JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

VERICA TRSTENJAK

9 päivänä joulukuuta 2008 [1]

I Johdanto

1. Krajský soud v Ústí nad Labem (alueellinen tuomioistuin, jäljempänä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin) esittää EY 234 artiklaan perustuvassa ennakkoratkaisupyynnössään Euroopan yhteisöjen tuomioistuimelle kaksi kysymystä, jotka koskevat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä kuudes direktiivi) [2] 6 artiklan ja 13 artiklan B kohdan b alakohdan tulkintaa.

2. Tämä ennakkoratkaisupyyntö esitetään RLRE Tellmer Property s.r.o. -yhtiön (jäljempänä kantaja) ja kansallisen veroviraston (Finanční ředitelství, jäljempänä vastaaja) välisessä oikeusriidassa, jossa on kyse siitä, miten laajasti asuntojen vuokrauksesta saatavat tulot on vapautettu arvonlisäverosta. Pääasian asianosaiset kiistelevät tarkalleen ottaen siitä, onko asuntojen vuokraukseen liittyvä vuokratalon yleisten tilojen siivous arvonlisäveron alaista taloudellista toimintaa vai ei.

1 – Alkuperäinen kieli: saksa.
2 – EYVL L 145, s. 1.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Yhteisön oikeus*

3. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan nojalla maan alueella suoritettavista vastikkeellisista palveluista on lähtökohtaisesti kannettava arvonlisäveroa.

4. Kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”’Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta.

Tällainen liiketoimi voi käsittää muun muassa:

– aineettoman omaisuuden luovutuksen, riippumatta siitä, perustuuko luovutus saantokirjaan vai ei,

– velvoitteen pidättyä tietystä teosta tai sietää tiettyä tekoa taikka tilaa,

– palvelun täytäntöönpanon viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai suoraan lain nojalla.”

5. Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdassa säädetään asuntojen vuokrauksen vapauttamisesta arvonlisäverosta seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

– –

b) kiinteän omaisuuden vuokraus, lukuun ottamatta:

1. hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettavaa kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä määriteltyä majoitustoimintaa, mukaan lukien leirintätarkoitukseen varustetuilla alueilla tapahtuva majoitustoiminta;

2. alueiden vuokrausta kulkuneuvojen paikoitusta varten;

3. pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokrausta;

4. säilytyslokeroiden vuokrausta.

Jäsenvaltiot voivat säätää muistakin tämän vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista; – –”

B *Kansallinen lainsäädäntö*

6. Sen jälkeen kun Tšekin tasavalta liittyi Euroopan unioniin, arvonlisäveron soveltamisesta Tšekin tasavallassa säädetään arvonlisäverosta annetussa laissa nro 235/2004. Tämän lain 56 §:n 4 momentissa, otsikon ”Maa-alueiden, rakennusten, asuntojen ja muuhun kuin asumiseen käytettyjen tilojen luovutus ja vuokraus, laitteiden vuokraus” alla säädetään kiinteistön vuokrauksen arvonlisäverosta vapauttamisesta seuraavaa:

”Maa-alueiden, rakennusten, asuntojen ja muiden tilojen kuin asumiseen käytettyjen tilojen vuokraus on vapautettu arvonlisäverosta. Verovapautus ei koske rakennuksen lyhytaikaista vuokrausta, tilojen tai paikkojen vuokrausta kulkuneuvojen paikoitusta varten eikä säilytyslokeroiden tai pysyvästi asennettujen laitteiden tai koneiden vuokrausta. Lyhytaikainen vuokraus tarkoittaa vuokrausta, johon sisältyvät tilan sisällä olevat siirrettävissä olevat kalusteet ja mahdollisesti lisäksi sähkö, lämmitys, viilennys, kaasu tai vesi, yhtäjaksoisesti korkeintaan 48 tunnin ajaksi.”

III Tosiseikat, oikeudenkäyntimenettely ja ennakkoratkaisukysymykset

7. Kantaja omistaa kerrostaloja, joissa on vuokra-asuntoja. Vuokralaiset maksavat sille säännönmukaisen vuokran lisäksi korvauksen erikseen laskutettavasta yleisten tilojen siivouksesta, jonka omistaja hoitaa käyttämällä omia kiinteistönhuoltajiaan.

8. Todettuaan ilmoitetun arvonlisäveron liian pieneksi kansalliset veroviranomaiset määräsivät toukokuulta 2006 kantajalle 155 911 Tšekin korunaa (CZK) lisää arvonlisäveroa siivouksesta saatujen korvausten vuoksi. Kun Ústí nad Labemin verovirasto oli vahvistanut 5.2.2007 Litvínovin verotoimiston 20.9.2006 tekemän päätöksen, kantaja nosti kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa.

9. Kantaja väittää, että kyseinen taloudellinen toiminta on vapautettu arvonlisäverosta. Se katsoo, ettei vuokrausta ja vuokratun asunnon käyttöön liittyviä palveluja voida erottaa toisistaan. Tältä osin kantaja viittaa yhteisön oikeuteen, erityisesti yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, josta sen mukaan ilmenee, että sellaisiin liiketoimiin, joita ei voida erottaa toisistaan, sovelletaan yhtä ainoaa arvonlisäverojärjestelmää eli tässä tapauksessa arvonlisäverosta vapautettua vuokrausta koskevaa arvonlisäverojärjestelmää.

10. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin myöntää, että asiaa koskevien säännösten tulkinnassa on epäselvyyksiä, jotka eivät

koske ainoastaan Tšekin kansallista lainsäädäntöä vaan myös yhteisön oikeutta. Se on näin ollen päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 6 artiklan (palvelujen suoritus) ja 13 artiklan (maan alueella myönnettävät vapautukset) säännöksiä tulkita niin, että yhtäältä asunnon (ja mahdollisesti muuhun kuin asumiseen käytetyn tilan) vuokraus ja toisaalta siihen liittyvä yleisten tilojen siivous voidaan katsoa itsenäisiksi ja toisistaan erotettavissa oleviksi verollisiksi liiketoimiksi?

2) Jos – – vastaus ensimmäiseen kysymykseen on kieltävä, kysytään, 1) edellyttävätkö mainitun direktiivin 13 artiklan säännökset ja erityisesti sen johdanto-osa sekä B kohdan b alakohta, että arvonlisäveroa sovelletaan vuokratun asuinkerrostalon yleisten tilojen siivouksesta maksettuun korvaukseen, 2) estävätkö ne sen tai 3) jättävätkö ne sen jäsenvaltion päätettäväksi?”

IV Oikeudenkäyntimenettely yhteisöjen tuomioistuimessa

11. Ennakkoratkaisupyyntö, joka on päivätty 18.12.2007, saapui yhteisöjen tuomioistuimen kirjaamoon 24.12.2007.

12. Pääasian vastaaja, Tšekin tasavallan ja Helleenien tasavallan hallitukset sekä Euroopan yhteisöjen komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia yhteisöjen tuomioistuimen perussäännön 23 artiklassa mainitussa määräajassa.

13. Pääasian kantajan, Tšekin tasavallan ja Helleenien tasavallan hallitusten sekä komission asiamiehet esittivät suullisia huomautuksia 6.11.2008 pidetyssä istunnossa.

V Asianosaisten pääasialliset väitteet ja niiden perustelut

14. Pääasian kantaja selvitti suullisessa käsittelyssä Tšekin tasavallassa nykyään noudatettavaa siivouspalvelujen laskutuskäytäntöä. Se katsoi, että tilojen vuokraus ja yleisten tilojen siivous muodostavat suorituskokonaisuuden, josta ei kanneta arvonlisäveroa. Kantaja totesi

lisäksi, että yhteisöjen tuomioistuimen on tulkittava yhdenmukaisesti ”kiinteän omaisuuden vuokrauksen” käsitettä, jotta sitä ei tulkittaisi eri tavoin eri jäsenvaltioissa.

