



Oikeustapauskokoelma

Asia C-42/14

Minister Finansów
vastaan
Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie

(Naczelny Sąd Administracyjny esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

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

Tiivistelmä – Unionin tuomioistuimen tuomio (kolmas jaosto) 16.4.2015

1. *Verolainsäädännön yhdenmukaistaminen — Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä — Tavaroiden luovutus — Palvelujen suoritus — Kiinteistön vuokrasopimukseen liittyvä sopimus sähkön, lämmön ja veden sekä jätehuollon toimittamisesta — Kolmansien toimijoiden vuokralaiselle toimittamat suoritukset — Vuokranantajan tekemät suoritukset*

(Neuvoston direktiivin 2006/112 14 artiklan 1 kohta, 15 artiklan 1 kohta ja 24 artiklan 1 kohta)

2. *Verolainsäädännön yhdenmukaistaminen — Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä — Palvelujen suoritus — Useasta osatekijästä koostuvat liiketoimet — Yhtenä ainoana suorituksena pidettävä liiketoimi — Arviointiperusteet*

(Neuvoston direktiivi 2006/112)

3. *Verolainsäädännön yhdenmukaistaminen — Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä — Palvelujen suoritus — Useasta osatekijästä koostuvat liiketoimet — Kiinteän omaisuuden vuokraus — Kiinteistöjen vuokraukseen liittyvät palvelujen suoritukset — Erillisistä suorituksista muodostuva yksi ainoa liiketoimi — Edellytykset — Asian arvioimisen kuuluminen kansalliselle tuomioistuimelle*

(Neuvoston direktiivi 2006/112)

1. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2009/162, 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.

(ks. 28 kohta ja tuomiolauselman 1 kohta)

2. Ks. tuomion teksti.

(ks. 30 ja 31 kohta)

3. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annettua direktiiviä 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2009/162, 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.

Sen ratkaisemiseksi, koostuvatko toimitetut suoritukset useista itsenäisistä suorituksista vai yhdestä ainoasta suorituksesta, on tärkeää selvittää kyseisen liiketoimen luonteenomaiset osatekijät.

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.

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

Ensinnäkin 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.

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.

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.

Toiseksi 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.

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.

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

(ks. 32 ja 37–44 kohta sekä tuomiolauselman 2 kohta)