Oikeustapauskokoelma

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
GIOVANNI PITRUZZELLA
8 päivänä joulukuuta 2022 [1]

Asia C-516/21

Finanzamt X
vastaan
Y

(Ennakkoratkaisupyyntö – Bundesgerichtshof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa))

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Arvonlisäverosta vapautettu kiinteän omaisuuden vuokraus – Erityisesti varustetun kalkkunanavetan vuokraus – Laitteiden ja koneiden käyttöön antaminen maatalousrakennuksen vuokrauksen liitännäispalveluna – Yhtenä kokonaisuutena pidettävä suoritus – Verovapautusta koskevan poikkeuksen soveltamisala

1. Unionin tuomioistuin on oikeuskäytännössään usein käsitellyt yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen käsitettä, mutta nyt sitä pyydetään toteamaan, onko tästä oikeuskäytännöstä poikettava ja katsottava, että kyse on eri suorituksista – ja näin ollen eri arvonlisäverokannoista –, jos useasta suorituksesta yksi todennäköisesti kuuluu yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetussa neuvoston direktiivissä 2006/211/EY (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) [2] säädetyn yleisen arvonlisäverosääntelyn piiriin ja on näin ollen arvonlisäveron alaista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

Arvonlisäverodirektiivi

2. Arvonlisäverodirektiivin 3 luvussa, jonka otsikko on ”Muiden toimintojen vapautukset”, olevan 135 artiklan 1 kohdan l alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

– –

[1] Alkuperäinen kieli: ranska.

[2] EUVL 2006, L 347, s. 1.

l) kiinteän omaisuuden vuokraus.”

3. Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdassa säädetään seuraavaa: ”Edellä 1 kohdan l alakohdassa säädettyä vapautusta ei sovelleta seuraaviin liiketoimiin:

a) hotellialalla tai vastaavalla alalla harjoitettava kyseisen jäsenvaltion lainsäädännössä määritelty majoitustoiminta, mukaan lukien leirintätarkoitukseen varustetuilla alueilla tapahtuva majoitustoiminta;

b) alueiden vuokraus kulkuneuvojen paikoitusta varten;

c) pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokraus;

d) säilytyslokeroiden vuokraus.

Jäsenvaltiot voivat säätää muistakin 1 kohdan l alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista.”

Täytäntöönpanoasetus (EU) N:o 282/2011

4. Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annettua neuvoston täytäntöönpanoasetusta (EU) N:o 282/2011 [3] on muutettu muun muassa 7.10.2013 annetulla neuvoston täytäntöönpanoasetuksella (EU) N:o 1042/2013, [4] jolla siihen lisättiin 13 b artikla.

5. Tämän 13 b artiklan d alakohdan [5] mukaisesti arvonlisäverodirektiiviä sovellettaessa kiinteänä omaisuutena pidetään osaa, laitetta tai konetta, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa.

Saksan oikeus

6. Liikevaihtoverosta 21.2.2005 annetun lain [6] (Umsatzsteuergesetz; jäljempänä UStG) 4 §:n 12 kohdan ensimmäisen virkkeen mukaisesti kyseisen lain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuista liiketoimista verosta vapautettuja ovat

”a) kiinteän omaisuuden vuokraus – –”.

7. UStG:n 4 §:n 12 kohdan toisessa virkkeessä todetaan seuraavaa: ”Verosta vapautettua ei ole sellaisten koneiden ja muiden laitteiden vuokraus, jotka kuuluvat tietylle tuotantolaitokselle (toimintalaitteistot), vaikka ne olisivat kiinteistön ainesosia.”

[3] EUVL 2011, L 77, s. 1.

[4] EUVL 2013, L 284, s. 1.

[5] Täytäntöönpanoasetuksen N:o 1042/2013 3 artiklan kolmannen alakohdan mukaisesti 13 b artiklaa, joka lisättiin täytäntöönpanoasetukseen (EU) N:o 282/2011, on sovellettu vasta 1.1.2017 alkaen.

[6] BGBl. 2005 I, s. 386.

Pääasia, ennakkoratkaisukysymys ja asian käsittely unionin tuomioistuimessa

8. Y antoi vuosina 2010–2014 vuokralle kalkkunanavettoja, joissa oli pysyvästi asennettuja laitteita ja koneita. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan näillä laitteilla ja koneilla, joihin kuuluivat muun muassa rehun spiraalikuljetin sekä kalkkunoiden kuhunkin kasvuvaiheeseen sovitettua lämpötilaa ja valaistusta ylläpitävä lämmitys-, ilmanvaihto- ja valaistusjärjestelmä, ruokittiin kalkkunat ja taattiin teuraspainon saavuttamisen edellyttämät kasvatusolosuhteet, ja ne soveltuivat erityisesti kalkkunakasvatukseen tarkoitetun navetan sopimuksenmukaiseen käyttöön.

9. Vuokrasopimuksen mukaisesti Y sai yhden ainoan korvauksen, jossa ei erotettu toisistaan navettarakennuksen ja toisaalta laitteiden ja koneiden käyttöön antamista. Y katsoi, että hänen vuokraussuorituksensa oli kokonaisuudessaan vapautettu arvonlisäverosta.

10. Finanzamt X (verovirasto X, Saksa) sen sijaan katsoi, ettei kyseisten laitteiden ja koneiden vuokraus ollut verovapaata ja että sovitusta yhtenäisestä vuokrasta, josta 20 prosenttia kohdistui laitteisiin ja koneisiin, oli tältä osin maksettava arvonlisäveroa. Se teki veronoikaisupäätökset riidanalaisten vuosien osalta. Y nosti näistä päätöksistä kanteen.

