

61998J0409

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (kuudes jaosto) 9 päivänä lokakuuta 2001. - Commissioners of Customs & Excise vastaan Mirror Group plc. - Ennakkoratkaisupyyntö: High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) - Yhdistynyt kuningaskunta. - Kuudes arvonlisäverodirektiivi - Kiinteän omaisuuden vuokraamisen vapauttaminen arvonlisäverosta - Käsite - Sitoumus ryhtyä vuokralaiseksi. - Asia C-409/98.

Oikeustapauskokoelma 2001 sivu I-07175

Tiivistelmä

Asianosaiset

Tuomion perustelut

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Päätöksen päätösosa

Avainsanat

1. Verotus - Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen - Liikevaihtovero - Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä säädetyt vapautukset - Kiinteän omaisuuden vuokrauksen vapautus - Käsite - Vuokranantajan rahasuoritus tulevalle vuokralaiselle - Jääminen ulkopuolelle

(Neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohta)

2. Verotus - Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen - Liikevaihtovero - Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä - Kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä säädetyt vapautukset - Kiinteän omaisuuden vuokrauksen vapautus - Käsite - Vuokranantajan maksama rahasumma vastaan tehty optiosopimus, joka koskee kiinteän omaisuuden vuokrausta - Jääminen ulkopuolelle

(Neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohta)

Tiivistelmä

1. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettu "kiinteän omaisuuden vuokraus" muodostuu siitä, että kiinteistön omistaja antaa vuokralaiselle vuokraa vastaan sovituksi ajaksi oikeuden hallita kiinteistöään ja sulkea muut ulkopuolelle sen piiristä. Kiinteistön omistaja siis suorittaa verollisen palvelun ja vuokralainen tästä hyvästä vastikkeeseen. Näin ollen sellainen henkilö, jolla ei alkujaan ole oikeutta kiinteistöön ja joka tekee kiinteistön omistajan kanssa sopimuksen kiinteistön vuokrauksesta ja/tai hyväksyy kiinteistöä koskevan vuokrasopimuksen

omistajan maksamaa rahasummaa vastaan, ei suorita mainitun direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettua palvelua.

(ks. 31-32 kohta ja 36 kohta sekä tuomiolauselman 1 kohta)

2. Sellaisen henkilön suoritus, jolla ei alkujaan ole oikeutta kiinteistöön ja joka tekee kiinteistön omistajan maksamaa rahasummaa vastaan optiosopimuksen kiinteistön vuokrauksesta sellaisin ehdoin, että kyseinen summa pidetään erityistilillä vakuutena optiosopimuksesta johtuvien velvoitteiden noudattamisesta, ja joka myöhemmin käyttää optiosopimuksen mukaiset optiot ja hyväksyy kiinteistöä koskevat vuokrasopimukset erityistilillä nimissään vakuutena olevan rahasumman vapauttamista vastaan, ei missään vaiheessa suorita jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettua palvelua.

(ks. 39 kohta sekä tuomiolauselman 2 kohta)

Asianosaiset

Asiassa C-409/98,

jonka High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Yhdistynyt kuningaskunta) on saattanut EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla yhteisöjen tuomioistuimen käsiteltäväksi saadaksean tässä kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevassa asiassa

Commissioners of Customs & Excise

vastaan

Mirror Group plc

ennakkoratkaisun jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1) 13 artiklan B kohdan b alakohdan tulkinnasta,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja F. Macken sekä tuomarit N. Colneric (esittelevä tuomari), C. Gulmann, J.-P. Puissochet ja R. Schintgen,

julkisasiamies: A. Tizzano,

kirjaaja: osastopäällikkö D. Louterman-Hubeau,

ottaen huomioon kirjalliset huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Mirror Group plc, edustajanaan D. Milne, QC, ja solicitor G. Sinfield,

- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään M. Ewing, avustajinaan N. Fleming, QC, ja barrister P. Whipple,

- Saksan hallitus, asiamiehinään W.-D. Plessing ja C.-D. Quassowski,

- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään E. Traversa ja F. Riddy,

ottaen huomioon suullista käsittelyä varten laaditun kertomuksen,

kuultuaan Mirror Group plc:n, edustajinaan D. Milne ja G. Sinfield, Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen, asiamiehenään G. Amodeo, avustajinaan N. Pleming ja P. Whipple, Saksan hallituksen, asiamiehenään W.-D. Plessing, ja komission, asiamiehenään R. Lyal, 16.11.2000 pidetyssä istunnossa esittämät suulliset huomautukset,

kuultuaan julkisasiamiehen 23.1.2001 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

Tuomion perustelut

1 High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) on esittänyt yhteisöjen tuomioistuimelle 15.10.1998 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 17.11.1998, EY:n perustamissopimuksen 177 artiklan (josta on tullut EY 234 artikla) nojalla kaksi ennakkoratkaisukysymystä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi) 13 artiklan B kohdan b alakohdan tulkinnasta.