15. Pääasian vastaaja viittaa Tšekin tasavallan siviililakikoonnoksessa olevaan vuokralainsäädäntöön ja toteaa, että vuokrasopimuksen kohteena oleva asunto koostuu sellaisten tilojen kokonaisuudesta, jotka täyttävät teknisten ja toiminnallisten ominaisuuksiensa sekä varusteidensa perusteella kaikki asumisen edellytykset. Vastaaja väittää, ettei yleisiä tiloja voida oikeudellisesti eikä myöskään käytännössä vuokrata asuinkäyttöön. Se ehdottaa näin ollen, että ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen vastataan myöntävästi.

16. Toisen ennakkoratkaisukysymyksen yhteydessä vastaaja kyseenalaistaa kuudennen direktiivin tulkinnan tarpeellisuuden nyt esillä olevassa asiassa, koska siihen voidaan vastata yksiselitteisesti yhteisön oikeuden kanssa sopusoinnussa olevan kansallisen lainsäädännön perusteella siten, että kiinteän omaisuuden vuokraus on vapautettu arvonlisäverosta, mutta vapautus ei koske itsenäisinä palveluina suoritettavia palveluja, vaikka ne liittyisivät verosta vapautettuun suoritukseen.

17. Tšekin hallitus katsoo, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät kysymykset on ymmärrettävä siten, että se pyytää yhteisöjen tuomioistuinta arvioimaan, muodostavatko siivouspalvelu ja vuokraus yhden useasta osasta koostuvan palvelun silloin, kun vuokranantaja tarjoaa vuokralaiselle varsinaisen vuokrauksen lisäksi vuokratalon yleisten tilojen siivouspalvelun, ja kuuluuko se sellaisenaan kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädettyjen verovapautusten piiriin.

18. Tšekin hallitus muistuttaa lisäksi, että käsitteen ”suorituskokonaisuus” ensisijaisena tarkoituksena on estää arvonlisäverojärjestelmän tarpeeton vaarantaminen, joka voisi aiheutua siitä, että taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta palvelusta koostuva suoritus jaetaan keinotekoisesti osiin. Tšekin hallituksen mukaan tätä tarkoitusta ei oteta huomioon, jos pääasiassa oletetaan olevan kyse tällaisesta suorituskokonaisuudesta.

19. Tšekin hallitus ehdottaa näin ollen, että ennakkoratkaisukysymyksiin vastataan siten, että kansallisen tuomioistuimen asiana on arvioida, täyttävätkö siivouspalvelu ja asuntojen vuokrauspalvelu yhdessä yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoi-

tetun suorituskokonaisuuden edellytykset. Tšekin hallitus katsoo kuitenkin asian tosiseikkojen perusteella, että tähän voidaan vastata pääasiassa ainoastaan kieltävästi.

20. Jos kansallinen tuomioistuin tekee kuitenkin toisenlaisen päätelmän, Tšekin hallitus katsoo, että suorituskokonaisuuden käsitteen soveltaminen nyt esillä olevaan asiaan on ristiriidassa verotuksen neutraalisuuden periaatteiden ja kuudenteen direktiiviin sisältyvien poikkeussäännösten suppean tulkinnan kanssa.

21. Komissio toteaa ensinnäkin, että kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädetyt vapautukset ovat itsenäisiä yhteisön oikeuden käsitteitä, joita on tulkittava itsenäisesti. Näitä vapautuksia on tulkittava komission mukaan suppeasti, koska ne ovat poikkeustapauksia. Komissio pohtii lisäksi asiassa Faaborg-Gelting Linien annetun tuomion [3] perusteella, voidaanko vuokratalon yleisten tilojen siivousta pitää vuokrauksesta koostuvan pääasiallisen suorituksen liitännäissuorituksena.

22. Edellä esitetyn perusteella komissio kehottaa yhteisöjen tuomioistuinta vastaamaan ennakkoratkaisukysymyksiin siten, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädettyä asuntojen vuokrauksen arvonlisäverosta vapauttamista sovelletaan yksinomaan vuokrausta koskevaan taloudelliseen toimintaan, mutta yleisten tilojen siivouspalvelu voi kuulua edellä mainitun vapautuksen piiriin, mikäli se on liitännäissuorituksena osa vuokrasopimusta. Komission mukaan kansallisen tuomioistuimen asiana on todeta, onko yleisten tilojen siivous osa vuokrausta, ja mahdollisesti arvioida tässä yhteydessä sekä vuokrasopimuksen sanamuotoa että vakiintunutta käytäntöä.

23. Kreikan hallitus katsoo, ettei direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa voida tulkita laajasti. Sen mukaan kantajan omaksumasta oikeudellisesta käsityksestä seuraa, että kaikki vuokrauksen kohteen käyttöedellytysten parantamisesta aiheutuvat maksut kuuluvat edellä mainitun säännöksen soveltamisalaan. Kreikan hallitus kehottaa näin ollen vastaamaan ennakkoratkaisukysymyksiin siten, että asunnon tai muuhun kuin asumiseen käytettävän tilan vuokrausta on pidettävä yleisten tilojen siivouksesta erillisenä palveluna.

3 – Asia C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, tuomio 2.5.1996 (Kok. 1996, s. I-2395).

Kreikan hallituksen mukaan kyse on kahdesta erilaisesta suorituksesta, joista toinen – vuokraus – on vapautettu arvonlisäverosta ja toinen – yleisten tilojen siivous – on arvonlisäveron alaista.

VI Oikeudellinen arviointi

A *Alustavat huomautukset*

24. Euroopan unionin laajentuminen kymmeneen uuteen jäsenvaltioon 1.5.2004 ja kahteen uuteen jäsenvaltioon 1.1.2007 ovat tärkeitä tapahtumia tämän integraatiojärjestelmän historiassa, ja niillä on laajoja geopoliittisia vaikutuksia. Uudet jäsenvaltiot ovat saaneet laajentumisen yhteydessä jäsenvaltion aseman ja siitä johtuvat oikeudet, mutta niillä on tästä syystä myös velvollisuus saattaa yhteisön säännöstö (*acquis communautaire*), myös arvonlisäverosäännökset, osaksi kansallista oikeusjärjestystä. [4] Näin ollen Euroopan unioniin liittyminen merkitsi samalla liittymistä yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään eli yhdenmukaistettuun liiketoimien verotusjärjestelmään, jolla on lähinnä verotuksellinen ja talouspoliittinen tavoite.

25. Ensin mainittu tavoite liittyy yhteisön toiminnan rahoittamiseen omilla varoilla, [5] kun taas yhdenmukaistamisen talouspoliittisena tarkoituksena on estää erilaisista arvonlisäverojärjestelmistä johtuvat tekijät, jotka ovat omiaan vääristämään kilpailuolosuhteita sekä kansallisella että yhteisön tasolla. [6] Jotta voidaan taata yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tehokkuus, arvonlisäverodirektiivit

4 – Ks. tästä Albert, J.-L., *L'IVA nella prospettiva dell'ampliamento dell'Unione Europea, Fiscalità e globalizzazione*, Torino, 2007, s. 53 ja sitä seuraava sivu, jossa todetaan, että uusilla jäsenvaltioilla on sopeutumisvaikeutuksia lukuisten vakiintuneiden kansallisten arvonlisäverosäännösten takia, minkä vuoksi palvelumarkkinoiden tietyillä aloilla on jouduttu ottamaan käyttöön siirtymäsäännöksiä.