11. Niedersächsisches Finanzgericht (Ala-Saksin osavaltion verotuomioistuin, Saksa) hyväksyi veronoikaisupäätöksiä vastaan nostetun Y:n kanteen ja katsoi, että kyseessä oli kokonaan verosta vapautettu palvelu; se tukeutui tässä sekä unionin tuomioistuimen että Bundesfinanzhofin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) oikeuskäytäntöön. Niedersächsisches Finanzgericht nimittäin katsoi, että kyseisten laitteiden ja koneiden käyttöön antaminen oli navettarakennuksen käyttöön antamisen liitännäispalvelu, koska kyseisten erityislaitteiden ja -koneiden tarkoituksena oli ainoastaan mahdollistaa kalkkunanavetan sopimuksenmukainen käyttö parhaissa olosuhteissa. Se päätteli tämän perusteella, että myös kyseisten laitteiden ja koneiden käyttöön antamisesta peritty vuokra ja siten vuokra kokonaisuudessaan oli vapautettu arvonlisäverosta.

12. Finanzamt X haki tähän tuomioon muutosta Revision-menettelyssä Bundesfinanzhofissa, joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin. Tämä tuomioistuin on epävarma arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdan tulkinnasta.

13. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tukeutuu tuomioon Mailat[7] ja katsoo, että myös spiraalikuljettimen, lämmitys- ja ilmanvaihtolaitteiden sekä valaistusjärjestelmän vuokraus on vapautettu arvonlisäverosta arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohdan mukaisesti. Sen mukaan tämän tulkinnan vahvistavat myös täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011, sellaisena kuin se on muutettuna täytäntöönpanoasetuksella N:o 1042/2013, 13 b artiklan d alakohta ja Saksan siviilioikeus, jonka perusteella navettaan pysyvästi asennetut laitteet ovat kiinteistön ainesosia.[8]

14. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa aluksi, että se, että arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan c alakohdan saksankielisessä versiossa viitataan – toisin kuin kyseisen direktiivin 135 artiklan muissa kieliversiossa – laitteiden ja koneiden ”vuokraukseen” ainoastaan yhdellä termillä (Vermietung), ei vaikuta kyseisen säännöksen tulkintaan, sillä molempia vuokraamista tarkoittavia termejä ”Vermietung” ja ”Verpachtung” on pidettävä yleisesti ottaen synonyymisinä.

7 Tuomio 19.12.2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

8 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa tässä kansalliseen oikeuskäytäntöön, joka koskee sikalan ruokinta- ja ilmanvaihtojärjestelmää.

15. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin palauttaa mieleen unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön,[9] jonka mukaisesti kokonaisuuden muodostavan liiketoimen yhteydessä on arvioitava kokonaisvaltaisesti sitä, onko siinä kyse yhdestä vai useammasta suorituksesta, koska jokaista suoritusta on pääsääntöisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä. Unionin tuomioistuin on myös katsonut, ettei liiketoimea pidä jakaa keinotekoisesti osiin ja että kyseessä on yhtenä kokonaisuutena pidettävä suoritus silloin, kun verovelvollisen asiakkaalle tarjoamat useat yksittäiset osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi epärealistista. Liiketoimi muodostaa yhden kokonaisuuden siinä tapauksessa, että yhden tai useamman osatekijän on katsottava muodostavan pääasiallisen suorituksen, kun taas muita osatekijöitä on pidettävä liitännäisinä suorituksina, joita kohdellaan verotuksessa samoin kuin pääasiallista suoritusta. Ensimmäisenä huomioon otettavana kriteerinä on se, ettei suorituksella ole keskivertokuluttajan näkökulmasta tarkasteltuna itsenäistä tarkoitusta. Toisena kriteerinä on otettava huomioon liiketoimen muodostavien yksittäisten suoritusten arvot, jolloin yhden suorituksen arvo voi olla toiseen verrattuna vähäinen tai jopa marginaalinen.

16. Alioikeus on katsonut, että sellaisten erityislaitteiden ja -koneiden käyttöön antaminen, joiden tarkoituksena on ainoastaan mahdollistaa kalkkunanavetan sopimuksenmukainen käyttö parhaissa olosuhteissa, on pääsuorituksen eli navetan vuokrauksen liitännäispalvelu. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tämä arvio yhdestä ainoasta suorituksesta on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukainen.[10]

17. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohtaa voidaan tulkita kahdella eri tavalla.

18. Ensimmäisen tulkinnan mukaan yhtenä kokonaisuutena pidettävän liiketoimen määrittämistä koskevat unionin tuomioistuimen periaatteet voivat olla etusijalla arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohtaan nähden, mikä vahvistuu, kun tarkastellaan kyseisen direktiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan b alakohtaa koskevaa unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöä, erityisesti tuomioita Henriksen,[11] Mailat[12] ja Stadion Amsterdam.[13] Näistä tuomioista ilmenee ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan, että arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohtaa sovelletaan vain silloin, kun laitteita ja koneita annetaan käyttöön itsenäisesti ja siten ilman yhteyttä rakennuksen tai maa-alan käyttöön antamisen lisäsuoritukseen.

