

## **Downloaded via the EU tax law app / web**

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kuudes jaosto)

27 päivänä syyskuuta 2012 (\*)

Arvonlisävero – Kiinteän omaisuuden vuokrauksen vapautus – Liiketilojen vuokraus – Kyseiseen vuokraukseen liittyvät palvelut – Liiketoimen luokittelu arvonlisäverotuksessa – Kysymys siitä, koostuuko liiketoimi yhdestä ainoasta suorituksesta vai useista itsenäisistä suorituksista

Asiassa C-392/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka First-tier Tribunal (Tax Chamber) (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 14.7.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 25.7.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

### **Field Fisher Waterhouse LLP**

vastaan

### **Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja U. Löhmus sekä tuomarit A. Rosas (esittelevä tuomari) ja C. G. Fernlund,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 20.6.2012 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Field Fisher Waterhouse LLP, edustajinaan advocate N. Beecham, D. Goy, QC, ja barrister M. Jones,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään A. Robinson, avustajanaan barrister R. Hill,
- Puolan hallitus, asiamiehenään M. Szpunar,
- Euroopan komissio, asiamiehinään C. Soulay ja R. Lyal,

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; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Field Fisher Waterhouse LLP (jäljempänä FFW) ja Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (jäljempänä Commissioners) ja joka koskee arvonlisäveron palautusta FFW:n vuokraamiin liiketiloihin liittyvistä palvelujen suorituksista.

### **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

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 2 artiklan sanamuoto on seuraava:

”1. Arvonlisäveroa on suoritettava seuraavista liiketoimista:

--

c) verovelvollisen tässä ominaisuudessaan jäsenvaltion alueella suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta.”

5 Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

--

l) kiinteän omaisuuden vuokraus.

--”

6 Arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan sanamuoto on seuraava:

”1. Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden valita verotus seuraavien liiketoimien osalta:

--

d) kiinteän omaisuuden vuokraus.

2. Jäsenvaltioiden on vahvistettava 1 kohdassa säädetyn valintaoikeuden käyttöä koskevat yksityiskohtaiset säännöt.

Jäsenvaltiot voivat rajoittaa tämän valintaoikeuden soveltamisalaa.”

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

7 FFW on asianajotoimisto, joka on ottanut vuokralle toimistotiloja Lontoosta (Yhdistynyt kuningaskunta).

8 FFW:n ja vuokranantajan välillä tehdyssä vuokrasopimuksessa määrätään, että tilat

vuokrataan kolmen eri vuokramaksun suorittamista vastaan. Maksut koskevat ensimmäiseksi tilojen käyttöä, toiseksi FFW:n osuutta kiinteistön vakuutuskustannuksista ja kolmanneksi sellaisten palvelujen suorittamista, jotka vuokranantaja on vuokrasopimuksen mukaan velvollinen suorittamaan. Tämä kolmas maksu käsittää korvauksen palvelusuorituksista (jäljempänä vuokralaisen palvelumaksut), joihin kuuluvat muun muassa veden jakelu, koko rakennuksen lämmitys, rakennuksen rakenteiden ja koneiden korjaus (muun muassa hissit), yleisten tilojen siivous ja rakennuksen vartiointi. Vuokrasopimuksessa määrätään, että jos vuokralainen ei suorita näitä kolmea eri vuokramaksua, vuokranantaja voi irtisanoa vuokrasopimuksen.

9 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan vuokranantaja ei ole käyttänyt oikeuttaan valita arvonlisäverodirektiivin 137 artiklan 1 kohdan d alakohdassa tarkoitettua rakennusten vuokrauksen verotusta. Näin ollen pääasiassa kyseessä oleva kiinteän omaisuuden vuokraus on vapautettu arvonlisäverosta.

10 Vuokranantaja ei ole myöskään laskuttanut arvonlisäveroa FFW:lle suoritetuista palveluista, koska se on pitänyt myös näitä palveluja arvonlisäverosta vapautettuina.

11 FFW katsoo, että mainitut vuokranantajan suorittamat palvelut ovat arvonlisäveron alaisia liiketoimia. FFW teki täten Commissionersille hakemuksen sen arvonlisäveromäärän palauttamiseksi, jonka se oli suorittanut näistä palveluista. Commissioners hylkäsi tämän hakemuksen sillä pääasiallisella perusteella, että sen mukaan vuokrausta ja kyseisiä palvelujen suorituksia oli pidettävä vain yhtenä ainoana suorituksena, joka oli vapautettu arvonlisäverosta, minkä jälkeen FFW nosti kanteen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa. FFW väittää viimeksi mainitussa tuomioistuimessa, että palvelusuorituksia, joista vuokralaisen palvelumaksuja pääasiassa peritään, on kohdeltava arvonlisäveron alaisina liiketoimina.

