YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

11 päivänä kesäkuuta 2009 *

Asiassa C-572/07,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Krajský soud v Ústi nad Labem (Tšekin tasavalta) on esittänyt 20.11.2007 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 24.12.2007, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

RLRE Tellmer Property sro

vastaan

Finanční ředitelství v Ústí nad Labem,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. W. A. Timmermans sekä tuomarit J.-C. Bonichot, J. Makarczyk (esittelevä tuomari), P. Kūris ja L. Bay Larsen,

* Oikeudenkäyntikieli: tšekki.

julkisasiamies: V. Trstenjak,
kirjaaja: hallintovirkamies K. Sztranc-Sławiczek,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 6.11.2008 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, edustajanaan J. Janoušková,

– RLRE Tellmer Property sro, edustajinaan R. Lančík ja J. Rambousek,

– Tšekin hallitus, asiamiehenään M. Smolek,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään K. Georgiadis, S. Alexandriou ja V. Karra,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja M. Thomannová-Körnerová,

kuultuaan julkisasiamiehen 9.12.2008 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan B kohdan b alakohdan tulkintaa.

2 Tämä ennakkoratkaisupyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat RLRE Tellmer Property sro (jäljempänä RLRE Tellmer Property) ja Finanční ředitelství v Ústí nad Labem (Ústí nad Labeminin verovirasto) ja joka koskee kysymystä siitä, onko asuntojen vuokraukseen liittyvän vuokratalon yleisten tilojen siivouksen kulut vuokrauksen tavoin vapautettu arvonlisäverosta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.

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, joka on sen X osastossa otsikon ”Vapautukset” alla, säädetään 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.”

Kansallinen säännöstö

6 Arvonlisäveron soveltamisesta Tšekin tasavallassa säädetään arvonlisäverosta annetussa laissa nro 235/2004. Tämän lain 56 §:n, joka on otsikoitu ”Maa-alueiden, rakennusten, asuntojen ja muuhun kuin asumiseen käytettyjen tilojen luovutus ja vuokraus, laitteiden vuokraus”, 4 momentissa säädetään 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, ilmastointi, kaasu tai vesi, yhtäjaksoisesti korkeintaan 48 tunnin ajaksi.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

7 Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevasta päätöksestä ilmenee, että RLRE Tellmer Property omistaa kerrostaloja, joissa on vuokra-asuntoja. Vuokralaiset maksavat sille vuokran lisäksi korvauksen erikseen laskutettavasta yleisten tilojen siivouksesta, jonka suorittavat kiinteistöhuoltajat.

8 Todettuaan, että RLRE Tellner oli tehnyt liian suuren vähennyksen siivouskulujen osalta, kansalliset veroviranomaiset määräsivät toukokuulta 2006 tälle yhtiölle 155 911 Tšekin korunaa (CZK) lisää arvonlisäveroa siivoustoiminnasta saatujen tulojen vuoksi.

9 Kun Ústí nad Labemin verovirasto oli 5.2.2007 vahvistanut Litvínovin verotoimiston 20.9.2006 tekemän päätöksen, RLRE Tellmer Property nosti kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa.

10 RLRE Tellmer Property väittää, ettei vuokrausta ja asuntojen vuokraukseen liittyviä palveluja, kuten yleisten tilojen siivousta, voida erottaa toisistaan ja että niihin sovelletaan samaa arvonlisäverosäännöstöä.

11 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee, miten nyt esillä olevaan asiaan sovellettavaa kansallista säännöstöä ja yhteisön säännöstöä on tulkittava. Kyseinen tuomioistuin esittää pääasiassa esille nouseviin kysymyksiin kolme mahdollista vastausvaihtoehtoa.

12 Ensinnäkin sikäli kuin vuokralaisilla on mahdollisuus tehdä kolmannen osapuolen kanssa itsenäinen sopimus yleisten tilojen siivouksesta, kyseinen palvelu ei kansallisen tuomioistuimen mukaan ole osa vuokrausta eikä sen arvonlisäverosta vapauttamiselle ole perustetta. Toiseksi sikäli kuin yleisten tilojen siivouskulujen vapauttaminen laskee asumiskuluja, sosiaaliset näkökohdat voivat sen mukaan muodostaa perusteen arvonlisäverosta vapauttamiselle. Kolmanneksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei sulje pois sitä mahdollisuutta, että tämä kysymys voitaisiin jättää jäsenvaltioiden päätettäväksi.

13 Näissä olosuhteissa Krajský soud v Ústí nad Labem päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Voidaanko – – kuudennen direktiivin 6 artiklan – – ja 13 artiklan – – 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, – – [edellyttääkö kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohta] – –, että arvonlisäveroa sovelletaan vuokratun asuinkerrostalon yleisten tilojen siivouksesta maksettuun korvaukseen, [estääkö kyseinen säännös] tämän vai – – [jättääkö se] kysymyksen jäsenvaltion päätettäväksi?"