19. Toisen tulkinnan mukaan arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdasta voidaan päätellä, että liiketoimet on jaettava kahteen osaan, joista yksi on vapautettu verosta (kyseisen direktiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohdan mukaisesti) ja toista verotetaan (kyseisen 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdan mukaisesti). Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että tätä tulkintaa tukee unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö,[14] jonka mukaan kiinteistöjen vuokrauksen verovapaus, joka perustuu pelkän vuokrauksen passiiviseen luonteeseen, ei enää ole perusteltua, jos vuokraus liittyy muuhun, mahdollisesti kaupalliseen toimintaan tai muiden rakennelmien käytettäväksi tarjoamiseen, eikä

9 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee tässä tuomion 4.3.2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167).

10 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin mainitsee tässä tuomion 19.12.2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038).

11 Tuomio 13.7.1989 (173/88, EU:C:1989:329).

12 Tuomio 19.12.2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

13 Tuomio 18.1.2018 (C-463/16, EU:C:2018:22).

14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin viittaa tässä tuomion 2.7.2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Konesalipalvelu) (C-215/19, EU:C:2020:518) 43 kohtaan.

sitä siksi enää voida pitää ensisijaisena palvelusuorituksena. Näin ollen arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdassa tarkoitettu laitteiden ja koneiden käyttöön antaminen ei ole passiivista vaan sisältää ennen kaikkea kyseisten koneiden käyttökunnossa pitämisen.

20. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa vielä, että vaikka unionin tuomioistuin on tuomiossa Mailat [15] katsonut, että kiinteistön erottamattomaksi osaksi asennettu irtaimisto on verosta vapautettuun kiinteistön vuokrasopimukseen liittyvä liitännäinen suoritus, se ei kuitenkaan ole samassa yhteydessä lausunut arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdan soveltamisesta.

21. Tässä tilanteessa Bundesfinanzhof päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Koskeeko arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan [ensimmäisen alakohdan] 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 arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohdan nojalla vapautettu verosta samojen osapuolten kesken tapahtuvan rakennuksen vuokrauksen vuoksi (ja sen liitännäispalveluna)?”

22. Saksan hallitus ja Euroopan komissio ovat esittäneet kirjallisia huomautuksia unionin tuomioistuimelle.

Asian tarkastelu

23. Kansallinen tuomioistuin tiedustelee unionin tuomioistuimelle esittämässään ainoassa ennakkoratkaisukysymyksessä, minkä edellytysten on täytyttävä, jotta arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdasta johtuvaa verovelvoitetta sovellettaisiin. Tarkemmin sanoen ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa tietää, onko arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohtaa tulkittava niin, että silloin, kun on tehty vuokrasopimus kalkkunanavetasta, joka on varustettu tähän navettatoimintaan soveltuvilla ilmanvaihto-, lämmitys-, valaistus- ja ruokintajärjestelmillä, arvonlisäveron kannalta on erotettava toisistaan yhtäältä navettarakennuksen ja toisaalta laitteista ja koneista koostuvien kyseisten järjestelmien vuokraus. [16]

24. Seuraavissa perusteluissa pyrin osoittamaan, että ellei vakiintuneesta oikeuskäytännöstä poiketa, pääasiassa kyseessä olevaan liiketoimeen, jonka ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on itse luokitellut yhdeksi ainoaksi suoritukseksi, ei voida soveltaa kahta erilaista arvonlisäverokantaa, vaan sen verotuskohtelu määräytyy arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohdan perusteella.

[15] Tuomio 19.12.2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

[16] Totean heti, ettei direktiivistä eikä unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmene, että vuokrausta tarkoittavien kahden ranskankielisen käsitteen välillä olisi tehtävä ero, sillä niitä on pidettävä yleisesti ottaen synonyymisinä (ks. esim. tuomio 19.12.2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, 36 kohta).

25. Koska ennakkoratkaisukysymyksessä tarkoitettu säännös on poikkeus kyseisestä 135 artiklan 1 kohdan l alakohdasta, on väistämättä tarkasteltava uudelleen tulkintaa, jonka unionin tuomioistuin on tästä säännöksestä oikeuskäytännössään esittänyt.

26. Ensin on kuitenkin palautettava mieleen yhtenä kokonaisuutena pidettävän liiketoimen käsitettä koskeva oikeuskäytäntö.

Kertaus yhtenä kokonaisuutena pidettävän liiketoimen käsitettä koskevasta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä

27. Unionin tuomioistuimien vakiintuneesta oikeuskäytännöstä[17] ilmenee, että arvonlisäveroa varten jokaista suoritusta on yleensä pidettävä erillisenä ja itsenäisenä suorituksena, kuten arvonlisäverodirektiivin 1 artiklan 2 kohdasta johtuu.[18] Useita muodollisesti erillisiä suorituksia, jotka voidaan tehdä erikseen ja joita näin voidaan joko verottaa erikseen tai jotka voidaan vapauttaa erikseen, on kuitenkin tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä. Kyseessä on yksi ainoa liiketoimi erityisesti silloin, kun kaksi tai useampia verovelvollisen tarjoamista osatekijöistä tai toiminnoista liittyy *niin läheisesti yhteen*, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna *yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen*, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista ja saattaisi vaarantaa arvonlisäverojärjestelmän toimivuuden.[19] Tästä on lisäksi kyse silloin, kun yksi tai useampi suoritus muodostaa pääasiallisen suorituksen ja kun muut suoritukset muodostavat yhden tai useamman liitännäisen suorituksen, jota kohdellaan verotuksessa 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*.[20]