2 Nämä kysymykset on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Mirror Group plc (jäljempänä Mirror Group) ja Commissioners of Customs & Excise (arvonlisäveron kannosta vastaava viranomainen, jäljempänä verottaja) ja jossa on kyse Mirror Groupin sen sitoumuksen arvonlisäverollisuudesta, jonka mukaan se asiallisesti ryhtyy vuokralaiseksi.

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklassa, joka muodostaa II osaston, jonka otsikkona on "Soveltamisala", säädetään seuraavaa:

"Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

- - ."

4 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 ja 6 artiklassa, jotka muodostavat V osaston, jonka otsikkona on "Verolliset liiketoimet", säädetään seuraavaa:

"5 artikla

Tavaroiden luovutukset

1. Tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

--

6 artikla

Palvelujen suoritus

1. Palvelujen suorituksella tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavarantoimitusta.

Tällainen liiketoimi voi käsittää muun muassa:

--

- velvoitteen pidätyttä tietystä teosta tai sietää tiettyä tekoa taikka tilaa,

--."

5 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklassa vahvistetaan vapautukset arvonlisäverosta maan sisäisten liiketoimien osalta. Artiklan B kohdan b alakohdassa 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 kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

--

b) kiinteän omaisuuden vuokraus --."

Pääasiassa esillä oleva riita ja ennakkoratkaisukysymykset

6 Vuonna 1993 Mirror Group, joka on Yhdistyneeseen kuningaskuntaan rekisteröity yhtiö, oli kiinnostunut vuokraamaan liiketilaa Lontoossa siirtääkseen sinne sanomalehdenkustannustoimintansa. Kansallisen tuomioistuimen mukaan yhtiö saattoi merkittävänä vuokralaisena ("anchor tenant") odottaa edullisia vuokraehtoja.

7 Mirror Group teki 20.6.1993 Olympia & York Canary Wharf Ltd:n (selvitystilassa, jäljempänä O & Y) kanssa seuraavat sopimukset:

- sopimus Lontoossa sijaitsevan One Canada Square -nimisen kiinteistön (jäljempänä rakennus) kerrosten 20-24 vuokraamisesta (jäljempänä pääsopimus)

- näitä viittä kerrosta koskeva varsinainen vuokrasopimus ja

- optiosopimus, jonka mukaan Mirror Groupilla oli oikeus 1-4 lisäkerroksen vuokraamiseen rakennuksesta kuuden kuukauden määräajassa sekä - edellyttäen, ettei optiota ollut käytetty useampien kuin kahden kerroksen osalta tuossa määräajassa - toinen oikeus vuokrata yksi tai kaksi lisäkerrosta 18 kuukauden määräajassa tämän jälkeen (jäljempänä optiosopimus).

8 Pääsopimuksen mukaan O & Y maksaa Mirror Groupille 12 002 590 Englannin punnan (GBP) suuruisen "hyvityksen" arvonlisäveroineen viimeistään 2.7.1993. Summa oli määritetty sopimuksessa vastikkeeksi siitä, että vuokralainen tekee sopimuksen, ja hyvitykseksi tälle vuokrauksen hyväksymisestä.

9 Pääsopimuksen mukaiset maksuehdot toteutettiin seuraavasti:

- Noin 6,5 miljoonaa GBP (ilman arvonlisäveroa) maksettiin hyvityksenä kerrosten 20-24 vuokraamisesta niin sanotulle sulkutilille, josta varat vapautuisivat useissa maksuerissä Mirror Groupin käyttöön sitä mukaa kuin oikeus irtisanoa vuokrasopimukset lakkaisi, jolloin tämä olisi velvollinen vuokraamaan kyseiset kerrokset 25 vuoden kokonaisajaksi.

- Noin 5,5 miljoonaa GBP (ilman arvonlisäveroa) maksettiin optiosopimuksen mukaisesti Mirror Groupille, joka tähän velvoitettuna välittömästi siirsi tämän summan sulkutilille vakuudeksi. Mirror Group käytti optionsa todellisuudessa ainoastaan kolmen lisäkerroksen osalta ja sai näin ollen pidettyä itsellään vain noin 4,1 miljoonaa GBP.

