

Asia C-516/21

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

Jättämispäivä:

20.8.2021

Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:

Bundesfinanzhof (Saksa)

Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:

26.5.2021

Vastaaja ja Revision-menettelyn valittaja:

Finanzamt X

Kantaja ja Revision-menettelyn vastapuoli:

Y

Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian kohde

Direktiivi 2006/112 – 135 artikla – Kiinteän omaisuuden vuokrauksen verovapautuksen laajentaminen rakennuksen sekä sinne pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokraukseen

Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta

Unionin oikeuden tulkinta, SEUT 267 artikla

Ennakkoratkaisukysymys

Koskeeko direktiivin 2006/112 135 artiklan 2 kohdan c alakohdan mukainen pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokrauksen verollisuus

– ainoastaan tällaisten laitteiden ja koneiden erillistä (itsenäistä) vuokrausta vai myös

- tällaisten laitteiden ja koneiden vuokrausta, joka on direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan nojalla vapautettu verosta samojen osapuolten kesken tapahtuvan rakennuksen vuokrauksen vuoksi (ja sen liitännäispalveluna)?

Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annettu neuvoston direktiivi 2006/112/EY, erityisesti 135 artikla

Direktiivin 2006/112 täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annettu neuvoston täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011, sellaisena kuin se on muutettuna täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 muuttamisesta palvelujen suorituspaikan osalta 7.10.2013 annetulla neuvoston täytäntöönpanoasetuksella (EU) N:o 1042/2013, erityisesti sen 13 b artiklan d alakohta

Kansalliset säädökset, joihin viitataan

Liikevaihtoverolaki (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG), erityisesti 4 §:n 12 kohta

Yhteenveto tosiseikoista ja menettelystä

- 1 Kantaja vuokrasi vuosina 2010–2014 (riidanalaisina vuosina) kalkkunoiden kasvatukseen navettarakennuksen, jossa oli pysyvästi asennetut syöttö-, lämmitys-, ilmanvaihto- ja valaistuslaitteet. Kantaja katsoi, että suoritus, josta oli maksettu yksi yhtenäinen korvaus, oli täysin vapautettu arvonlisäverosta.
- 2 Finanzamt katsoi sitä vastoin kantajalle syntyvien kustannusten perusteella, että yhtenäisestä vuokrasta 20 prosenttia kohdistuu laitteisiin ja koneisiin ja että siitä on siltä osin maksettava arvonlisäveroa. Sen vuoksi se teki vastaavat verotuspäätökset.
- 3 Päätöksistä tehty oikaisuvaatimus ei tuottanut tulosta. Finanzgericht (verotuomioistuin) hyväksyi tästä ratkaisusta nostetun kanteen. Finanzamt riitauttaa tämän tuomion ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen käsiteltäväksi saattamassaan Revision-valituksessa.

Yhteenveto ennakkoratkaisupyyntöjen perusteluista

Asiaa koskevat oikeussäännöt

- 4 Direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan 1 alakohdassa kiinteän omaisuuden vuokraus vapautetaan verosta. Direktiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen virkkeen c alakohdassa suljetaan tämän vapautuksen ulkopuolelle muun muassa

”pysyvien laitteiden ja koneiden vuokraus”. Mainitun 135 artiklan 2 kohdan toisen virkkeen mukaan jäsenvaltiot voivat säätää muistakin säädetyn vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista.

- 5 Kansallisessa lainsäädännössä säädetään direktiivin 2006/112 mukaisesti, että kiinteän omaisuuden vuokraus on vapautettu verosta (UStG:n 4 §:n 12 kohdan ensimmäinen virke). Verosta ei ole vapautettu muun muassa tuotantolaitokseen kuuluvien kaikenlaisten koneiden ja muiden laitteiden vuokrausta (UStG:n 4 §:n 12 kohdan ensimmäinen virke).