5 – Teoksissa Terra, B. ja Kajus, J., *A guide to the European VAT Directives – Introduction to European VAT 2008*, nide 1, 3 luvun 3.1.1 kohta, s. 87 ja Communier, J.-M., *Droit fiscal communautaire*, Bryssel, 2001, s. 194 ja sitä seuraava sivu, todetaan, että arvonlisäveroalan yhdenmukaistaminen perustuu lähinnä jäsenvaltioiden rahoitusosuuksien korvaamisesta yhteisöjen omilla varoilla 21.4.1970 tehtyyn neuvoston päätökseen. Siinä todettiin, että yhteisön talousarvio on rahoitettava vuodesta 1975 alkaen tulli- ja maatalousmaksujen lisäksi osittain arvonlisäverolla. Omia varoja koskevassa päätöksessä on yhteisöjen talousarvion rahoitusta koskevat perussäännökset. Neuvosto hyväksyy kyseessä olevan päätöksen, sellaisena kuin se on viimeksi muutettuna Euroopan yhteisöjen omien varojen järjestelmästä 7.6.2007 tehdyllä neuvoston päätöksellä (EUVL L 163, s. 17), tavallisesti yksimielisesti, ja kaikki jäsenvaltiot ratifioivat sen. Päätöksen, joka on tehty 7.6.2007, 2 artiklan 1 kohdan b alakohdassa säädetään, että Euroopan unionin yleiseen talousarvioon otettavia omia varoja ovat tulot, jotka kertyvät yhdenmukaisen, kaikissa jäsenvaltioissa voimassa olevan verokannan soveltamisesta arvonlisäveron määräytymisperusteeseen, joka on määritetty jäsenvaltioille yhdenmukaisesti yhteisön sääntöjä noudattaen. Tässä yhteydessä huomioon otettava määräytymisperuste rajataan kaikissa jäsenvaltioissa 50 %:iin 7 kohdan mukaisesti määritellystä bruttokansantulosta. Ks. omien varojen järjestelmän toiminnasta komission 6.9.2004 antama kertomus "Euroopan unionin toiminnan rahoittaminen", KOM(2004) 505 lopullinen.

6 – Ks. vastaavasti Voß, R., "Steuerrecht", teoksessa Dauses (toim.), *Handbuch des EU-Wirtschaftsrechts*, nide 2, J osa, 184 ja 185 kohta; edellä alaviitteessä 5 mainittu teos Communier, J.-M., s. 192 ja Pinheira, G., *A fiscalidade directa na União Europeia*, Coimbra, 1998, s. 22, jossa todetaan, että yhdenmukaistamisen talouspoliittisena tavoitteena on yhtäältä sisämarkkinoiden toteuttaminen estämällä syrjintä ja kilpailun vääristyminen kansallisia verojärjestelmiä sovellettaessa ja toisaalta eri kansantalouksien yhdentyminen. Teoksessa Reich, M. ja König, B., *Europäisches Steuerrecht*, Zürich, 2006, s. 16, todetaan, että EY 93 artiklaan perustuva yhdenmukaistamisluonnos koskee lähinnä kilpailun estävien tavaroiden kaupan osatekijöiden poistamista.

on näin ollen pantava yhdenmukaisesti täytäntöön ja niitä sekä nyt esillä olevassa asiassa kyseessä olevia kuudennessa direktiivissä säädettyjä vapautuksia [7] on tulkittava yhdenmukaisesti.

B *Ensimmäisen ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu*

1. Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettu vuokrauksen käsite

26. Ennakkoratkaisukysymykset koskevat kiinteän omaisuuden vuokrauksen vapautusta arvonlisäverosta koskevan kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan tulkintaa. Ensimmäisessä kysymyksessä tiedustellaan lähinnä sitä, sisältyykö vuokratalon yleisten tilojen siivous vuokrauksen käsitteeseen sillä seurauksella, että vuokranantajan vuokralaiselta tästä suorituksesta saamaa korvausta on vuokramaksun tapaan pidettävä arvonlisäverosta vapautettuna. Toinen kysymys on esitetty vain siltä varalta, että yhteisöjen tuomioistuin toteaa, ettei näiden kahden palvelun välillä ole käsitteellistä yhteyttä. Toisessa kysymyksessä esitetään periaatteellinen kysymys siitä, johtuuko verotusvelvollisuus yhteisön oikeudesta vai kansallisesta lainsäädännöstä.

27. Vastaaminen kysymykseen siitä, sisältyykö yleisten tilojen siivous vuokrauksen käsitteeseen, edellyttää ensinnäkin kuudennen direktiivin ja erityisesti sen 13 artiklan B kohdan b alakohdan tulkintaa, jossa on sovellettava paitsi yhteisön tuomioistuinten oikeuskäytännössä käytettyjä tavanomaisia tulkintamenetelmiä myös yhteisön arvonlisäverolainsäädännölle ominaisia tulkintaperusteita. [8] Jotta verollinen liiketoimi voidaan luokitella tarkasti, on otettava

7 – Yhteisöjen tuomioistuin on korostanut useaan otteeseen, että arvonlisäverovapautuksia on sovellettava yhdenmukaisesti, ja viitannut tässä yhteydessä kuudennen direktiivin johdantoosan 11. perustelukappaleeseen, jossa todetaan, että ”olisi laadittava yhteinen luettelo verovapautuksista, jotta omien varojen kanto tapahtuisi yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa”. Yhteisöjen tuomioistuin on päätellyt tästä, että vaikka kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdassa viitataan edellytyksiin, joita jäsenvaltiot asettavat vapautusten osalta, tässä säännöksessä tarkoitettujen vapautusten on vastattava yhteisön oikeuden omia käsitteitä, jotta arvonlisäveron peruste olisi määritettävissä yhdenmukaisella tavalla ja yhteisön oikeussääntöjen mukaisesti (ks. asia C-326/99, Goed Wonen, tuomio 4.10.2001, Kok. 2001, s. I-6831, 47 kohta; asia C-358/97, komissio v. Irlanti, tuomio 12.9.2000, Kok. 2000, s. I-6301, 51 kohta ja asia C-240/99, Försäkringaktiebolaget Skandia, tuomio 8.3.2001, Kok. 2001, s. I-1951, 23 kohta). Myös artikkelissa Cornia, C., ”Le locazioni di immobili ai fini Iva tra interpretazione della norma e riqualificazione della fattispecie”, *Rassegna tributaria*, 2005, nro 2, s. 647, todetaan, että arvonlisäverovapautuksia on sovellettava yhdenmukaisesti.

8 – Ks. julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomerin 4.5.2004 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-284/03, Temco Europe, tuomio 18.11.2004 (Kok. 2004, s. I-11237, ratkaisuehdotuksen 1 kohta) ja julkisasiamies Kokottin 14.10.2004 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, tuomio 3.3.2005 (Kok. 2005, s. I-1527, ratkaisuehdotuksen 16 kohta). Teoksessa Haunold, P., *Mehrwertsteuer bei sonstigen Leistungen – Die Besteuerung grenzüberschreitender Dienstleistungen*, Wien, 1997, s. 47 ja 49, todetaan, että yhteisöjen tuomioistuin käyttää yhteisön oikeutta tulkitessaan kaikkia perinteisiä tulkintamenetelmiä (sanamuodon mukainen, systemaattinen, teleologinen ja historiallinen tulkinta). Edellä mainitun teoksen mukaan yhteisöjen tuomioistuimen tulkitessa arvonlisäverodirektiivejä erityistä on se, että poikkeuksia tulkitaan lähtökohtaisesti suppeasti, koska ne ovat poikkeuksia yleisestä kulutusverotuksesta ja voivat näin ollen vääristää kilpailua. Tämä pätee edellä mainitun teoksen mukaan erityisesti sovellettaessa kuudennessa direktiivissä säädettyjä verovapautuksia mutta myös tulkittaessa muita arvonlisäverosäännöksiä, joissa säädetään tietyistä periaatteista tehtävistä poikkeuksista. Tekijä pitää poikkeussäännösten lähtökohtaisesti suppeaa tulkintaa kuitenkin ainoastaan systemaattisen ja teleologisen tulkinnan alalajina.

huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan. [9]

28. Yhtäältä kuudennessa direktiivissä säädetty arvonlisäveron soveltamisala on direktiivin systematiikan vuoksi erittäin laaja, koska 2 artiklassa, joka koskee veronalaisia liiketoimia, mainitaan tavaroiden maahantuonnin lisäksi maan alueella suoritetut vastikkeelliset tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset ja koska lisäksi 4 artiklan 1 kohdassa määritellään verovelvolliseksi jokainen, joka itsenäisesti harjoittaa taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta. [10] Taloudellisen toiminnan käsite määritellään kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa siten, että siihen sisältyy kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta.