- Noin 2,1 miljoonaa GBP arvonlisäveroa maksettiin sulkutilille ennen kuin summa 26.7.1993 siirrettiin verottajalle.

10 Pääsopimuksen mukaan viideltä ensimmäiseltä vuodelta kerroksista 20-24 ei maksettaisi vuokraa. Kuudennesta vuodesta alkaen vuokrasopimuksen loppuun maksettaisiin asteittain kohoavaa vuokraa, joka jäisi kuitenkin aina alle markkinoilla vallitsevan vuokratason. Lisäkerroksia - joihin Mirror Groupilla oli optio-oikeus - koskeva vuokrasopimus sisältäisi samat määräykset vuokran osalta.

11 Pääsopimuksen mukaan Mirror Groupin oli varustettava rakennuksen kerrokset 20-24. Tosiasiassa Mirror Group käytti noin 7,2 miljoonaa GBP kerrosten 20-24 varustamistoihin ja noin 4,4 miljoonaa GBP käyttämänsä optio-oikeuden tarkoittamien lisäkerrosten 17-19 varustamistoihin.

12 Lontoon VAT and Duties Tribunalin (arvonlisäveroasioita käsittelevä tuomioistuin; jäljempänä verotuomioistuin) mukaan O & Y ei kuitenkaan maksanut hyvitystä Mirror Groupille siitä hyvästä, että tämä suorittaa varustamistyöt.

13 Mirror Group haki palautettavaksi 2,1 miljoonaa GBP arvonlisäveroa, joka oli laskettu 12 miljoonan GBP:n suuruisesta hyvityksestä, mutta verottaja kuitenkin hylkäsi tämän hakemuksen päätöksellään 1.1.1997. Yhtiö valitti päätöksestä verotuomioistuimeen.

14 Verotuomioistuimen mukaan se, että Mirror Group oli hyväksynyt pääsopimuksen ehdot ja toteuttanut vuokrasopimuksen, olivat "jo tapahtuneita toimia" ("things done"), kuten myös optiosopimus; ne olivat vastiketta 12 miljoonan GBP:n hyvityksestä. Näin ollen verotuomioistuin katsoi Mirror Groupin suorittaneen vastikkeellisen palvelun.

15 Sen kysymyksen osalta, oliko tämä palvelusuoritus verosta vapaa, verotuomioistuin totesi, että asia olisi näin vain, jos palvelu olisi kiinteän omaisuuden vuokrausta kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetulla tavalla. Sen mukaan kuitenkin asiassa C-63/92, Lubbock Fine, 15.12.1993 annetusta tuomiosta (Kok. 1993, s. I-6665, 9 kohta) seurasi, että sellaisen vuokralaisen suorittama palvelu, joka on vuokranantajan hyväksi irtisanonut olemassa olevan vuokrasopimuksen rahasummaa vastaan, on veroton liiketoimi.

16 Näin ollen ei verotuomioistuimen mukaan ole mitään pätevää syytä jättää soveltamatta kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa vuokrasopimuksen synnyttävään liiketoimeen, kun - perinteisestä tilanteesta poiketen - vuokralainen ei maksakaan summaa vuokranantajalle vuokrasopimuksen tekemisestä, vaan - kuten pääasiassa - vuokranantaja suostuu suorittamaan vastikkeen vuokralaiselle, jotta tämä hyväksyisi vuokrasopimuksen ja sittemmin noudattaisi sen ehtoja. Verotuomioistuin katsoi 5,5 miljoonan GBP:n olevan hyvitysmaksu, joka koski pelkästään optio-oikeuksia, jolloin kyseinen summa ei ollut verosta vapaa.

17 Mirror Group ja verottaja valittivat kumpikin päätöksestä High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Divisioniin (Divisional Court). High Court of Justice lykkäsi 15.10.1998 tekemällään päätöksellä, johon oli liitetty verotuomioistuimen päätös, asian käsittelyä ja esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat kaksi ennakkoratkaisukysymystä:

"1) Onko yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-63/92, Lubbock Fine & Co vastaan Commissioners of Customs and Excise, antaman tuomion johdosta neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohdan mukaan arvonlisäverosta vapaa sellaisen henkilön (jäljempänä henkilö) suoritus, jolla ei alkujaan ole oikeutta kiinteistöön, kun tuo henkilö tekee kiinteistön omistajan kanssa vuokrasopimuksen kyseisen kiinteistön vuokrauksesta ja/tai hyväksyy vuokranantajan kanssa tehtävän vuokrasopimuksen tämän maksamaa rahasummaa vastaan?