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään, millainen yhteys kiinteän omaisuuden vuokrauksen ja vuokratun rakennuksen yleisten tilojen siivouspalvelun välillä on kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan kannalta. Kyseinen tuomioistuin kysyy erityisesti, kuuluvatko tällaiseen siivouspalveluun liittyvät kulut mainitussa säännöksessä tarkoitetun vuokrauksen käsitteen alaan ja kohdellaanko niitä siten verotuksellisesti samalla tavalla kuin kiinteän omaisuuden vuokrausta, joka on kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan nojalla vapautettu arvonlisäverosta.

15 Tältä osin on ensinnäkin muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädetyt vapautukset ovat yhteisön oikeuden itsenäisiä käsitteitä, joten niille on annettava yhteisön oikeuteen perustuva määritelmä (ks. asia C-174/06, CO.GE.P., tuomio 25.10.2007, Kok., s. I-9359, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

16 Kuudennen direktiivin 13 artiklassa tarkoitettujen vapautusten määrittelyyn käytettyä sanamuotoa on tulkittava suppeasti, koska nämä vapautukset ovat poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa peritään jokaisesta verovelvollisen tässä ominaisuudessa vastikkeellisesti suorittamasta palvelusta (ks. erityisesti asia C-150/99, Stockholm Lindöpark, tuomio 18.1.2001, Kok., s. I-493, 25 kohta ja asia C-280/04, Jyske Finans, tuomio 8.12.2005, Kok., s. I-10683, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

17 Toiseksi kuudennen direktiivin 2 artiklasta seuraa, että jokaista suoritusta on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä (ks. asia C- 425/06, Part Service, tuomio 21.2.2008, Kok., s. I-897, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

18 Lisäksi useita muodollisesti erillisiä suorituksia, jotka voidaan tehdä erikseen ja joita näin voidaan kulloinkin joko verottaa tai jotka voidaan vapauttaa, on tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä. Näin on esimerkiksi silloin, kun todetaan, että yksi tai useampi osatekijä muodostaa pääasiallisen suorituksen ja että yksi tai useampi osatekijä on katsottava yhdeksi tai useammaksi liitännäiseksi suoritukseksi, joita kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta. 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 (em. asia Part Service, tuomion 51 ja 52 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

19 Yhden ainoan suorituksen voidaan katsoa olevan kyseessä 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 (em. asia Part Service, tuomion 53 kohta).

20 Aivan ensiksi on muistutettava, että kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettu kiinteän omaisuuden vuokraus koostuu pääasiallisesti siitä, että vuokranantaja antaa vuokralaiselle tietyksi sovituksi ajaksi ja vastiketta vastaan oikeuden hallita kiinteistöä kiinteistön omistajan tavoin ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden käyttämisen ulkopuolelle (ks. vastaavasti asia C-326/99, ”Goed Wonen”, tuomio 4.10.2001, Kok., s. I-6831, 55 kohta; asia C-409/98, Mirror Group, tuomio 9.10.2001, Kok., s. I-7175, 31 kohta; asia C-269/00, Seeling, tuomio 8.5.2003, Kok., s. I-4101, 49 kohta ja asia C-284/03, Temco Europe, tuomio 18.11.2004, Kok., s. I-11237, 19 kohta).

21 Vaikka näin ollen rakennuksen yleisten tilojen siivouspalvelut liittyvät vuokratun kiinteistön käyttöön, eivät ne välttämättä kuulu kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetun vuokrauksen käsitteen alaan.

22 Lisäksi on riidatonta, 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.

23 On todettava, että nyt esillä olevassa asiassa RLRE Tellmer Property laskuttaa vuokralaisilta siivouspalvelut ja vuokran erikseen.

24 Koska pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa olosuhteissa asuntojen vuokraus ja rakennuksen yleisten tilojen siivouspalvelut voidaan erottaa toisistaan, tällaista vuokrausta ja siivousta ei voida pitää yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettuna yhtenä ainoana suorituksena.

25 Kun otetaan huomioon edellä esitetty, ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että rakennuksen vuokraus ja sen yleisten tilojen siivouspalvelu on pääasiassa kyseessä olevien olosuhteiden kaltaisissa olosuhteissa katsottava kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan kannalta itsenäisiksi ja toisistaan erotettavissa oleviksi liiketoimiksi, joten kyseinen palvelu ei kuulu tämän säännöksen soveltamisalaan.

Toinen kysymys

26 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

27 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Rakennuksen vuokraus ja sen yleisten tilojen siivouspalvelu on pääasiassa kyseessä olevien olosuhteiden kaltaisissa olosuhteissa katsottava jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohdan kannalta itsenäisiksi ja toisistaan erotettavissa oleviksi liiketoimiksi, joten kyseinen palvelu ei kuulu tämän säännöksen soveltamisalaan.

Allekirjoitukset