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 6 Unionin tuomioistuimelle esitetty kysymys, joka koskee direktiivin 2006/112 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen virkkeen c alakohdan tulkintaa, nousee esiin kolmen edellytyksen täyttyessä.
- 7 Ensinnäkin rakennuksen ja sinne pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokrauksen on kokonaisuudessaan täytettävä direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan l alakohdassa säädetty verovapautuksen edellytykset.
- 8 Tämä vapautus koskee ensinnäkin rakennuksen, kuten nyt käsiteltävässä asiassa navettarakennuksen, vuokrausta (tuomio 16.1.2003, Maierhofer, C-315/00, EU:C:2003:23, 35 ja 40 kohta).
- 9 Toiseksi myös asennettujen laitteiden ja koneiden vuokraus on vapautettu arvonlisäverosta direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan l alakohdan nojalla. Tämä seuraa 19.12.2018 annettusta tuomiosta Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, 39 ja 41 kohta). Sen mukaan direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan l alakohtaa on tulkittava siten, että ”vuokrasopimus, joka koskee liiketoimintaan käytettyä kiinteistöä ja kaikkia toimintaan tarvittavia tuotantotavaroita ja kulutustavaroita, on yksi ainoa suoritus, jossa kiinteistön vuokraus on pääasiallinen suoritus”. Tätä tulkintaa tukee täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 (tosin vasta riidanalaisten vuosien jälkeen voimaan tullut) 13 b artiklan d alakohta. Tämän säännöksen mukaan kiinteällä omaisuudella tarkoitetaan myös ”osaa, laitetta tai konetta, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa”. Lopuksi on muistutettava, että kansallisen yksityisoikeuden mukaan navettarakennukseen kiinteästi asennetut laitteet ovat kiinteän omaisuuden olennainen osa.
- 10 Toiseksi laitteiden ja koneiden vuokraukseen on lähtökohtaisesti sovellettava direktiivin 2006/112 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen virkkeen c alakohdassa säädettyä poikkeusta vapautuksesta. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen lähtökohtana on, ettei tätä säännöstä tulkittaessa ole syytä erottaa toisistaan laitteiden ja koneiden kahta vuokraustapaa (Verpachtung, joka sisältää oikeuden tuottoon, ja Vermietung). Se tukeutuu tältä osin 19.12.2018 annettuun tuomioon Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038), jossa unionin tuomioistuin hyväksyi

Verpachtung-vuokrauksen verovapautuksen rajoittamatta sitä tavalliseen vuokraukseen (Vermietung). Unionin tuomioistuin on lisäksi määritellyt direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan 1 alakohdan nojalla vapautetun vuokrauksen siten, että kiinteistön omistaja on antanut vuokralaiselle vuokraa vastaan sovituksi ajaksi oikeuden hallita kiinteistöään ja sulkea muut ulkopuolelleen piiristä (tuomio 22.1.2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne, C-55/14, EU:C:2015:29, 22 kohta). Se, että kansallisen oikeuden mukaan Verpachtung-vuokraus mahdollistaa lisäksi tuoton saamisen, ei muuta mitenkään verosta vapauttamista, kuten maatalousmaan verotonta vuokrausta koskeva esimerkki osoittaa.

- 11 Vaikka oletettaisiin, että direktiivin 2006/112 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen virkkeen c alakohdassa tarkoitetaan vain tavallista vuokrausta eikä Verpachtung-vuokrausta, laitteiden ja koneiden Verpachtung-vuokrauksen verovelvollisuus seuraisi kansallisen oikeuden nojalla (UStG:n 4 §:n 12 kohdan toinen virke).
- 12 Kolmanneksi on oltava olemassa yhtenä kokonaisuutena pidettävä liiketoimi. Tältä osin unionin tuomioistuin on todennut viimeksi 4.3.2021 antamassaan tuomiossa Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167, 37 kohta ja sitä seuraavat kohdat) viittaamalla aikaisempaan oikeuskäytäntöön, että palvelujen kokonaisuuden muodostavan liiketoimen yhteydessä on arvioitava kokonaisvaltaisesti sitä, onko siinä kyse yhdestä vai useammasta palvelusta, jolloin jokaista suoritusta on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä.
- 13 Tästä säännöstä poiketen liiketoimea ei kuitenkaan pidä jakaa keinotekoisesti osiin. Näin ollen kyseessä on yksi suoritus 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 keinotekoisia.
- 14 Lisäksi kyseessä on yksi ainoa suoritus siinä tapauksessa, että yhden tai useamman osatekijän on katsottava muodostavan pääasiallisen suorituksen, kun taas muita osatekijöitä on pidettävä liitännäisenä suorituksena, jota kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta.
- 15 Finanzgericht katsoi oikeuskäytännön edellä mainittujen periaatteiden perusteella, että laitteiden ja koneiden käyttöön antaminen oli rakennusten käyttöön antamisen liitännäispalvelu. Se totesi tältä osin, että nämä laitteet ja koneet olivat erityisesti mukautettuja laitteita, joiden tarkoituksena oli ainoastaan auttaa käyttämään kalkkunanavettaa sopimuksen mukaisesti parhaissa mahdollisissa olosuhteissa.
- 16 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, onko yhtenä kokonaisuutena pidettävää suoritusta koskevalle näkökulmalle annettava etusija vai onko direktiivin 2006/112 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen virkkeen c alakohdasta johdettava jakovelvollisuus, jonka mukaan yhtenä kokonaisuutena pidettävät liiketoimet on jaettava verosta vapautettuun osaan ja veronalaiseen osaan.