2) Onko yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-63/92, Lubbock Fine & Co vastaan Commissioners of Customs and Excise, antaman tuomion johdosta neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohdan mukaan arvonlisäverosta vapaa sellaisen henkilön (jäljempänä henkilö) suoritus, jolla ei alkujaan ole oikeutta kiinteistöön, kun tuo henkilö

a) tekee rahasummaa vastaan optiosopimuksen tuon kiinteistön vuokrauksesta sellaisin ehdoin, että kyseinen rahasumma pidetään erityisellä tilillä vakuutena optiosopimuksesta johtuvien velvoitteiden noudattamisesta

ja/tai

b) myöhemmin käyttää optiosopimuksen mukaiset optiot ja tekee vuokrasopimuksen erityistilillä vakuutena olevan rahasumman vapauttamista vastaan?"

Ensimmäinen kysymys

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyissä huomautuksissa olevat väitteet

18 Mirror Groupin mukaan edellä mainitussa asiassa Lubbock Fine annetusta tuomiosta seuraa, että sellaiset palvelut, jotka liittyvät suoraan kiinteän omaisuuden hallintaoikeuden syntyyn, muuttamiseen, siirtoon tai lakkaamiseen, kuuluvat kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan soveltamisalaan. Vuokralaisen kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevan sopimuksen teon johdosta suorittamaa palvelua ei myöskään sen mielestä voida kohdella eri tavoin kuin vuokranantajan suorittamaa palvelua, kun otetaan huomioon kuudennen arvonlisäverodirektiivin yhdenmukaista soveltamista ja verotuksen neutraalisuuden periaatteen noudattamista koskevat vaatimukset.

19 Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan yhteisöjen tuomioistuimen edellä mainitussa asiassa Lubbock Fine esittämien perustelujen logiikkana on, että vuokrasopimuksen uudelleenneuvottelemisen yhteydessä suoritettuja maksuja on kohdeltava verotuksessa samalla tavoin kuin alkuperäisen vuokrasopimuksen yhteydessä suoritettuja maksuja. Näin ei sen mielestä ole pääasiassa. Koska Mirror Groupilla ei ollut minkäänlaista oikeutta kiinteistöön liiketoimen suoritushetkellä, se ei itse suorittanut vuokrausta tarkoittavaa palvelua. Kuudennen

arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan sanamuoto kuitenkin edellyttää tällaista palvelusuoritusta, jotta säännöstä voidaan soveltaa.

20 Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen näkemyksen mukaan Mirror Groupin palvelusuoritus käsittää vuokrasopimuksen tekemisen tai sopimuksen tekemisen vuokrasopimuksen tekemiseksi. Istunnossa kyseinen hallitus katsoi Mirror Groupin houkuttaneen muita vuokralaisia rakennukseen, kun se siirsi toimintansa sinne.

21 Saksan hallitus tukeutuu samoihin väitteisiin kuin Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja katsoo lisäksi, että Mirror Groupin suorittama palvelu on rinnastettava sellaisen kiinteistönvälittäjän palveluun, joka toimii välittäjänä vuokrasopimuksen teossa osapuolten välillä.

22 Kirjallisissa huomautuksissaan komissio väittää Mirror Groupin tehneen kuudennen arvonlisäverodirektiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun palvelusuorituksen, joka muodostui vuokrasopimuksen tekemisestä tai sopimuksen tekemisestä vuokrasopimuksen tekemiseksi. Tämä palvelusuoritus kuuluu komission mielestä kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan soveltamisalaan samaan tapaan kuin yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Lubbock Fine antamassaan tuomiossa todennut.

23 Istunnossa komissio myönsi, että kun uuteen rakennukseen tulee merkittävä vuokralainen, jonka läsnäolo saattaa houkuttaa muita vuokralaisia, tämä tapahtuma voi muodostaa verotettavan palvelusuorituksen vuokranantajalle. Kyseessä on mahdollisesti eräänlainen mainospalvelu. Tällaisen palvelusuorituksen määrittäminen on kuitenkin hankalaa. Siinä tapauksessa, ettei erillistä palvelusuoritusta ole yksilöitävissä, on komission mukaan parempi kohdella kyseistä maksua arviona vuokrasopimuksen hinnasta ja näin ollen sopimukseen erottamattomasti kuuluvana maksuna.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

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

25 On kiistatonta, että Mirror Group tehdessään sopimuksen rakennuksen vuokraamisesta ja hyväksyessään sen ottamisen vuokralle toimi verovelvollisena luovuttamatta tavaraa. Tämän vuoksi on tutkittava, suorittiko Mirror Group toiminnallaan vastikkeellisen palvelun, ja kuuluuko tämä palvelu mahdollisesti kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitetun käsitteen "kiinteän omaisuuden vuokraus" piiriin.