12 Näin ollen ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Nyt käsiteltävässä asiassa pääasiallinen kysymys koskee sitä, onko vuokranantajan vuokralaisensa kanssa tekemän vuokrasopimuksen nojalla suorittamia palveluja (jäljempänä palvelut) pidettävä kiinteistön vuokrausta koskevan yhden ainoan arvonlisäverosta vapautetun suorituksen osatekijöinä joko siitä syystä, että palvelut muodostavat vuokrauksen kanssa objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, tai siitä syystä, että palvelut ovat ’liitännäisiä’ vuokraukseen nähden, joka on pääasiallinen suoritus (jäljempänä pääasiallinen suoritus). Kun tähän kysymykseen vastataan ja kun otetaan huomioon asiassa C-572/07, RLRE Tellmer Property, 11.6.2009 annettu tuomio (Kok., s. I-4983), mikä merkitys on sillä, että muut henkilöt kuin vuokranantaja voisivat suorittaa palvelut (mutta tosiasiallisesti eivät suorita niitä), joskaan sovellettavien vuokrasopimuksen ehtojen nojalla vuokralaisella ei ollut muuta mahdollisuutta kuin hankkia palvelut vuokranantajalta?

2) Päätettäessä, onko kyse yhdestä ainoasta suorituksesta, mikä merkitys on sillä, että jos vuokralainen ei maksa palvelumaksua, vuokranantajalla on oikeus paitsi jättää palvelut suorittamatta myös irtisanoa vuokralaisen kanssa tehty vuokrasopimus?

- 3) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan siten, että kolmansien osapuolten mahdollisuudella suorittaa palvelut suoraan vuokralaiselle on merkitystä, onko kyse ainoastaan myötävaikuttavasta seikasta ratkaistaessa, ovatko palvelut yksi jakamaton taloudellinen suoritus, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista, tai pääasialliselle suoritukselle liitännäinen suoritus, vai onko se ratkaiseva seikka? Jos kyse on pelkästään myötävaikuttavasta seikasta tai jos sillä ei ole minkäänlaista merkitystä, mitkä muut seikat ovat merkityksellisiä päätettäessä, ovatko palvelut liitännäinen suoritus? Miten suuri merkitys on etenkin sillä, suoritetaanko palvelut vuokrasopimuksen kohteena olevissa tiloissa tai niihin liittyen vai rakennuksen muissa tiloissa?
- 4) Jos kolmansien osapuolten mahdollisuudella suorittaa palvelut on merkitystä, onko lähemmin tarkasteltuna merkitystä sillä, voivatko kolmannet osapuolet suorittaa palvelut oikeudellisesti, vaikka sitä olisi käytännössä vaikea järjestää tai sopia vuokranantajan kanssa, vai onko käytännön mahdollisuus tai yleinen käytäntö tällaisten palvelujen suorittamisessa ratkaiseva näkökohta?
- 5) Nyt käsiteltävän asian palvelut muodostuvat erilaisista palveluista, jotka suoritetaan yhtä palvelumaksua vastaan. Jos jokin näistä palveluista (esim. yleisten tilojen siivous tai vartiointipalvelut), toisin kuin muut palvelut, ei ole osa yhtä jakamatonta taloudellista suoritusta tai sitä ei voida pitää pääasialliselle suoritukselle liitännäisenä, olisiko oikein jakaa kokonaisvastike eri palvelujen kesken, jotta voidaan määrittää, mikä osa vastikkeesta on veronalaista ja mikä ei? Vaihtoehtoisesti, olisiko oikein pitää suoritettuja palveluja niin läheisesti toisiinsa liittyvinä, että ne muodostavat 'yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista', ja siten itsessään yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen, joka on erillinen kiinteistön vuokrauksesta?"