29. Toisaalta yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelyssä käytettyä sanamuotoa on tulkittava suppeasti, koska verottomuus on poikkeus pääsäännöstä, jonka mukaan arvonlisäveroa peritään jokaisesta verovelvollisen vastiketta vastaan suorittamasta palvelusta. [11]

30. Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi vakiintuneessa oikeuskäytännössään todennut, että kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädetyt vapautukset ovat yhteisön oikeuden itsenäisiä käsitteitä ja että ne on näin ollen määriteltävä yhteisön tasolla. [12]

31. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa ei nimenomaisesti määritellä ”kiinteän omai-

9 – Edellä alaviitteessä 3 mainittu asia Faaborg-Gelting Linien, tuomion 12 kohta; asia C-150/99, Stockholm Lindöpark, tuomio 18.1.2001 (Kok. 2001, s. I-493, 26 kohta) ja asia C-275/01, Sinclair Collins, tuomio 12.6.2003 (Kok. 2003, s. I-5965, 26 kohta).

10 – Ks. asia 235/85, komissio v. Alankomaat, tuomio 26.3.1987 (Kok. 1987, s. 1471, 6 kohta); asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties v. Staatssecretaris van Financiën, tuomio 15.6.1989 (Kok. 1989, s. 1737, 10 kohta); asia C-186/89, van Tiem, tuomio 4.12.1990 (Kok. 1990, s. I-4363, 17 kohta); edellä alaviitteessä 7 mainittu asia komissio v. Irlanti, tuomion 27 kohta ja asia C-288/07, Isle of Wight Council ym., tuomio 16.9.2008 (Kok. 2008, s. I-7203, 28 kohta). Julkisasiamies Vilaça viittasi asiassa 122/87, komissio v. Italia, 15.3.1988 esittämässään ratkaisuehdotuksessa (Kok. 1988, s. 2685) kuudennen direktiivin laajaan soveltamisalaan. Kuten hän aivan oikein totesi, kuudennen direktiivin 2 ja 4 artiklassa ilmaistaan yhteisön arvonlisäverolainsäädännön rakennetta koskeva yleinen periaate, joka mainitaan ensimmäisen ja kuudennen direktiivin johdanto-osan perustelukappaleissa. Ensimmäisen direktiivin johdanto-osan viidennen perustelukappaleen mukaan ”arvonlisäverojärjestelmällä saavutetaan mahdollisimman yksinkertainen ja tasapuolinen verotus, kun veronkanto toimitetaan mahdollisimman yleisesti ja järjestelmän soveltamisalaan kuuluvat kaikki tuotannon ja jakelun vaiheet sekä palvelujen suoritukset”.

11 – Edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomion 13 kohta; asia C-453/93, Bulthuis-Griffioen, tuomio 11.8.1995 (Kok. 1995, s. I-2341, 19 kohta); asia C-2/95, SDC, tuomio 5.6.1997 (Kok. 1997, s. I-3017, 20 kohta); asia C-216/97, Gregg, tuomio 7.9.1999 (Kok. 1999, s. I-4947, 12 kohta); edellä alaviitteessä 7 mainittu asia komissio v. Irlanti, tuomion 52 kohta; edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Stockholm Lindöpark, tuomion 25 kohta; edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Goed Wonen, tuomion 46 kohta ja asia C-280/04, Jyske Finans, tuomio 8.12.2005 (Kok. 2005, s. I-10683, 21 kohta).

12 – Edellä alaviitteessä 10 mainittu asia Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomion 11 kohta; edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Bulthuis-Griffioen, tuomion 18 kohta; edellä alaviitteessä 11 mainittu asia SDC, tuomion 21 kohta; edellä alaviitteessä 7 mainittu asia komissio v. Irlanti, tuomion 51 kohta; asia C-315/00, Maierhofer, tuomio 16.1.2003 (Kok. 2003, s. I-563, 25 kohta); edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Sinclair Collins, 22 kohta; edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Temco Europe, tuomion 16 kohta ja edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Fonden Marselisborg Lystbådehavn, tuomion 27 kohta.

suuden vuokrausta” eikä siinä myöskään viitata siihen, miten se on määritelty jäsenvaltioiden lainsäädännössä. [13] Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin määritellyt tämän käsitteen lukuisissa tuomioissa asiayhteyden sekä kuudennen direktiivin tavoitteiden ja systematiikan perusteella [14] siten, että ”vuokranantaja antaa vuokralaiselle tietyksi sovituksi ajaksi ja korvausta vastaan oikeuden hallita kiinteistöä ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden käyttämisen ulkopuolelle”. [15] Yhteisöjen tuomioistuin on samalla kuitenkin korostanut, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa käytetty ilmaus ”vuokraus” on ymmärrettävä yhteisön oikeuden perusteella laajemmin kuin vastaavat yksittäisten oikeusjärjestysten käsitteet. [16]

32. Kantajan vuokralaisilleen suorittamat siivouspalvelut eivät – tarkalleen ottaen eivätkä edellä esitettyjen tulkintaperusteiden perusteella – vastaa edellä esitettyä kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetun vuokrauksen määritelmää. Vastikkeellinen yleisten tilojen siivous ylittää yksiselitteisesti pelkän vastikkeellisen tilojen käyttöön tarjoamisen. Se nimittäin edellyttää aktiivista toimintaa, nyt esillä olevassa asiassa itse vuokranantajalta, ja tämä toiminta eroaa oleellisesti yhteisöjen tuomioistuimen asioissa Goed Wonen [17] ja Temco Europe [18] antamissa tuomioissa ”passiiviseksi” luokittelemasta kiinteän omaisuuden vuokraustoiminnasta.

2. Oikeuskäytännössä tarkoitetut toisiinsa liittyvät palvelut

33. Edellä esitetystä huolimatta yhteisön oikeuden perusteella myös tällaiset siivouspalvelut voidaan lähtökohtaisesti luokitella kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetuksi ”vuokraukseksi”, mikäli kyse on ainoastaan useasta suorituk-

13 – Edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Goed Wonen, tuomion 44 kohta ja edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Sinclair Collins, tuomion 24 kohta.

14 – Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 8 mainitut asia Temco Europe, tuomion 18 kohta ja asia Fonden Marselisborg Lystbådehavn, tuomion 28 kohta.