26 Palvelusuorituksen muodostumisen osalta on huomattava, että verovelvollinen, joka maksaa vain rahavastikkeen palvelusuorituksesta tai joka sitoutuu maksamaan sen, ei itse suorita kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua palvelua. Tästä seuraa, että vuokralainen, joka sitoutuu - vaikkakin vuokranantajan suorittamaa maksua vastaan - pelkästään ryhtymään vastaisuudessa vuokralaiseksi ja maksamaan vuokran, ei tämän toiminnan osalta suorita palvelua vuokranantajalle.

27 Sitä vastoin tuleva vuokralainen suorittaa vastikkeellisen palvelun, jos vuokranantaja - ottaen huomioon, että merkittävän vuokralaisen läsnäolo kiinteistössä, jossa vuokralle annetut tilat sijaitsevat, houkuttelee muita vuokralaisia - maksaa vuokralaiselle vastikkeen tämän sitoumuksesta siirtää toimintonsa kyseiseen kiinteistöön. Tällöin tällaisen vuokralaisen sitoumusta voidaan pitää verollisena mainospalveluna, kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus esittää.

28 Tässä yhteydessä on muistettava, että kansallisen tuomioistuimen asiana on yhteisöjen tuomioistuimen antamien viitteiden perusteella ratkaista, onko Mirror Group pääasiassa suorittanut vastikkeellisen palvelun vuokranantajalle, ja minkä mahdollisen palvelun.

29 On kuitenkin todettava, että jos Mirror Groupin suorittaman kaltaisen toiminnan todella katsottaisiin olevan palvelusuoritus, sitä ei voida pitää käsitteen "kiinteän omaisuuden vuokraus" piiriin kuuluvana palvelusuorituksena.

30 Tältä osin on huomattava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklassa tarkoitettujen verovapautusten määrittelyssä käytettyä sanamuotoa on tulkittava suppeasti, koska verottomuus on poikkeus pääsäännöstä, jonka mukaan arvonlisäveroa peritään jokaisesta verovelvollisen vastiketta vastaan suorittamasta palvelusta (ks. mm. asia 348/87, Stichting Uitvoering Financiële Acties, tuomio 15.6.1989, Kok. 1989, s. 1737, 13 kohta; asia C-358/97, komissio v. Irlanti, tuomio 12.9.2000, Kok. 2000, s. I-6301, 52 kohta; asia C-359/97, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 12.9.2000, Kok. 2000, s. I-6355, 64 kohta ja asia C-150/99, Stockholm Lindöpark, tuomio 18.1.2001, Kok. 2001, s. I-493, 25 kohta).

31 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettu "kiinteän omaisuuden vuokraus" muodostuu siitä, että kiinteistön omistaja antaa vuokralaiselle vuokraa vastaan sovituksi ajaksi oikeuden hallita kiinteistöään ja sulkea muut ulkopuolelle sen piiristä (ks. em. asia komissio v. Irlanti, tuomion 52-57 kohta; em. asia komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomion 64-69 kohta, ja asia C-326/99, Goed Wonen, tuomio 4.10.2001, 55 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

32 Kiinteistön omistaja siis suorittaa verollisen palvelun ja vuokralainen tästä hyvästä vastikkeen. Näin ei ole asian laita pääasiassa.

33 Pitää paikkansa, että yhteisöjen tuomioistuin on katsonut edellä mainitussa asiassa Lubbock Fine antamassaan tuomiossa, että se, että vuokralainen, joka irtisanoo vuokrasopimuksensa, antaa kiinteistön uudelleen sen käyttöön, jonka oikeuteen vuokralaisen oikeus perustuu, kuuluu kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa käytetyn käsitteen "kiinteän omaisuuden vuokraus" alaan.

34 On kuitenkin korostettava, että kyseisessä tuomiossa oli kyse vuokralaisesta, joka antoi vuokratun kiinteistön uudelleen vuokranantajan käyttöön ja tällöin verotuksen kannalta luovutti takaisin oikeuden hallita kiinteistöä luopumalla tästä oikeudesta. Tästä syystä yhteisöjen tuomioistuin katsoi kyseisen tuomion 9 ja 12 kohdassa, että se, että vuokralainen luopuu vuokranantajan suorittamasta palvelusta, mikä oli vuokrasopimuksen muutos, on verosta vapaata, kun itse suorituskin on verosta vapaa.