## **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

13 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään, jotka on tutkittava yhdessä, pääasiallisesti sitä, onko arvonlisäverodirektiiviä tulkittava siten, että pääasian tilanteessa kiinteän omaisuuden vuokrausta ja tähän vuokraukseen liittyviä palvelujen suorituksia on pidettävä yhtenä ainoana arvonlisäverosta vapautettuna suorituksena, vai onko niitä pidettävä useina itsenäisinä suorituksina, joiden arvonlisäveronalaisuus on arvioitava erikseen. Kyseinen tuomioistuin haluaa tietää muun muassa, mikä merkitys pääasian olosuhteissa on annettava yhtäältä sille, että vuokrasopimuksen mukaan vuokralaisen on hankittava kyseiset palvelut vuokranantajalta, vaikka se voisi periaatteessa hankkia ainakin osan kyseisistä palveluista kolmannelta henkilöltä, ja toisaalta sille, että vuokranantajalla on oikeus irtisanoa vuokrasopimus, mikäli vuokralainen ei suorita palvelumaksuja. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lisäksi sitä, miten on meneteltävä tilanteessa, jossa jotkin mainituista suorituksista on pääasiallisen suorituksen eli kiinteistön vuokrauksen tavoin vapautettu arvonlisäverosta ja muut suoritukset ovat itsenäisinä suorituksina arvonlisäveron alaisia.

14 Aluksi on muistutettava, että arvonlisäverotuksessa jokaista suoritusta on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, kuten arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdan toisesta alakohdasta seuraa (ks. vastaavasti asia C-111/05, Aktiebolaget NN, tuomio 29.3.2007, Kok., s. I-2697, 22 kohta; asia C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed, tuomio 19.11.2009, Kok., s. I-11079, 35 kohta ja asia C-276/09, Everything Everywhere, tuomio 2.12.2010, Kok., s. I-12359, 21 kohta).

15 Jos liiketoimi käsittää useita osatekijöitä, nousee esille kuitenkin kysymys siitä, onko liiketoimen katsottava käsittävän yhden ainoan suorituksen vai useita erillisiä suorituksia, jotka on arvonlisäverotuksessa arvioitava erikseen. Oikeuskäytännön mukaan nimittäin useita muodollisesti erillisiä suorituksia, jotka voidaan tehdä erikseen ja joita näin voidaan erikseen joko verottaa tai jotka voidaan vapauttaa, on tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne

eivät ole itsenäisiä (asia C-425/06, Part Service, tuomio 21.2.2008, Kok., s. I-897, 51 kohta).

16 Tässä yhteydessä unionin tuomioistuimien on todennut, että suoritusta on pidettävä yhtenä kokonaisuutena 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 keinotekoisista (ks. vastaavasti asia C-41/04, Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomio 27.10.2005, Kok., s. I-9433, 22 kohta ja em. asia Everything Everywhere, tuomion 24 ja 25 kohta).

17 Tästä on lisäksi kyse silloin, kun pääasiallinen suoritus koostuu yhdestä tai useammasta suorituksesta ja kun muut suoritukset muodostavat useita liitännäisiä suorituksia, joita kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta. 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 (ks. vastaavasti asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999, Kok., s. I-973, 30 kohta; em. asia Part Service, tuomion 52 kohta ja yhdistetyt asiat C-497/09, C-499/09, C-501/09 ja C-502/09, Bog ym., tuomio 10.3.2011, Kok., s. I-1457, 54 kohta).

18 Kun otetaan huomioon yhtäältä se, että jokaista suoritusta on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, sekä toisaalta se, että jottei arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta vaarannettaisi, taloudelliselta kannalta katsottuna yhdestä ainoasta suorituksesta koostuvaa liiketoimea ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin, on tärkeää selvittää kyseisen liiketoimen luonteenomaiset osatekijät sen ratkaisemiseksi, koostuvatko suoritukset useista erillisistä pääasiallisista suorituksista vai yhdestä ainoasta suorituksesta (ks. vastaavasti em. asia CPP, tuomion 29 kohta; em. asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 20 kohta; em. asia Aktiebolaget NN, tuomion 22 kohta; em. asia Everything Everywhere, tuomion 21 ja 22 kohta ja em. yhdistetyt asiat Bog ym., tuomion 53 kohta).

19 Ei kuitenkaan ole olemassa ehdotonta sääntöä suorituksen laajuuden määrittämiseksi arvonlisäverotuksessa, ja täten suorituksen laajuuden määrittämisessä on otettava huomioon kaikki olosuhteet (ks. em. asia CPP, tuomion 27 kohta).