15 – Edellä alaviitteessä 7 mainittu asia komissio v. Irlanti, tuomion 52–57 kohta; asia C-409/98, Mirror Group, tuomio 9.10.2001 (Kok. 2001, s. I-7175, 31 kohta), edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Goed Wonen, tuomion 55 kohta; asia C-108/99, Cantor Fitzgerald International, tuomio 9.10.2001 (Kok. 2001, s. I-7257, 21 kohta) ja edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Temco Europe, tuomion 19 kohta. Asiassa Temco Europe 4.5.2004 esittämänsä ratkaisuehdotuksen 20 ja 21 kohdassa julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomer on tiivistänyt arvonlisäverosta vapautetun kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön seuraavasti: ”sopimus, jolla 1) kiinteistön omistaja luovuttaa toiselle henkilölle 2) muut poissulkien 3) oikeuden käyttää ja hallita kiinteistöä 4) sovituksi ajaksi 5) vuokraa vastaan. Arvioitaessa, soveltuuko tämä määritelmä tiettyyn sopimukseen, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa liiketoimi suoritetaan, ja kaikki siihen liittyvät tekijät, jolloin ratkaisevana seikkana on sen objektiivinen sisältö, riippumatta osapuolen sille antamasta nimestä”.

16 – Yhteisöjen tuomioistuin totesi tästä syystä edellä alaviitteessä 7 mainitussa asiassa Goed Wonen antamansa tuomion 59 kohdassa, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa ja C kohdan a alakohtaa on tulkittava niin, että ne eivät ole esteenä kansalliselle säännökselle, jonka perusteella arvonlisäverovapautusta sovellettaessa kiinteän omaisuuden vuokraukseen voidaan rinnastaa se, että tietyksi sovituksi ajaksi annetaan vastiketta vastaan esineoikeus, joka antaa haltijalleen oikeuden käyttää kiinteää omaisuutta (pääasian oikeudenkäynnissä oli kyse käyttö- ja nautintaoikeudesta).

17 – Ks. edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Goed Wonen, tuomion 52 kohta, jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että vaikka kiinteän omaisuuden vuokraus periaatteessa kuuluu kuudennen direktiivin 4 artiklassa tarkoitetun taloudellisen toiminnan piiriin, se on tavallisesti luonteeltaan suhteellisen passiivista toimintaa, jossa ei synny merkittävää arvonlisää.

18 – Ks. edellä alaviitteessä 8 mainittu asia Temco Europe, tuomion 27 kohta. Myös julkisasiamies Jacobs kuvaili asiassa C-346/95, Blasi, 25.9.1997 esittämässään ratkaisuehdotuksessa (Kok. 1998, s. I-481, 15 kohta) kiinteän omaisuuden vuokrausta ”suhteellisen passiiviseksi toiminnaksi”.

sesta koostuvaan suorituskokonaisuuteen kuuluvasta liitännäissuorituksesta, minkä vuoksi molemmilla toiminnoilla toteutettavia liiketoimia on pidettävä yhtenä liiketoimena.

34. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on useaan otteeseen todennut, kysymys siitä, onko useista suorituksista koostuvaa liiketoimea pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena vai useina erillisinä ja itsenäisinä suorituksina, joita on arvioitava erikseen, on erityisen merkityksellinen arvonlisäveron kannalta erityisesti verokannan tai kuudennessa direktiivissä säädettyjen vapautusten soveltamiseksi. [19]

35. Kuudennessa direktiivissä ei säädetä nimenomaisesti siitä, millä edellytyksin useita toisiinsa liittyviä palveluja on pidettävänä yhtenä suorituskokonaisuutena. Merkityksselliset arviointiperusteet ilmenevät sen sijaan suoraan yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä.

36. Suorituskokonaisuuden olemuksen selvittämisellä on kaksi tavoitetta. Yhtäältä eri yksittäissuorituksia on arvioitava erikseen niiden luonteen perusteella. Toisaalta arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta ei saa vaarantaa jakamalla taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta palvelusta koostuvia suorituksia keinotekoisesti osiin. [20] Liian vahva suorituskokonaisuuden jakaminen erikseen luonnehdittaviin yksittäissuorituksiin nimittäin monimutkaistaa arvonlisäverosäännösten soveltamista. [21] Joka tapauksessa on sovellettava objektiivista arviointiperustetta. Ratkaisevaa ei ole palvelun tuottajan ja/tai vastaanottajan subjektiivinen näkemys.

37. Kuudennen direktiivin 2 artiklasta seuraa, että jokaista liiketoimea on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä. [22] Useita muodol-

19 – Asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999 (Kok. 1999, s. I-973, 27 kohta); asia C-41/04, Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomio 27.10.2005 (Kok. 2005, s. I-9433, 18 kohta) ja asia C-425/06, Part Service, tuomio 21.2.2008 (Kok. 2008, s. I-897, 49 kohta).

20 – Ks. edellä alaviitteessä 19 mainittu asia CPP, tuomion 29 kohta.

21 – Käytännöllisyydellä on tärkeä merkitys arvioitaessa, onko yksittäisessä tapauksessa kyseessä suorituskokonaisuus vai kaksi itsenäistä suoritusta. Kuten julkisasiamies Kokott aivan oikein toteaa edellä alaviitteessä 19 mainitussa asiassa Levob Verzekeringen ja OV Bank 12.5.2005 esittämänsä ratkaisuehdotuksen alaviitteessä 23, joissain ratkaisuehdotuksissa on jopa oltu taipuvaisia antamaan tässä tilanteessa käytännöllisyydelle etusija täsmällisyyteen nähden. Ks. julkisasiamies Cosmasin 1.2.1996 esittämä ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 3 mainitussa asiassa Faaborg-Gelting Linien, 14 kohta; julkisasiamies Fennellyn 25.4.1996 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-327/94, Dudda (Kok. 1996, s. I-4595, 35 kohta) ja julkisasiamies Fennellyn 11.6.1998 esittämä ratkaisuehdotus edellä alaviitteessä 19 mainitussa asiassa CPP, 47 kohta ja sitä seuraavat kohdat.

22 – Edellä alaviitteessä 19 mainitut asia CPP, tuomion 29 kohta; asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 20 kohta ja asia Part Service, tuomion 50 kohta.

lisesti erillisiä yksittäissuorituksia, jotka voidaan tehdä erikseen ja joihin näin voi erikseen kohdistua verotus tai vapautus, on kuitenkin tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä. [23]

38. Näin on esimerkiksi silloin, kun jo pelkän objektiivisten kriteerien perusteella suoritetun tarkastelun päätteeksi todetaan, että yksi tai useampi yksittäissuoritus muodostaa pääasiallisen suorituksen, ja kun yksi tai useampi yksittäissuoritus on katsottava yhdeksi tai useammaksi liitännäiseksi suoritukseksi, joita kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta. [24] Suoritusta on pidettävä pääasialliselle suoritukselle liitännäisenä etenkin silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa. [25] Yhden ainoan suorituksen voidaan katsoa olevan olemassa myös silloin, kun verovelvollisen asiakkaalle 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. [26]

39. Kun otetaan huomioon pääasian tosiseikat ja oikeudelliset seikat, ei ole nähdäkseni juurikaan perusteita luokitella riidanalaista palvelua liitännäissuoritukseksi.

40. Pitää paikkansa, että yleisten tilojen siivous on tavallisesti oleellinen edellytys vuokrauksen kohteen normaalille käytölle. Kuten Kreikan hallitus ja vastaaja perustellusti toteavat, tämä toiminta ei kuitenkaan koske nimenomaan asuinkäyttöön annettuja tiloja, jotka ovat vuokrasopimuksen varsinaisena kohteena, vaan ainoastaan vuokratalossa kaikkien käytettävissä olevia asumiseen soveltumattomia yleisiä tiloja. Tämä pätee myös muihin tarkoituksiin käytettävien tilojen vuokraukseen, esimerkiksi sellaisten toimistotilojen vuokraukseen, joissa toimistotyötä voidaan tehdä vain siihen tarkoitetussa tilassa. Näin ollen riidanalaisella palvelulla voidaan todeta olevan jo sekä tilaa että tarkoitusta koskeva rajoitus.

