvollisuus käyttää yhteisomistajien yhdessä määräämiä suorittajia ja maksaa suhteellinen osuus näihin suorituksiin liittyvistä yhteisistä kustannuksista, jotka hän sitten vyöryttää vuokralaiselle.

44 Tässä toisessa tapauksessa toimitettujen suoritusten arvioiminen erillään vuokrauksesta, kun arvioidaan, ovatko ne arvonlisäverollisia, olisi yhden ainoan taloudellisen suorituksen keinotekoista paloittelemista.

45 Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa – istunnossa esitettyjen täsmennysten mukaan – on kyse erittäin monien sellaisten kiinteistöjen vuokrauksesta, joita vuokralaiset käyttävät varsin erilaisiin tarkoituksiin aina varastoinnista asumiseen, on tärkeää kunkin vuokrauksen osalta tarkistaa, onko vuokralainen vapaa päättämään, miten paljon se kuluttaa haluamiaan perushyödykkeitä. Erillisten mittareiden olemassaolo ja määrään perustuva laskutus ovat tässä suhteessa merkittävä viite osoittamaan, että perushyödykkeiden toimitusta on pidettävä vuokrauksesta erillisenä suorituksena. Jos vuokralainen voi valita jätehuoltopalvelujen suorittajan tai voi tehdä sopimuksen suoraan tämän kanssa, vaikka se ei mukavuussyistä käyttäisikään kyseistä valinta- tai sopimuksentekomahdollisuutta vaan vastaanottaa kyseisen suorituksen toimijalta, jonka vuokranantaja on valinnut tämän kanssa tekemänsä sopimuksen perusteella, kyseinen seikka on viite, joka puhuu sen puolesta, että kyseessä on vuokrauksesta erillinen suoritus. Jos jätehuollosta ja vuokrauksesta perittävien maksujen määrät on lisäksi merkitty laskuun eri momenteille, on syytä katsoa, ettei vuokranantaja toimita yhtä ainoaa vuokrauksen ja kyseisen suorituksen käsittävää suoritusta.

46 Kansallisen tuomioistuimen tehtäviin kuuluu joka tapauksessa tehdä tarvittavat arvioinnit ottaen huomioon kaikki kyseistä vuokrausta ja siihen liittyviä suorituksia koskevat olosuhteet sekä erityisesti itse sopimuksen sisältö.

47 Edellä esitetyn perusteella toiseen kysymykseen on vastattava seuraavasti:

— Arvonlisäverodirektiiviä on tulkittava siten, että kiinteistön vuokrausta ja siihen liittyvää veden, sähkön ja lämmön toimittamista sekä jätehuoltoa on lähtökohtaisesti pidettävä useina toisistaan erillisinä ja itsenäisinä suorituksina, joita on arvonlisäverotuksessa tarkasteltava erikseen, jolleivät kyseiseen liiketoimeen liittyvät osatekijät – mukaan lukien sopimuksen tekemisen taloudellisen syyn osoittavat osatekijät – liity niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista.

— Kansallisen tuomioistuimen tehtäviin kuuluu tehdä tarvittavat arvioinnit ottaen huomioon kaikki kyseistä vuokrausta ja siihen liittyviä suorituksia koskevat olosuhteet sekä erityisesti itse sopimuksen sisältö.

Oikeudenkäyntikulut

48 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EU, 14 artiklan 1 kohtaa, 15 artiklan 1 kohtaa ja 24 artiklan 1 kohtaa on tulkittava siten, että kun kiinteistön vuokrauksen yhteydessä kolmannet toimijat toimittavat sähköä, lämpöä ja vettä sekä suorittavat jätehuoltopalveluja vuokralaiselle, joka käyttää suoraan kyseiset tavarat ja palvelut, näiden tavaroiden ja palvelujen on katsottava olevan vuokranantajan luovuttamia ja suorittamia silloin, kun tämä on tehnyt näiden tavaroiden luovutusta ja palvelujen suoritusta koskevat sopimukset ja ainoastaan vyöryttää niistä syntyneet kustannukset vuokralaiselle.**

2) **Kyseistä direktiiviä on tulkittava siten, että kiinteistön vuokrausta ja siihen liittyvää veden, sähkön ja lämmön toimittamista sekä jätehuoltoa on lähtökohtaisesti pidettävä useina toisistaan erillisinä ja itsenäisinä suorituksina, joita on arvonlisäverotuksessa tarkasteltava erikseen, jolleivät kyseiseen liiketoimeen liittyvät osatekijät – mukaan lukien sopimuksen tekemisen taloudellisen syyn osoittavat osatekijät – liity niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista.**

   Kansallisen tuomioistuimen tehtäviin kuuluu tehdä tarvittavat arvioinnit ottaen huomioon kaikki kyseistä vuokrausta ja siihen liittyviä suorituksia koskevat olosuhteet sekä erityisesti itse sopimuksen sisältö.

Allekirjoitukset