20 SEUT 267 artiklan mukaisen yhteistyön puitteissa kansallisten tuomioistuinten tehtävänä on päättää, suorittaako verovelvollinen yksittäistapauksessa yhden ainoan palvelun, ja arvioida tämän osalta lopullisesti tosiseikkoja (ks. vastaavasti em. asia CPP, tuomion 32 kohta; em. asia Part Service, tuomion 54 kohta; em. yhdistetyt asiat Bog ym., tuomion 55 kohta ja asia C-117/11, Purple Parking ja Airparks Services, määräys 19.1.2012, 32 kohta). Kuitenkin unionin tuomioistuimen tulee esittää kansallisille tuomioistuimille kaikki unionin oikeuden tulkintaan liittyvät seikat, jotka saattavat olla hyödyllisiä niiden ratkaistessa käsiteltävänä olevaa asiaa (em. asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 23 kohta).

21 Unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ilmenee, että pääasiassa vuokranantajan ja vuokralaisen välillä tehdyssä vuokrasopimuksessa määrätään, että sen lisäksi, että tilat vuokrataan vuokralaiselle, vuokranantaja suorittaa tälle myös tiettyjä palveluja. Vastikkeeksi vuokralaisen on maksettava vuokranantajalle mainitussa sopimuksessa määritellyt maksut. Vuokranantajalla on lisäksi oikeus irtisanoa vuokrasopimus, mikäli vuokralainen ei suorita kyseisiä maksuja.

22 Jotta tässä tilanteessa voidaan katsoa, että vuokranantajan vuokralaiselle suorittamia kaikkia palveluja on arvonlisäverotuksen kannalta pidettävä yhtenä ainoana suorituksena, on tutkittava, muodostavatko suoritettut palvelut käsiteltävässä asiassa yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoisia, tai koostuvatko ne yhdestä pääsuorituksesta, johon nähden muut suoritukset ovat liitännäisiä.

23 Tätä tarkasteltaessa vuokrasopimuksen sisältöä voidaan pitää merkittävänä viitteenä suorituksen yhtenäisyyden arvioinnissa. Pääasiassa näyttää siltä, että vuokrasopimuksen tekemisen taloudellisena perusteena ei ole ainoastaan kyseisten tilojen käyttöoikeuden luovutus vaan myös se, että vuokralainen hankkii joukon palveluja. Kyseisessä vuokrasopimuksessa sovitaan siten vuokranantajan ja vuokralaisen välillä yhdestä yhtenäisestä suorituksesta. Lisäksi on todettava, että kiinteän omaisuuden vuokraus ja siihen liittyvät tämän tuomion 8 kohdassa mainitun kaltaiset palvelujen suoritukset voivat objektiivisesti tarkasteltuna muodostaa yhden yhtenäisen suorituksen. Kyseisten palvelujen hankinnan ei nimittäin voida katsoa olevan tavoite sinällään pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten tilojen tavanomaiselle vuokralaiselle, vaan sitä on pidettävä ennemminkin keinona nauttia pääsuorituksesta eli liiketilojen vuokrauksesta parhaissa olosuhteissa.

24 Oikeuskäytännön mukaan on tosin niin, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset palvelujen suoritukset eivät välttämättä kuulu arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohdassa tarkoitetun kiinteän omaisuuden vuokrauksen käsitteen piiriin (ks. vastaavasti asia 173/88, Henriksen, tuomio 13.7.1989, Kok., s. 2763, 14 kohta ja asia C-102/08, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, tuomio 4.6.2009, Kok., s. I-4629, 38 kohta). Tämä ei kuitenkaan tarkoita missään tapauksessa sitä, ettei näitä palvelusuorituksia, jotka liittyvät kiinteän omaisuuden vuokraukseen ja joiden suorittamisesta on määrätty vuokrasopimuksessa, voida pitää liitännäissuorituksina tai mainittuun vuokraukseen jakamattomasti liittyvinä suorituksina.

25 Vaikka pääasiassa se, että palvelujen suorittaminen sisällytettiin kyseessä olevaan vuokrasopimukseen, tukee näkemystä yhdestä ainoasta suorituksesta, on kuitenkin todettava, että pelkästään se, että suoritus on sisällytetty vuokrasopimukseen, ei sellaisenaan voi olla ratkaiseva tekijä tältä osin. Jos vuokrasopimuksessa määrätään sellaisista suorituksista, joita ei voida niiden luonteen vuoksi objektiivisesti tarkasteltuna pitää pääasialliseen kiinteän omaisuuden vuokraukseen nähden jakamattomasti liittyvinä tai liitännäisinä vaan jotka ovat vuokrauksesta itsenäisiä siksi, että tällaisilla suorituksilla on vain keinotekoinen liittymä pääsuoritukseen, nämä suoritukset eivät siten ole osa yhtä ainoaa kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevaa suoritusta, joka on vapautettu arvonlisäverosta. Tämän tuomion 23 kohdassa todetulla tavalla esillä olevien palvelusuoritusten hankinta ei pääasiassa näytä kuitenkaan olevan vuokralaisen tavoite itsessään.