41. Edellä esitetystä huolimatta kyse ei ole yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen jakamisesta osiin, jos asuntojen vuokrausta koskevan taloudellisen toiminnan ja yleisten tilojen siivoustoiminnan välillä tehdään ero. Nämä toiminnat eivät liity niin

23 – Edellä alaviitteessä 19 mainittu asia Part Service, tuomion 51 kohta.

24 – Ks. vastaavasti edellä alaviitteessä 19 mainittu asia CPP, tuomion 30 kohta; asia C-34/99, Primback, tuomio 15.5.2001 (Kok. 2001, s. I-3833, 45 kohta); edellä alaviitteessä 19 mainittu asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 21 kohta ja edellä alaviitteessä 19 mainittu asia Part Service, tuomion 52 kohta.

25 – Ks. edellä alaviitteessä 19 mainitut asia CPP, tuomion 29 kohta ja asia Part Service, tuomion 52 kohta.

26 – Edellä alaviitteessä 19 mainitut asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 22 kohta ja asia Part Service, tuomion 53 kohta.

läheisesti yhteen, että niiden erottaminen toisistaan olisi keinotekoista, etenkin kun sopimusosapuolet saavat tavallisesti itse päättää, kuka nämä tehtävät hoitaa käytännössä. Kuten Tšekin hallitus toteaa viitatessaan Tšekin tasavallan nykykäytäntöön, [27] yhteisten tilojen siivous voidaan järjestää lähtökohtaisesti kolmella eri tavalla: 1) vuokralaiset hoitavat siivouksen itse, 2) siivouspalvelut teetetään kolmannella osapuolella, joka laskuttaa ne vuokralaisilta, 3) vuokranantaja vastaa yleisten tilojen siivouksesta ja teettää ne omilla työntekijöillään (kuten kiinteistönhuoltajalla) tai nimenomaan tähän tarkoitukseen käytettävällä siivousyrityksellä. Vaihtoehtoisten tilanteiden määrä osoittaa, etteivät asuntojen käyttöoikeus ja tosiasiallinen mahdollisuus käyttää asuntoja tarkoituksenmukaisesti vaarannu vakavasti, jos vuokranantaja ei poikkeuksellisesti suorita siivouspalveluja.

3. Arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaate

42. Vaihtoehtojen moninaisuudella on merkitystä myös verotuksen neutraalisuuden ja kuudennen direktiivin säännösten johdonmukaisen soveltamisen kannalta. Tässä yhteydessä on muistutettava, että yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden periaatetta on tärkeää noudattaa muun muassa sovelletaessa kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädettyjä vapautuksia. [28]

43. Ensimmäisen direktiivin 2 artiklassa [29] ilmaistu verotuksen neutraalisuuden periaate, joka on erottamaton osa yhteistä arvonlisäverojärjestelmää, kuten myös kuudennen direktiivin neljännessä ja viidennessä perus-

27 – Ks. Tšekin hallituksen kirjelmä, s. 5.

28 – Ks. edellä alaviitteessä 7 mainittu asia Goed Wonen, tuomion 56 kohta, jossa yhteisöjen tuomioistuin totesi, että ”arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamiseksi” ja ”sen vaatimuksen täyttämiseksi, että kuudennen direktiivin säännöksiä on sovellettava johdonmukaisella tavalla ja että erityisesti säädettyjä vapautuksia on sovellettava asianmukaisella, yksinkertaisella ja yhdenmukaisella tavalla”, käyttö- ja nautintaoikeuden kaltaisen oikeuden antaminen on perusteltua rinnastaa vuokraukseen sovellettaessa kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa ja C kohdan a alakohtaa. Ks. myös asia C-283/95, Fischer, tuomio 11.6.1998 (Kok. 1998, s. I-3369, 28 kohta). Edellä alaviitteessä 7 mainitussa artikkelissa Cornia, C., s. 647, todetaan, että yhteisön oikeutta on sovellettava yhdenmukaisesti arvonlisäverovapautusten yhteydessä, jotta voidaan taata verotuksen neutraalisuus kilpailussa. Verotuksen neutraalisuus edellyttää tekijän mukaan, että kuluttajan näkökulmasta samanlaisia liiketoimia kohdellaan samalla tavoin arvonlisäverotuksessa. Teoksessa Birkenfeld, W., *Mehrwertsteuer der EU*, 4. painos, Bielefeld, 2001, s. 32 ja 33, selvitetään, että yhteisöjen tuomioistuin tulkitsee verotuksen neutraalisuuteen liittyvistä syistä laajasti käsitteitä, joilla määritetään veron perusteet (verovelvollinen, taloudellinen toiminta, tavaroiden luovutus ja palveluiden suoritus vastike). Tekijän mukaan yhteisöjen tuomioistuin tulkitsee samasta syystä vapautusperusteita ja veron perusteista tehtäviä poikkeuksia suppeasti. Artikkelissa Lohse, C., ”Der Neutralitätsgrundsatz im Mehrwertsteuerrecht”, teoksessa Achat ja Tumpel (toim.), *EuGH-Rechtsprechung und Umsatzsteuerpraxis*, Wien, 2001, s. 58 ja 59, todetaan, että neutraalisuuden periaate on omiaan rajoittamaan verovapautusten soveltamisalaa niiden soveltamisedellytysten suppealla tulkinnalla. Kääntäen tästä seuraa, että arvonlisäveron soveltamisedellytyksiä on tulkittava laajasti.

29 – Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301) 2 artiklan ensimmäisessä ja toisessa kohdassa säädetään seuraavaa: ”Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.
Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.”

telukappaleessa mainitaan, tarkoittaa, että kaikkea taloudellista toimintaa on käsiteltävä samalla tavalla. [30] Yhteisöjen tuomioistuin täsmensi verotuksen neutraalisuuden periaatetta asioissa Cimber Air [31] ja Jyske Finans [32] antamissaan tuomioissa siten, että kyseinen periaate estää sen, että samoja liiketoimia suorittavia talouden toimijoita kohdellaan arvonlisäveron perimisessä eri tavalla.

44. Ensimmäisestä tämän ratkaisuehdotuksen 41 kohdassa mainitusta tilanteesta voidaan todeta, ettei yleisten tilojen siivous voi olla arvonlisäveron alaista, koska se ei ole kuudennen direktiivin 2 artiklassa tarkoitettua tavaroiden luovutusta eikä palvelujen suoritusta.

45. Toisesta tilanteesta on sen sijaan todettava, että siinä kyseessä oleva taloudellinen toiminta on kaikkien muiden palvelujen tavoin arvonlisäveron alaista. Se ei sellaisenaan liity vuokraukseen, minkä vuoksi sitä on, kun otetaan huomioon jo mainittu periaate, jonka mukaan jokaista liiketoimea on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä suorituksena, [33] kohdeltava eri tavoin verotuksessa, nimittäin siten, ettei siihen voida soveltaa kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädettyä arvonlisäverovapautusta. Näin toteavat perustellusti sekä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ennakkoratkaisupyynnössään [34] että Tšekin hallitus. [35]

46. Kolmas tilanne, joka on pääasian kohteena, eroaa objektiivisesti tarkasteltuna toisesta vaihtoehdosta ainoastaan siten, että siivouspalvelujen suorittaja on samalla vuokranantaja. Näin ollen herää kysymys, onko pelkästään sen perusteella, että vuokranantaja ja palvelun suorittaja ovat sama henkilö, perusteltua olettaa alun alkaen, että yleisten tilojen siivous on vuokraukseen nähden epäitsenäinen liitännäissuoritus. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on antanut ymmärtää asiassa Henriksen antamassaan tuomiossa, [36] tämä seikka voi olla indisio yhden ainoan taloudellisen tapahtuman olemassaolosta, mutta se ei yksin ole ratkaiseva seikka. Se, että pääasian kantaja laskuttaa siivouspalvelut

30 – Ks. asia C-155/94, Wellcome Trust, tuomio 20.6.1996 (Kok. 1996, s. I-3013, 38 kohta) ja asia C-381/97, Belgocodex, tuomio 3.12.1998 (Kok. 1998, s. I-8153, 18 kohta).