28. Silloin kun liiketoimi koostuu useasta eri osatekijästä ja toiminnosta, on otettava huomioon kaikki ne olosuhteet, joissa kyseinen liiketoimi suoritetaan, jotta voidaan ratkaista, onko arvonlisäverotuksen kannalta kyse kahdesta tai useammasta erillisestä suorituksesta vai yhdestä ainoasta suorituksesta;[21] on myös tärkeää selvittää kyseisen liiketoimen luonteenomaiset osatekijät.[22] Liiketoimen luokittelusta yhdeksi ainoaksi suoritukseksi seuraa sellaisenaan, että tähän liiketoimeen on sovellettava *vain yhtä arvonlisäverokantaa*.[23]

[17] On todettava, että arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohta ja 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohta vastaavat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun neuvoston kuudennen direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan B kohdan b alakohtaa ja b alakohdan 3 alakohtaa ja että unionin tuomioistuimen näitä säännöksiä koskevaa oikeuskäytäntöä voidaan soveltuvin osin soveltaa arvonlisäverodirektiivin vastaaviin säännöksiin.

[18] Ks. mm. tuomio 16.5.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, 30 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); tuomio 28.6.2017, Leventis ja Vafeias (C-436/16, EU:C:2017:497, 18 kohta) ja tuomio 4.3.2021, Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2021:167, 37 kohta).

[19] Ks. tuomio 18.1.2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, 22 ja 26 kohta).

[20] Ks. mm. tuomio 16.5.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); tuomio 3.9.2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, 23 kohta) ja tuomio 19.12.2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, 32–34 kohta).

[21] Ks. tuomio 2.7.2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Konesalipalvelu) (C-215/19, EU:C:2020:518, 28 kohta).

[22] Ks. tuomio 16.5.2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[23] Ks. tuomio 18.1.2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Sama pätee myös, jos on mahdollista yksilöidä hinta, joka vastaa kutakin yhden ainoan suorituksen muodostavaa erillistä osatekijää (ks. tuomio 3.9.2015, Asparuhovo Lake Investment Company (C-463/14, EU:C:2015:542, 27 kohta).

Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohdan soveltamisala

29. Aivan yhtä vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohdassa tarkoitetun käsitteen ”kiinteän omaisuuden vuokraus”, [24] jota ei ole kyseisessä säännöksessä määritelty, peruspiirre on, että sopimuspuolelle annetaan sovituksi ajaksi vastiketta vastaan oikeus hallita kiinteistöä omistajan tavoin ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden ulkopuolelle. [25] Sen arvioimiseksi, vastaako tietty sopimus tätä määritelmää, on otettava huomioon kaikki kyseisen liiketoimen ominaispiirteet ja olosuhteet, joissa se toteutetaan. Tässä yhteydessä ratkaiseva osatekijä on kyseisen toimenpiteen objektiivinen sisältö, joka määritetään riippumatta siitä, miten asianosaiset ovat sen luokitelleet. [26]

30. Koska arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohta on lisäksi poikkeus siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta, sen ilmaisuja on tulkittava suppeasti. [27] Pääsääntöisesti on kansallisten tuomioistuinten, jotka yksin ovat toimivaltaisia arvioimaan tosiseikkoja, tehtävänä määrittää kunkin yksittäistapauksen olosuhteiden perusteella kyseisen liiketoimen olennaiset ominaispiirteet sen luokittelemiseksi arvonlisäverodirektiivin mukaan. [28] Unionin tuomioistuin voi kuitenkin esittää kansalliselle tuomioistuimelle kaikki tulkintaan liittyvät seikat, joista on hyötyä riidan ratkaisemiseksi. [29]

31. Lisäksi on todettava unionin tuomioistuimen katsoneen arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohdan tarkoituksesta, että siinä säädetty vapautus ”selittyy sillä, että vaikka kiinteän omaisuuden vuokraus on liiketoimintaa, se on tavallisesti luonteeltaan suhteellisen passiivista toimintaa, jossa ei synny merkittävää arvonlisää. Tällainen toiminta on siten erotettava sellaisista muista toiminnoista, jotka ovat luonteeltaan kaupallisia tai teollisia, kuten [arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdassa] tarkoitettujen poikkeusten soveltamisalaan kuuluvat toimet, tai joiden tarkoituksena on pikemminkin tietyn suorituksen toteuttaminen kuin pelkästään omaisuuden käyttöön antaminen, kuten oikeus käyttää golfkenttää, oikeus käyttää siltaa maksamalla tiemaksu tai oikeus sijoittaa tupakka-automaatti liiketiloihin.” [30] Unionin tuomioistuimen mukaan kiinteän omaisuuden vuokrauksen passiivinen luonne, joka oikeuttaa tällaisten toimien vapauttamisen verosta arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohdan mukaisesti, ”johtuu näin ollen itse toimen luonteesta eikä siitä,

[24] Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklassa tarkoitettujen käsitteiden itsenäisyydestä ks. vastaavasti tuomio 28.2.2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[25] Ks. tuomio 22.1.2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös tuomio 19.12.2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, 36 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); tuomio 28.2.2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, 18 kohta) ja tuomio 2.7.2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Konesalipalvelu) (C-215/19, EU:C:2020:518, 40 kohta).

[26] Ks. tuomio 22.1.2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[27] Ks. laajasta oikeuskäytännöstä tuomio 22.1.2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, 23 kohta); tuomio 19.12.2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); tuomio 2.7.2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Konesalipalvelu) (C-215/19, EU:C:2020:518, 38 kohta) ja määräys 1.12.2021, Pilsētas zemes dienests (C-598/20, ei julkaistu, EU:C:2021:971, 29 kohta). Unionin tuomioistuin on kuitenkin täydentänyt näiden ilmaisujen merkityksiä; ks. esim. tuomio 4.10.2001, ”Goed Wonen” (C-326/99, EU:C:2001:506).