26 Siitä, mikä merkitys on sillä, että myös kolmas henkilö voi lähtökohtaisesti suorittaa tiettyjä palveluja, on todettava, että tällaisen mahdollisuuden olemassaolo ei myöskään ole sellaisenaan ratkaiseva. Kuten unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, se, että yhden ainoan suorituksen osatekijöitä on mahdollista suorittaa erikseen toisissa olosuhteissa, kuuluu nimittäin olennaisesti yhden ainoan monitahoisen liiketoimen käsitteeseen, kuten tämän tuomion 15 kohdasta ilmenee (ks. vastaavasti em. asia Purple Parking ja Airparks Services, määräyksen 31 kohta).

27 Lopuksi tilanteesta, jossa eri palvelut suoritetaan yhtä kokonaisuutta vastaan mutta jossa osa palveluista on pääasiallisen suorituksen tavoin vapautettu arvonlisäverosta ja osa on itsenäisinä palveluina arvonlisäveron alaisia, on todettava, että tällaisessa tilanteessa on eriteltävä eri palvelusuorituksiin liittyvät vuokralaisen palvelumaksut, jotta voidaan määrittää näiden maksujen arvonlisäveron alainen osuus ja arvonlisäverosta vapautettu osuus.

28 Edellä esitetyn perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava, että arvonlisäverodirektiiviä on tulkittava siten, että kiinteän omaisuuden vuokraus ja tähän vuokraukseen liittyvät pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset palvelusuoritukset voivat muodostaa yhden ainoan suorituksen arvonlisäverotuksen kannalta. Tässä yhteydessä vuokranantajalle vuokrasopimuksessa annettua mahdollisuutta irtisanoa kyseinen sopimus, mikäli vuokralainen ei suorita palvelumaksuja, on pidettävä seikkana, joka tukee näkemystä yhdestä ainoasta suorituksesta, vaikka sitä ei välttämättä voida pitää ratkaisevana tekijänä arvioitaessa tällaisen suorituksen olemassaoloa. Sen sijaan sen perusteella, että kolmas henkilö voi lähtökohtaisesti suorittaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset palvelut, ei voida todeta, ettei palvelujen suorituksia voida pääasiassa pitää yhtenä ainoana suorituksena. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on ratkaista unionin tuomioistuimen tässä tuomiossa esittämien tulkintaan liittyvien seikkojen valossa ja asian erityisolosuhteiden perusteella se, liittyvätkö kyseiset liiketoimet toisiinsa niin läheisesti, että niiden on katsottava muodostavan yhden ainoan kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevan suorituksen.

### **Oikeudenkäyntikulut**

29 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 (kuudes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettua neuvoston direktiiviä 2006/112/EY on tulkittava siten, että kiinteän omaisuuden vuokraus ja tähän vuokraukseen liittyvät pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset palvelusuoritukset voivat muodostaa yhden ainoan suorituksen arvonlisäverotuksen kannalta. Tässä yhteydessä vuokranantajalle vuokrasopimuksessa annettua mahdollisuutta irtisanoa kyseinen sopimus, mikäli vuokralainen ei suorita palvelumaksuja, on pidettävä seikkana, joka tukee näkemystä yhdestä ainoasta suorituksesta, vaikka sitä ei välttämättä voida pitää ratkaisevana tekijänä arvioitaessa tällaisen suorituksen olemassaoloa. Sen sijaan sen perusteella, että kolmas henkilö voi lähtökohtaisesti suorittaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset palvelut, ei voida todeta, ettei palvelujen suorituksia voida pääasiassa pitää yhtenä ainoana suorituksena. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on ratkaista unionin tuomioistuimen tässä tuomiossa esittämien tulkintaan liittyvien seikkojen valossa ja asian erityisolosuhteiden perusteella se, liittyvätkö kyseiset liiketoimet toisiinsa niin läheisesti, että niiden on katsottava muodostavan yhden ainoan kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevan suorituksen.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: englanti.