35 Nämä edellytykset eivät kuitenkaan täyty pääasiassa. Mirror Group ei tulevana vuokralaisena luovu oikeudestaan hallita kiinteistöä vuokranantajan hyväksi.

36 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että sellainen henkilö, jolla ei alkujaan ole oikeutta kiinteistöön ja joka tekee kiinteistön omistajan kanssa sopimuksen kiinteistön vuokrauksesta ja/tai hyväksyy kiinteistöä koskevan vuokrasopimuksen omistajan maksamaa rahasummaa vastaan, ei suorita kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettua palvelua.

Toinen kysymys

37 Toisen kysymyksen ensimmäisen osan osalta komissio toteaa aivan oikein, että verovelvollinen, joka tekee ainoastaan pääasiassa esillä olevan kaltaisen optiosopimuksen ilman suoritusten vastavuoroista vaihtoa, ei suorita kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1

kohdassa tarkoitettua palvelua.

38 Toisen kysymyksen toisessa osassa on kyse samoista ongelmista kuin kansallisen tuomioistuimen ensimmäisessä kysymyksessä. Option tultua käytetyksi ja vuokralaisen tehtyä vuokranantajan maksamaa rahasummaa vastaan vuokrausta koskevan sopimuksen on tutkittava, onko vuokralainen pelkästään tehnyt sopimuksen vuokrauksesta, vai onko vuokralainen suorittanut tietyn palvelun vuokranantajalle. Ensimmäisessä tapauksessa ei suoriteta kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettua palvelua. Toisessa tapauksessa mikään ei viittaa siihen, että kysymyksessä olisi vuokralaisen suorittama kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan soveltamisalaan kuuluva palvelu.

39 Näin ollen toiseen kysymykseen on vastattava, että sellaisen henkilön suoritus, jolla ei alkujaan ole oikeutta kiinteistöön ja joka tekee kiinteistön omistajan maksamaa rahasummaa vastaan pääasiassa esillä olevan kaltaisen optiosopimuksen kiinteistön vuokrauksesta sellaisin ehdoin, että kyseinen summa pidetään erityistilillä vakuutena optiosopimuksesta johtuvien velvoitteiden noudattamisesta, ja joka myöhemmin käyttää optiosopimuksen mukaiset optiot ja hyväksyy kiinteistöä koskevat vuokrasopimukset erityistilillä nimissään vakuutena olevan rahasumman vapauttamista vastaan, ei missään vaiheessa suorita kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettua palvelua.

Päätökset oikeudenkäyntikuluista

Oikeudenkäyntikulut

40 Yhteisöjen tuomioistuimelle huomautuksensa esittäneille Yhdistyneen kuningaskunnan ja Saksan hallituksille sekä komissiolle aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä korvattaviksi. Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.

Päätöksen päätösosa

Näillä perusteilla

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kuudes jaosto)

on ratkaissut High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Divisionin (Divisional Court), 15.10.1998 tekemällään päätöksellä esittämät kysymykset seuraavasti:

1) Sellainen henkilö, jolla ei alkujaan ole oikeutta kiinteistöön ja joka tekee kiinteistön omistajan kanssa sopimuksen kiinteistön vuokrauksesta ja/tai hyväksyy kiinteistöä koskevan vuokrasopimuksen omistajan maksamaa rahasummaa vastaan, ei suorita jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta - yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste - 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettua palvelua.

2) Sellaisen henkilön suoritus, jolla ei alkujaan ole oikeutta kiinteistöön ja joka tekee kiinteistön omistajan maksamaa rahasummaa vastaan pääasiassa esillä olevan kaltaisen optiosopimuksen kiinteistön vuokrauksesta sellaisin ehdoin, että kyseinen summa pidetään erityistilillä vakuutena optiosopimuksesta johtuvien velvoitteiden noudattamisesta, ja joka myöhemmin käyttää optiosopimuksen mukaiset optiot ja hyväksyy kiinteistöä koskevat vuokrasopimukset erityistilillä nimissään vakuutena olevan rahasumman vapauttamista vastaan, ei missään vaiheessa suorita

direktiivin 77/388/ETY 13 artiklan B kohdan b alakohdassa tarkoitettua palvelua.