[28] Ks. tuomio 22.1.2015, Régie communale autonome du stade Luc Varenne (C-55/14, EU:C:2015:29, 24 kohta).

[29] Tuomio 19.12.2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

[30] Ks. vastaavasti tuomio 28.2.2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, 19 kohta). Ks. myös tuomio 2.7.2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Konesalipalvelu) (C-215/19, EU:C:2020:518, 41 kohta).

miten vuokralainen käyttää kyseistä omaisuutta”.[31] Toisin sanoen se, että kiinteää omaisuutta vuokraava henkilö käyttää omaisuutta kaupallisiin tarkoituksiin vuokrasopimuksen ehtojen mukaisesti, ei yksinään sulje kyseisen omaisuuden omistajaa arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohdassa säädetyn vapautuksen soveltamisalan ulkopuolelle.[32]

Soveltaminen pääasiassa

32. Tästä kertauksesta seuraa, että jos liiketoimi koostuu useasta suorituksesta, on kyseiseen toimeen sovellettavan arvonlisäverokannan määrittämiseksi[33] tutkittava, onko kyseessä olevaa toimea pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, mikä edellyttää, että joko a) kaksi tai useampia sen osatekijöistä liittyy niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista, tai b) se voidaan jakaa pääsuoritukseen ja yhteen tai useampaan muuhun, liitännäiseen suoritukseen, jolloin koko liiketoimen verotuskohtelu määräytyy pääsuorituksen kohtelun perusteella.

33. *Luonnostaan* tätä menetelmää sovelletaan silloin, kun suorituksiin yksittäin tarkasteltuina sovellettaisiin eri arvonlisäverokantoja. Unionin tuomioistuin on noudattanut samaa linjaa, kun liiketoimi on koostunut verosta vapautetusta pääsuorituksesta ja arvonlisäveron alaisesta liitännäissuorituksesta.[34] Lisään vielä julkisasiamies Kokottin hiljattain korostaneen, että ”yhtenä kokonaisuutena pidettävälle moniosaiselle suoritukselle on luonteenomaista suorituksen osatekijöiden jakamattomuus. Yhtenä kokonaisuutena pidettävässä moniosaisessa suorituksessa yksittäiset suorituksen osatekijät sulautuvat uudeksi itsenäiseksi suoritukseksi, jolloin kohdeyleisön näkemyksen mukaan kyseessä on vain yksi ainoa suoritus.”[35]

34. Toisin sanoen ja toisin kuin Saksan hallitus näyttää esittävän, arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 ja 2 kohdassa ilmaistu verosta vapauttamisen ja siitä tehtävän poikkeuksen suhde ei pääsääntöisesti estä toimen luokittelemista yhdeksi ainoaksi liiketoimeksi, vaikka se koostuisi kahdesta osatekijästä, joista yksi on vapautettu verosta kyseisen direktiivin 135 artiklan 1 kohdan nojalla ja toinen on arvonlisäveron alainen saman direktiivin 135 artiklan 2 kohdan nojalla.

35. Tämän vahvistaa myös tuomio Henriksen,[36] jossa tutkittiin, onko kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohtaa tulkittava siten, että käsitteellä ”alueiden vuokraus kulkuneuvojen paikoitusta varten” tarkoitetaan myös sellaisiin kiinteistöihin liittyvien suljettujen autotallien vuokrausta, joiden vuokraus on vapautettu arvonlisäverosta. Mainitussa tuomiossa todettiin, ettei kyseisessä säännöksessä säädettyjä poikkeuksia arvonlisäverovapaudesta pidä tulkita suppeasti, koska niiden tarkoituksena on nimenomaan sisällyttää kyseiset liiketoimet kuudennessa direktiivissä säädetyn yleisen sääntelyn piiriin – ja näin ollen tehdä niistä

[31] Ks. vastaavasti tuomio 28.2.2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, 20 kohta) ja tuomio 2.7.2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Konesalipalvelu) (C-215/19, EU:C:2020:518, 42 kohta). Unionin tuomioistuin muistuttaakin, että ”kyseistä vapautusta ei sovelleta toimintaan, johon ei kuulu pelkästään passiivista kiinteän omaisuuden käyttöön antamista vaan myös tietty määrä kaupallista toimintaa, josta omistaja vastaa, kuten käytön valvonta, hoito ja jatkuva ylläpito, sekä muiden rakennelmien tarjoaminen käytettäväksi siten, että täysin poikkeuksellisia olosuhteita lukuun ottamatta omaisuuden vuokrausta ei voida pitää ensisijaisena palvelusuorituksena” (tuomio 28.2.2019, Sequeira Mesquita, C-278/18, EU:C:2019:160, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 2.7.2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Konesalipalvelu), C-215/19, EU:C:2020:518, 43 kohta).

[32] Ks. vastaavasti tuomio 28.2.2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, 22 kohta).

[33] Viittaan tässä julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotukseen Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, 20 kohta ja sitä seuraavat kohdat), jossa aihetta tarkastellaan yksityiskohtaisesti ja järjestelmällisesti.

[34] Ks., kuten komissio on huomautuksissaan todennut, tuomio 25.2.1999, CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, 32 kohta); tuomio 21.6.2007, Ludwig (C-453/05, EU:C:2007:369, 20 kohta) ja tuomio 27.9.2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597, 28 kohta).