31 – Asia C-382/02, Cimber Air, tuomio 16.9.2004 (Kok. 2004, s. I-8379, 23 ja 24 kohta).

32 – Edellä alaviitteessä 11 mainittu asia Jyske Finans, tuomion 39 kohta.

33 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 37 kohta.

34 – Ks. ennakkoratkaisupyynnön 6 kohta.

35 – Ks. Tšekin hallituksen kirjelmä, s. 13.

36 – Asia 173/88, Henriksen, tuomio 13.7.1989 (Kok. 1989, s. 2763, 16 kohta). Tässä asiassa oli kyse ennen kaikkea siitä, käsittääkö kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 2 alakohdassa, jossa säädetään saman direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaan sisältyvään ”kiinteän omaisuuden vuokraukseen” sovellettavasta yleisestä verovapautuksesta tehtävästä poikkeuksesta, tarkoitettu käsite ”alueiden vuokraus kulkuneuvojen paikoitusta varten” kaikkien kulkuneuvojen paikoitukseen tarkoitettujen alueiden, myös suljettujen autotallien, vuokrauksen. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, ettei tällaista vuokrausta voida jättää verovapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle, jos se liittyy läheisesti muuhun käyttöön tarkoitetun kiinteän omaisuuden verottomaan vuokraukseen. Yhteisöjen tuomioistuimen mukaan kyseessä on yksi taloudellinen tapahtuma silloin, ”kun kulkuneuvojen paikoitukseen tarkoitettu alue ja muuhun käyttöön tarkoitettu kiinteä omaisuus kuuluvat samaan rakennuskompleksiin ja kun sama vuokranantaja on vuokrannut molemmat samalle vuokralaiselle”.

erikseen eikä vain kokonaishintaa, joka sisältää myös vuokran, on aivan samalla tavoin indisio itsenäisestä suorituksesta. Kuten yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa CPP antamassaan tuomiossa, [37] se, että palvelun tarjoaja tarjoaa useasta eri osatekijästä koostuvia palveluja joko kokonaishintaa vastaan tai niistä erikseen laskuttaen, on ainoastaan aihetodiste. Näin ollen nyt esillä olevassa asiassa myös sillä perusteella, että siivouspalvelut laskutetaan erikseen, voitaisiin katsoa, ettei kyseessä ole yksi ainoa suoritus.

47. Tšekin hallitus on oikeassa siinä, että edellä esitettyä kolmatta vaihtoehtoa voidaan haluttaessa täydentää muunlaisilla tekijöillä, minkä vuoksi yksittäistapausta koskevan päätöksen tekeminen on yhä vaikeampaa. On esimerkiksi mahdollista, että vuokranantaja suorittaa siivouspalveluja myös muiden vuokraamissa vuokrataloissa. Tästä huolimatta sen suorittamalla palvelulla olisi sama luonne kuin nyt esillä olevassa asiassa. Näin ollen olisi nähdäkseni sekä verotuksen neutraalisuuden periaatteen [38] että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän johdonmukaisuuden vastaista, jos edellä esitettyjä vaihtoehtoisia tilanteita kohdeltaisiin eri tavoin sen mukaan, suorittaako kyseiset siivouspalvelut vuokranantaja vai kolmas osapuoli. Jokaiseen yksittäiseen tapaukseen liittyvän epäselvyyden vuoksi arvonlisäverosäännösten soveltaminen monimutkaistuisi turhaan, [39] ja veronmaksajan olisi vastaavasti aiempaa vaikeampi ennakoida kansallisten veroviranomaisten päätöksiä.

4. Arvonlisäverovapautuksen historiallinen ja teleologinen tulkinta

48. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämät sosiaalipoliittiset perustelut eivät yksinään kumoa edellä esitettyjä päätelmiä. Ei ole selvää, että ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämillä perusteluilla voitaisiin perustella yleisten tilojen siivouksen vapauttaminen arvonlisäverosta.

37 – Edellä alaviitteessä 19 mainitussa asiassa CPP annettu tuomio. Yhteisöjen tuomioistuin toteaa tuomion 31 kohdassa, että sillä, että laskutetaan vain kokonaishinta, ei ole ratkaisevaa merkitystä, mutta kun palvelun tarjoaja tarjoaa kokonaishintaa vastaan asiakkailleen useasta eri osatekijästä koostuvan palvelun, palveluntarjoaja voi vedota siihen, että kyseessä on yksi ainoa suoritus. Tästä pitäisi seurata vastakohtaispäätelmänä, ettei kyseessä ole yksi ainoa suoritus, jos useasta eri osatekijästä koostuvan palvelun jokin osatekijä laskutetaan erikseen.

38 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 42 kohta.

39 – Ibáñez García, I., ”Las exenciones en el IVA: Pecado original del impuesto comunitario”, *Noticias de la Unión Europea*, 2003, nro 226, s. 103 ja sitä seuraava sivu. Edellä mainitun tekijän artikkelissa ”El IVA en la actividad inmobiliaria: cuestiones pendientes”, *Gaceta jurídica de la Unión Europea y de la competencia*, 2008, nro 4, s. 43 ja sitä seuraava sivu, arvostellaan oikeudellista epävarmuutta, joka käytännössä aiheutuu arvonlisäverovelvollisuutta koskevien poikkeusten ja vapautusten luettelosta niiden monimutkaisen soveltamisen vuoksi. Tekijän mielestä tämä rajoittaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Pääasiassa kyseessä olevan tapauksen kannalta erityisen merkityksellisiä ovat teoreettiset perustelut, jotka esitetään teoksessa Scholsem, J.-C., *La T.V.A. européenne face au phénomène immobilier*, Lüttich, 1976, 55 kohta, s. 93 ja 94. Tekijä tutkii vuokrasuhteiden erilaisia hypoteettisia verotusmalleja. Ensimmäisessä mallissa kaikki vuokraukseen liittyvät liiketoimet, myös itse vuokraus, voisivat olla arvonlisäveron alaisia. Hänen mukaansa tässä ratkaisussa otettaisiin parhaiten huomioon verotuksen neutraalisuuden periaate. Toisessa ratkaisussa, joka lienee kuudennessa direktiivissä esitetyn ratkaisun mukainen, kiinteän omaisuuden vuokraus vapautetaan arvonlisäverosta sosiaalipoliittisista syistä, mikä on tekijän mukaan ristiriidassa verotuksen neutraalisuuden kanssa mutta siitä huolimatta perusteltua. ”Kunnossapito- ja korjauskulut” eivät kuitenkaan kuulu tämän vapautuksen piiriin, minkä tekijä perustelee ”hallinnon yksinkertaisuudella”.

Tämä tuomioistuin on oikeassa siinä, että asunto on edullisempi, jos yleisten tilojen siivouksesta ei kanneta arvonlisäveroa. Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa oleva poikkeussäännös näyttää tosiasiallisesti perustuvan alun perin muun muassa sosiaalipoliittisiin perusteluihin. Asuintilan vuokraus oli joka tapauksessa vapautettu sosiaalisista syistä arvonlisäverosta useimmissa jäsenvaltioissa ennen kuudennella direktiivillä toteutettua yhdenmukaistamista.[40] Tämä vapautus on säilytettävä kuudennessa direktiivissä, jotta asuintilojen vuokrat eivät kallistu.