- 17 Direktiivin 2006/112 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen virkkeen b alakohtaa koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö puoltaa yhtenä kokonaisuutena pitämisen etusijaa. Unionin tuomioistuin on todennut, että alueiden vuokrausta kulkuneuvojen paikoitusta varten ”ei voida sulkea pois kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevan vapautuksen piiristä, jos se liittyy läheisesti eri tarkoituksiin tarkoitettujen kiinteistöjen vuokraukseen, joka on vapautettu verosta” (tuomio 13.7.1989, Henriksen, C-173/88, EU:C:1989:329, 17 kohta). Se nojautui siihen, että kiinteän omaisuuden vuokraus ja ajoneuvon pysäköintipaikan vuokraus muodostavat ”yhden ainoan taloudellisen kokonaisuuden”.
- 18 Oikeuskäytännössä on lisäksi katsottu, että kun kyse on rakennuksen ja sellaisten kulutustavaroiden vuokrauksesta, jossa ei ole kyse pysyvästi asennetuista laitteista ja koneista, vapautus ulottuu näihin kulutustavaroihin (ks. vastaavasti tuomio 19.12.2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038).
- 19 Yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen ensisijaisuutta saattaa tukea myös 18.1.2018 annettu tuomio Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22). Tästä seuraa, että yhtenä kokonaisuutena pidettävää suoritusta, joka koostuu kahdesta erillisestä osatekijästä, joista toinen on pääasiallinen ja toinen liitännäinen, joihin sovelletaan erillisinä eri verokantoja, on verotettava ainoastaan tähän yhtenä kokonaisuutena pidettävään suoritukseen sovellettavan arvonlisäverokannan mukaan.
- 20 Jakamisen puolesta voi sitä vastoin puhua se, että laitteiden ja koneiden Verpachtung-vuokraus on ristiriidassa Vermietung-vuokrauksen passiivisuuden kanssa. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päätelee tältä osin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön perusteella, että kiinteän omaisuuden Vermietung-vuokraus on luonteeltaan ”passiivista” ja että kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevaa vapautusta ei sovelleta koneiden ja laitteiden sellaiseen käyttöön antamiseen, johon sisältyy sekä kiinteän omaisuuden passiivinen tarjoaminen, jolla kenttä luovutetaan käytettäväksi, että myös paljon muuta kaupallista toimintaa, josta omistaja vastaa, kuten valvonta, hallinnointi ja jatkuva hoito ja ylläpito sekä muiden tilojen tarjoaminen käytettäväksi, niin ettei kiinteän omaisuuden vuokrausta täysin poikkeuksellisia olosuhteita lukuun ottamatta voida pitää pääasiallisena palvelusuorituksena (tuomio 2.7.2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö, C-215/19, EU:C:2020:518, 43 kohta).
- 21 Unionin tuomioistuimen 19.12.2018 antamasta tuomiosta Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038) ei saada selvennystä esitettyyn kysymykseen. Unionin tuomioistuin lähti kyllä kyseisessä tuomiossa (39 kohta) siitä, että kiinteistöön erottamattomasti kuuluvat ja kiinteästi yhdistetyt irtaimet esineet ovat verosta vapautetun kiinteän omaisuuden vuokrauksen liitännäinen suoritus. Vaikka tällä perusteella voidaan esittää kysymys direktiivin 2006/112 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen virkkeen c alakohdan soveltamisesta ja siitä seuraavasta verovelvollisuudesta, unionin tuomioistuin ei ole lausunut tästä seikasta kyseisessä tuomiossa.