[35] Julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Frenetikexito (C-581/19, EU:C:2020:855, 25 kohta).

[36] Tuomio 13.7.1989 (173/88, EU:C:1989:329).

arvonlisäveron alaisia –,[37] ja katsottiin, että kiinteän omaisuuden käsite, jota kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädetty verovapautus koskee, ”kattaa väistämättä vuokrauksen pääasiallisena kohteena olevan kiinteistön vuokrauksen lisäksi myös kaiken siihen liittyvän omaisuuden vuokrauksen”.[38] Mainitussa tuomiossa todettiin päätelmänä tästä, ettei alueiden vuokrausta kulkuneuvojen paikoitusta varten voida jättää verovapautuksen ulkopuolelle, jos tämä vuokraus *liittyy läheisesti* muuhun tarkoitukseen, esimerkiksi asumiseen tai kaupalliseen toimintaan, käytettävien rakennusten vuokraukseen, joka on itsessään vapautettu arvonlisäverosta, koska nämä kaksi vuokrausta muodostavat *yhden ainoan liiketoimen*.[39] Mainitun tuomion mukaan käsitteellä ”alueiden vuokraus kulkuneuvojen paikoitusta varten” tarkoitetaan kaikkien kulkuneuvojen paikoitukseen tarkoitettujen alueiden, myös suljettujen autotallien, vuokrausta eikä tällaiseen vuokraukseen voida olla soveltamatta kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevaa verovapautusta, jos se liittyy läheisesti muuhun käyttöön tarkoitetun kiinteän omaisuuden verottomaan vuokraukseen.[40]

36. Tämä tuomio on siis lisäesimerkki ennakkotapauksesta, jossa sovelletaan yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen teoriaa ja jossa liiketoimi koostuu verosta vapautetusta pääsuorituksesta (asumistarkoitukseen tarkoitetun kiinteistön vuokraus) ja liitännäissuorituksesta, josta on nimenomaisesti säädetty, ettei vapautusta sovelleta siihen. Unionin tuomioistuin ei näin ollen ole tulkinnut kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan 1–4 alakohtaa siten, että se olisi osiin jakamista edellyttävä säännös, joka painaisi enemmän kuin yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen käsitteen soveltaminen tai estäisi sen.

37. Muistutan myös, ettei ole unionin tuomioistuimen tehtävänä luokitella pääasian tosiseikkoja, koska tällainen luokittelu kuuluu yksin kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan. Unionin tuomioistuimen rooli rajoittuu siihen, että se tarjoaa kansalliselle tuomioistuimelle unionin oikeudesta tulkinnan, joka on hyödyllinen kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi kuuluvan ratkaisun tekemisen kannalta asiassa, joka on saatettu tämän käsiteltäväksi.[41] On siis ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä määrittää, tarjoaako verovelvollinen tietyssä tapauksessa yhden ainoan suorituksen, ja arvioida tämän osalta lopullisesti tosiseikkoja.[42] Asiakirja-aineistosta käy ilmi, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on jo suorittanut tämän tarkastelun. Se on nimittäin yhtä mieltä alioikeuden kanssa siitä, että edellä kerrattujen oikeuskäytäntöperiaatteiden valossa kyseessä on yhtenä kokonaisuutena pidettävä liiketoimi,[43] joka koostuu pääsuorituksesta (navetan vuokraus) ja liitännäissuorituksesta (navettana käytettävään rakennukseen soveltuvien erityislaitteiden vuokraus).

38. Kuten olen edellä todennut, yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen toteaminen on ristiriidassa toisistaan poikkeavien verovelvoitteiden soveltamisen kanssa, mistä unionin tuomioistuin on selvästi muistuttanut todetessaan, että ”liiketoimen luokittelusta yhdeksi ainoaksi suoritukseksi seuraa sellaisenaan, että tähän liiketoimeen on sovellettava vain yhtä arvonlisäverokantaa”.[44] Kun ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on lähtenyt siitä, että edellä

37 Ks. tuomio 13.7.1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, 12 kohta).

38 Tuomio 13.7.1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, 14 kohta).

39 Ks. tuomio 13.7.1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, 15 kohta).

40 Ks. tuomio 13.7.1989, Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, 17 kohta).

41 Ks. tuomio 2.7.2020, Blackrock Investment Management (UK) (C-231/19, EU:C:2020:513, 25 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Tuomio 19.12.2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös samansuuntainen tuomio 2.7.2020, Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Konesalipalvelu) (C-215/19, EU:C:2020:518, 30–32 kohta).

43 Viittaan tässä erityisesti ennakkoratkaisupyynnön 46, 48 ja 50 kohtaan.

44 Tuomio 18.1.2018, Stadion Amsterdam (C-463/16, EU:C:2018:22, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Ks. myös kyseisen tuomion 36 kohta.

kertaamani oikeuskäytännön mukaisesti pääasiassa on kyseessä yhtenä kokonaisuutena pidettävä suoritus, se on näin ollen väistämättä samanaikaisesti todennut, ettei Finanzamt X voi soveltaa tällaiseen suoritukseen kahta erilaista arvonlisäverokantaa.