49. Kuten voidaan osoittaa jo tulkitsemalla kuudenteen direktiiviin sisältyviä merkityksellisiä säännöksiä sanamuodon[41] ja systemaattisen asiayhteyden[42] perusteella ja kun otetaan huomioon verotuksen neutraalisuuden periaate,[43] yhteisön lainsäätäjä on kuitenkin halunnut rajoittaa kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädetyn arvonlisäverovapautuksen nimenomaisesti ”vuokraukseen” sanan suppeassa merkityksessä ja ulottaa sen ainoastaan sellaisiin palveluihin, jotka ovat objektiivisesti tarkasteltuna osa vielä ”vuokraukseksi” katsottavaa suorituskokonaisuutta. Nämä edellytykset eivät kuitenkaan täyty kaikissa tapauksissa eivätkä myöskään nyt esillä olevassa asiassa, kuten on jo todettu.

50. Lisäksi on otettava huomioon, että kiinteän omaisuuden vuokraus voidaan vapauttaa arvonlisäverosta myös toisella perusteella. Kuten julkisasiamies Jacobs päätteli asiassa Blasi esittämässään ratkaisuehdotuksessa,[44] jo käytössä ollut kiinteä omaisuus ei ole jonkin tuotantoprosessin tulosta. Ensimmäistä kertaa tapahtuvan käyttöönoton ja rakennuksen rakentamisvaiheen jälkeen kiinteistön käyttö on pikemminkin passiivista, eikä arvonlisää synny. Näin ollen arvonlisäverollista on vain rakennetun rakennuskiinteistön ensimmäinen luovutus ja rakennuksen luovutus ennen sen käyttöönottoa, kun taas jo aikaisemmin hankitun rakennuksen siirto edelleen samoin kuin sen vuokraus ovat arvonlisäverottomia. Tätä verovapautuksen perustetta ei voida kuitenkaan soveltaa, kun kyse on aktiivisesta toiminnasta,[45] kuten yleisten tilojen siivouksesta.

40 – Ks. komission ehdotus kuudenneksi direktiiviksi (Euroopan yhteisöjen tiedote, liite 11/73, s. 17). Ks. tältä osin julkisasiamies Kokottin edellä alaviitteessä 8 mainitussa asiassa Fonden Marselisborg Lystbådehavn esittämän ratkaisuehdotuksen 46 kohta. Edellä alaviitteessä 5 mainitussa teoksessa Communier, J.-M., s. 230, todetaan, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädetyt vapautukset perustuvat Euroopan yhteisön jäsenvaltioille yhteisiin yleisiin poliittisiin perusteluihin. Edellä alaviitteessä 39 mainitun teoksen Scholsem, J.-C., 163 kohta, s. 264, mukaan 13 artiklan B kohdan b alakohdassa otetaan huomioon käytäntö, jota noudatettiin jo ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa kaikissa jäsenvaltioissa tietyin variaatioin.

41 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 32 kohta.

42 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 28 ja 29 kohta.

43 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 42–47 kohta.

44 – Edellä alaviitteessä 18 mainittu asia Blasi, julkisasiamiehen ratkaisuehdotus, 15 ja 16 kohta.

45 – Ks. edellä tämän ratkaisuehdotuksen 32 kohta.

RLRE TELLMER PROPERTY

5. Päätelmä

51. Edellä esitetyn perusteella katson, että liiketoimi, jonka vuokranantaja toteuttaa siivoamalla yleisiä tiloja, on lähtökohtaisesti jätettävä kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle ja että siitä on kannettava arvonlisäveroa. En halua tässä yhteydessä kuitenkaan sulkea suoraan pois sitä mahdollisuutta, että erityisesti vuokrasopimuksen sanamuodon, vuokratun kohteen järjestyssäännön tai tietyn jäsenvaltion vakiintuneen oikeuskäytännön perusteella voidaan tehdä poikkeuksellisesti toisenlainen arviointi kuin tässä ratkaisuehdotuksessa tehty abstrakti arviointi. Kansallisen tuomioistuimen, jonka on sovellettava vastauksia siinä käsiteltävänä olevassa asiassa, on tutkittava, missä määrin tämä koskee kyseistä konkreettista tapausta ja tarvittaessa otettava huomioon edellä esitetyt perustelut.

52. Edellä esitetyn perusteella ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 6 artiklan ja 13 artiklan säännöksiä on tulkittava niin, että yhtäältä asunnon (ja mahdollisesti muuhun kuin asumiseen käytetyn tilan) vuokraus ja toisaalta siihen liittyvä yleisten tilojen siivous on lähtökohtaisesti katsottava itsenäisiksi ja toisistaan erotettavissa oleviksi liiketoimiksi. On kuitenkin kansallisen tuomioistuimen asiana tutkia, missä määrin vuokrasopimuksen sanamuoto, vuokratun kohteen järjestyssääntö tai tietyn jäsenvaltion vakiintunut oikeuskäytäntö mahdollistavat poikkeuksellisesti toisenlaisen arvioinnin.

C Toisen ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

53. Ensimmäiseen kysymykseen ehdotetun vastauksen perusteella toiseen kysymykseen on vastattava vain siltä varalta, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo kaikkia pääasian seikkoja arvioituaan, ettei yhtäältä asuntojen vuokrausta ja toisaalta siihen liittyvää yleisten tilojen siivousta voida poikkeuksellisesti katsoa itsenäisiksi ja toisistaan erotettavissa oleviksi liiketoimiksi.

54. Siinä tapauksessa on oletettava, että kyseessä on suorituskokonaisuus, joka täyttää kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetun ”kiinteän omaisuuden vuokrauksen” edellytykset. Näin ollen vuokratalon, jossa on asuntoja, yleisten tilojen siivouksesta saatava korvaus jätettäisiin edellä mainitun direktiivin säännöksen perusteella arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle.

55. Edellä esitetyn perusteella toiseen ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että mikäli kansallinen tuomioistuin katsoo, ettei asuntojen vuokrausta ja siihen liittyvää yleisten tilojen siivousta voida poikkeuksellisesti katsoa itsenäisiksi ja toisistaan erotettavissa oleviksi liiketoimiksi, yleisten tilojen siivousta on pidettävä osana kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettua ”kiinteän omaisuuden vuokrausta”, mistä seuraa, ettei arvonlisäveroa voida kantaa tällaisesta toiminnasta saadusta korvauksesta.

VII Ratkaisuehdotus

56. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

1) Kuudennen direktiivin 6 artiklan ja 13 artiklan säännöksiä on tulkittava niin, että yhtäältä asunnon (ja mahdollisesti muuhun kuin asumiseen käytetyn tilan) vuokraus ja toisaalta siihen liittyvä yleisten tilojen siivous on lähtökohtaisesti katsottava itsenäisiksi ja toisistaan erotettavissa oleviksi liiketoimiksi.

   On kuitenkin kansallisen tuomioistuimen asiana tutkia, missä määrin erityisesti vuokrasopimuksen sanamuoto, vuokratun kohteen järjestyssääntö tai tietyn jäsenvaltion vakiintunut oikeuskäytäntö mahdollistavat poikkeuksellisesti toisenlaisen arvioinnin.

2) Mikäli kansallinen tuomioistuin katsoo, ettei kumpaakaan taloudellista toimintaa voida katsoa itsenäiseksi ja toisesta erotettavissa olevaksi liiketoimeksi, yleisten tilojen siivousta on pidettävä osana kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettua ”kiinteän omaisuuden vuokrausta”, mistä seuraa, ettei arvonlisäveroa voida kantaa tällaisesta toiminnasta saadusta korvauksesta.