39. Mielestäni on selvää, ettei arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohtaa voida pitää pakollista osiin jakamista koskevana säännöksenä, kuten Saksan hallitus väittää. Vaikka unionin tuomioistuin on tuomiossa Sequeira Mesquita [45] varmistanut – todettuaan sitä ennen, että kyseessä on yksi ainoa suoritus, johon todennäköisesti sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohtaa –, ettei kyseinen liiketoimi kuulu saman direktiivin 135 artiklan 2 kohdassa säädettyjen poikkeusten piiriin, se on kuitenkin vain todennut, ettei näin ole, samalla myöntäen, ettei tätä kysymystä ollut saatettu sen käsiteltäväksi, ottamatta kantaa siihen, mitä tällaisesta toteamisesta pitäisi seurata. [46] Näin ollen ei voida väittää, kuten Saksan hallitus esittää, että kyseisessä tuomiossa vahvistettaisiin arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdasta johtuva pakollinen jakaminen osiin, jonka pitäisi järjestelmällisesti mennä yhtenä kokonaisuutena pidettävää suoritusta koskevan teorian soveltamisen edelle.

40. Saksan hallitus muistuttaa huomautuksissaan myös, että unionin lainsäätäjän päätös vapauttaa kiinteän omaisuuden vuokraus verosta arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan l kohdan mukaisesti perustuu siihen, että tällainen toiminta on tavallisesti luonteeltaan suhteellisen passiivista ja liittyy pelkästään ajan kulumiseen eikä siinä synny merkittävää arvonlisää [47] toisin kuin sellaisissa muissa toiminnoissa, [48] jotka ovat luonteeltaan kaupallisia tai teollisia, tai joiden tavoitteena on pikemminkin tietyn suorituksen toteuttaminen kuin vain omaisuuden käyttöön antaminen. En kuitenkaan näe asiakirja-aineistossa mitään, mikä horjuttaisi tätä liiketoimen passiivisuuden vaatimusta, jos todetaan, että pääasiassa kyseessä oleva toimi olisi yhtenä kokonaisuutena pidettävää suoritusta koskevan teorian mukaisesti vapautettava kokonaisuudessaan verosta arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohdan nojalla. Asiakirja-aineisto ei esimerkiksi sisällä minkäänlaisia viitteitä siitä, että vuokranantajalla olisi erityinen velvollisuus huolehtia kyseessä olevan rakennuksen sopimuksenmukaiseen käyttöön soveltuvien erilaisten erityislaitteiden huollosta. [49]

41. Pääasiassa kyseessä oleva tilanne voitaisiin lisäksi rinnastaa tilanteeseen, jota unionin tuomioistuin on joutunut käsittelemään tuomiossaan Mailat. [50] Kyseisessä asiassa oli tutkittava, onko vuokrasopimusta, joka koskee kaupalliseen ravintolatoimintaan käytettävää kiinteistöä ja kaikkia toimintaan tarvittavia tuotanto- ja kulutustarvikkeita, pidettävä arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohdassa tarkoitettuna kiinteän omaisuuden vuokrauksena vai monimuotoisena palveluna. Tutkittuaan asiakirja-aineiston sisältämät seikat unionin tuomioistuin totesi, ettei vuokrasopimuksen kohteena oleva *irtaimiston* vuokraus näyttänyt olevan erotettavissa kiinteistön vuokrauksesta. Osa näistä irtaimista esineistä (kuten tuotantotarvikkeet ja keittiökojeet) oli *kiinteästi yhdistetty* kiinteistöön, ja niiden oli katsottava

45 Tuomio 28.2.2019 (C-278/18, EU:C:2019:160).

46 Ks. tuomio 28.2.2019, Sequeira Mesquita (C-278/18, EU:C:2019:160, 32 ja 33 kohta).

47 Tämän on myös unionin tuomioistuin todennut: ks. mm. tuomio 18.11.2004, Temco Europe (C-284/03, EU:C:2004:730, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

48 Ks. tämän ratkaisuehdotuksen 31 kohta.

49 Tässäkin ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on todetessaan, että kyseessä on yksi ainoa suoritus, samanaikaisesti vahvistanut, ettei navettaan kuuluvien laitteiden vuokraus ole vuokralaiselle tavoite sinällään vaan pelkästään keino nauttia pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa.

50 Tuomio 19.12.2018 (C-17/18, EU:C:2018:1038).

kuuluvan siihen erottamattomasti.[51] Koska myös kulutustarvikkeita, jotka oli vuokrattu (tai luovutettu) samanaikaisesti kiinteistön kanssa, käytettiin ravintolatoimintaan samalla tavoin kuin kiinteistöä, tällä vuokrauksella/luovutuksella ei voida myöskään katsoa olleen itsenäistä tavoitetta vaan sitä on päin vastoin pidettävä keinona nauttia parhaissa olosuhteissa pääasiallisesta palvelusta eli kiinteistön vuokrauksesta.[52] Unionin tuomioistuin totesi näin ollen, että kiinteistön vuokrausta on tällaisessa tapauksessa pidettävä pääasiallisena suorituksena tuotantotarvikkeiden, riippumatta niiden kuulumisesta kiinteästi kyseiseen kiinteistöön, ja kulutustarvikkeiden vuokraukseen nähden.[53]

42. Olen näin ollen myös sitä mieltä, ettei pääasiassa kyseessä oleva vuokrasopimus, jossa omistaja näyttää saavan koko ajan vastiketta passiivisesti pelkästään ajan kulumisen ansiosta, kata muita suorituksia kuin vuokrattavan kiinteistön antamisen vuokralaisen käyttöön riippumatta siitä, että kyseinen kiinteistö on varustettu tietyllä määrällä sen käyttöä helpottavia järjestelmiä.

43. Kaikesta edellä esitetystä seuraa näin ollen, ettei arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdassa säädettyä verotusta sovelleta silloin, kun laitteiden ja koneiden vuokraus on vain pääsuorituksen eli rakennuksen vuokrauksen liitännäinen suoritus.

44. Saksan hallitus katsoo, että tällainen toteamus on omiaan supistamaan merkittävästi arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdan soveltamisalaa ja että se on vastoin periaatetta, joka koskee kyseisellä direktiivillä käyttöön otettua yleistä järjestelmää koskevien säännösten joustavaa tulkintaa.

45. En ole sen kanssa samaa mieltä.

46. Yhtäältä ei mielestäni ole mahdollista tehdä lopullisia päätelmiä arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdan soveltamisalasta, koska kunkin yksittäisen liiketoimen arviointi vaikuttaa siihen lopulta äärimmäisen paljon. Voin esimerkiksi hyvin kuvitella, että laitteiden ja koneiden vuokrausta voidaan jossakin muussa tilanteessa pitää pääsuorituksena, vaikka siihen liittyisi rakennuksen vuokraus. Kiinteäksi omaisuudeksi luokiteltavien laitteiden ja koneiden vuokraus,[54] joka voisi olla mahdollista ainakin osittain erillään ne sisältävän rakennuksen tai rakennelman vuokrauksesta, on sekin arvonlisäveron alaista arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaisesti.

47. Toisaalta arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan sisältämät ilmaisut voidaan edelleen määritellä laajasti, jolloin tässä säännöksessä tarkoitetut ”laitteet” ja ”koneet” on mahdollista tulkita laveasti. Verovapautuksen kieltäviin säännöksiin sovellettavat tulkintaperiaatteet eivät kaikista edellä mainituista syistä sen sijaan mielestäni sinänsä näytä estävän yhtenä kokonaisuutena pidettävää suoritusta koskevan oikeuskäytännön soveltamista.

[51] Koska näiden tarvikkeiden on todettu kuuluvan kiinteästi kyseiseen kiinteistöön ja niitä on pidettävä sen erottamattomana osana, voitaisiin kiistellä siitä, ovatko ne luonteeltaan *irtaimia*. Ei myöskään voida täysin sulkea pois sitä, että unionin tuomioistuin olisi voinut luokitella kyseiset esineet arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan c alakohdassa tarkoitetuiksi laitteiksi ja koneiksi.

[52] Tuomio 19.12.2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, 39 kohta).

[53] Tuomio 19.12.2018, Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, 41 kohta).

[54] Tämä perustuu mielestäni arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohtaan yhdessä arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdan kanssa, ja se vahvistetaan myös täytäntöönpanoasetuksessa N:o 282/2011 sellaisena kuin se on muutettuna täytäntöönpanoasetuksella N:o 1042/2013 (ks. tämän ratkaisuehdotuksen 4 kohta).

48. Katson näin ollen, että arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohtaa ja 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että navetan vuokrausta koskeva verovapautus kattaa myös kyseisen direktiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdassa tarkoitetun sellaisten laitteiden ja koneiden vuokrauksen, jotka ovat navettana käytettävään rakennukseen soveltuvia erityislaitteita, silloin, kun kyseisten laitteiden ja koneiden käyttöön antaminen vaikuttaa olevan liitännäistä suhteessa navetan vuokraukseen.

Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan tulkinta

49. Saksan hallitus katsoo, että jos unionin tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisukysymykseen siten, ettei arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohtaa pidä soveltaa pääasiassa, koska kyseessä on yhtenä kokonaisuutena pidettävä suoritus, jossa pääasiallisen suorituksen muodostaa navetan vuokraus, mistä seuraa liiketoimen vapauttaminen arvonlisäverosta kyseisen direktiivin 135 artiklan 1 kohdan l alakohdan nojalla, se ei automaattisesti tarkoita, että UStG:n 4 §:n 12 kohdan toisen virkkeen kaltainen kansallinen säännös olisi ristiriidassa arvonlisäverodirektiivin kanssa. Saksan hallituksen mukaan tällöin olisi päinvastoin kysyttävä, voisiko niiden laitteiden ja koneiden vuokraus, joilla navetta on varustettu, olla arvonlisäverollista arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan nojalla, ja se pyytääkin unionin tuomioistuinta vastaamaan tähän kysymykseen.

50. Asiakirja-aineistosta ilmenee kuitenkin, ettei ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ole selvästi eikä nimenomaisesti esittänyt unionin tuomioistuimelle mainitun säännöksen tulkintaa koskevaa kysymystä.[55] Se saattaa tietenkin tulla myöhemmin esiin pääasian tilannetta tarkasteltaessa, mutta on kuitenkin todettava, ettei unionin tuomioistuin voi vastata tähän kysymykseen, jonka vain Saksan hallitus on esittänyt.

Ratkaisuehdotus

51. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Bundesfinanzhofin ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/211/EY 135 artiklan 1 kohdan l alakohtaa ja 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohtaa

on tulkittava siten, että

navetan vuokrausta koskeva verovapautus kattaa myös kyseisen direktiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdassa tarkoitetun sellaisten laitteiden ja koneiden vuokrauksen, jotka ovat navettana käytettävään rakennukseen soveltuvia erityislaitteita, silloin, kun kyseisten laitteiden ja koneiden käyttöön antaminen vaikuttaa olevan liitännäistä suhteessa navetan vuokraukseen.

[55] Ks. erityisesti ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen unionin tuomioistuimen 20.10.2021 esittämään tietopyyntöön antama vastaus, jonka unionin tuomioistuin vastaanotti 1.12.2021.