

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

19 päivänä joulukuuta 2018 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 19 ja 29 artikla sekä 135 artiklan 1 kohdan I alakohta – Varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirto – Kiinteän omaisuuden vuokrauksen vapautus – Vuokrasopimus, joka koskee liiketoimintaan käytettyä kiinteistöä ja tähän toimintaan tarvittavaa irtaimistoa – Suoritukset, jotka liittyvät kiinteistöön, johon arvonlisäveron vähennysoikeus on perustunut – Veron oikaiseminen

Asiassa C-17/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Tribunalul Mureș (Mureșin alioikeus, Romania) on esittänyt 20.12.2017 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 9.1.2018, saadakseen ennakkoratkaisun rikosasiassa, jossa vastaajina ovat

Virgil Mailat,

Delia Elena Mailat ja

Apcom Select SA,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja F. Biltgen (esittelevä tuomari), joka hoitaa kymmenennen jaoston puheenjohtajan tehtäviä, sekä tuomarit E. Levits ja M. Berger,

julkisasiamies: E. Sharpston,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Virgil Mailat, edustajinaan L. Chiriac ja O. D. Crăciun, avocați,
- Delia Elena Mailat, edustajinaan S. Bogdan ja D.-S. Chertes, avocați,
- Romanian hallitus, asiamiehinään R.-H. Radu, C.-R. Căpâlnaru, C. M. Florescu ja E. Gane,
- Euroopan komissio, asiamiehinään A. Armentia 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 2006, L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisäverodirektiivi) 19 ja 29 artiklan sekä 135 artiklan 1 kohdan I alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty rikosasiassa, jossa vastaajina ovat Virgil Mailat ja Delia Elena Mailat sekä Apcom Select SA -niminen kaupallinen yhtiö, jonka hallinnoijina he ovat olleet, ja joka koskee veronkiertoa siten, että vähennettyään arvonlisäveron, joka oli vaihdannan aikaisemmassa vaiheessa maksettu vastaajien liiketoiminnassaan käyttämään kiinteistöön kohdistuneista työsuorituksista, he eivät ole oikaisseet tätä arvonlisäveroa antaessaan vuokralle kyseisen kiinteistön ja toiminnan jatkamisessa tarvittavan irtaimiston.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Arvonlisäverodirektiivin 19 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat vastikkeellisesti tai vastikkeettomasti taikka osakkaan yhtiöön sijoittamana osuutena yhtiölle kokonaan tai osittain siirretyn varallisuuden osalta katsoa, että tavaroiden luovutusta ei ole tapahtunut ja että saajaa on pidettävä luovuttajan toiminnan jatkajana.

Jäsenvaltiot voivat toteuttaa tarvittavat toimenpiteet kilpailun vääristymisen estämiseksi sellaisissa tapauksissa, joissa saaja ei ole kokonaan arvonlisäverovelvollinen. Ne voivat myös toteuttaa kaikki tarpeelliset toimenpiteet estääkseen sen, että veropetoksia voidaan tehdä tai veroa kiertää tätä artiklaa soveltamalla.”

4 Kyseisen direktiivin 29 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Palvelujen suorituksiin sovelletaan 19 artiklaa samoin edellytyksin.”

5 Mainitun direktiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

— —

l) kiinteän omaisuuden vuokraus.”

Romanian oikeus

6 Verokoodeksista annetun lain nro 571/2003 (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal), joka on annettu 23.12.2003 (Monitorul Oficial al României, osa I, nro 927, 23.12.2003) 149 §:ssä, sellaisena kuin se on ollut voimassa joulukuussa 2007, säädetään seuraavaa:

”(1) Tässä pykälässä

— —

d) sijoitusomaisuuteen kohdistuvalla vähennyskelpoisella verolla tarkoitetaan veroa, joka on maksettu tai maksettava liiketoimesta, joka liittyy tällaisen omaisuuden ostamiseen, valmistamiseen, rakentamiseen, muuttamiseen tai nykyaikaistamiseen, ei kuitenkaan veroa, joka on maksettu tai maksettava tällaisen omaisuuden korjaamisesta tai huoltamisesta, eikä veroa, joka kohdistuu sijoitusomaisuuden korjaamiseen tai huoltamiseen tarkoitettujen varaosien ostoon.

--

(4) Edellä 1 momentin d kohdassa tarkoitettu vähennettävä vero on oikaistava

a) kun verovelvollinen käyttää sijoitusomaisuutta

1. kokonaan tai osittain muihin tarkoituksiin kuin taloudelliseen toimintaan

2. toimiin, jotka eivät oikeuta veron vähennykseen

3. toimiin, jotka oikeuttavat erisuuruiseen vähennykseen kuin alun perin toteutettu toimi

--”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

7 Apcom Select, jota Virgil ja Dalia Elena Mailat hallinnoivat, otti toukokuussa 2007 vastaan investointitöiden suoritukset, jotka oli toteutettu ajanjaksona 2006–2007 kiinteistöllä, jolla se harjoitti ravintolatoimintaa. Mainittu yhtiö sai arvonlisäveron vähennyksen näistä työsuorituksista sekä kyseisen ravintolan pitämiseen liittyvistä tuotantotavaroista ja kulutustavaroista.

8 Sama yhtiö teki joulukuussa 2007 erään toisen kaupallisen yhtiön kanssa arvonlisäverosta vapauttamista koskevaa järjestelmää soveltaen vuokrasopimuksen, joka koski kyseessä olevaa kiinteistöä sekä ravintolan pitämiseen liittyviä tuotantotavaroita ja kulutustavaroita. Vuokralainen jatkoi ravintolatoiminnan harjoittamista samalla liikenimellä. Mainittua sopimusta tehtäessä Virgil ja Dalia Elena Mailat eivät tehneet arvonlisäveron oikaisua arvonlisäverosta, joka oli vähennetty työsuorituksista sekä ravintolan pitämiseen liittyvistä tuotantotavaroista ja kulutustavaroista, vaikka he kansallisen säännösten mukaan olivat siihen velvollisia.

9 Tästä syystä Virgil ja Dalia Elena Mailat ja Apcom Select ovat vastaajina ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä olevassa veronkiertoa koskevassa rikosasiassa, joka on tullut vireille valtakunnallisen korruptiontorjuntaviraston aloitteesta.

10 Tässä tilanteessa Virgil ja Dalia Elena Mailat katsovat, että se, että he ovat Apcom Selectin välityksellä vuokranneet toiselle kaupalliselle yhtiölle kiinteistön, jolla he pitivät ravintolaa, sekä tuotantohyödykkeet ja ravintolan pitämiseen liittyneet hyödykkeet, on arvonlisäverodirektiivin 19 ja 29 artiklassa tarkoitettu yrityksen luovutus ja että Apcom Selectillä on siten ollut oikeus vähentää ajanjaksona 2006–2007 toteutettuihin nykyaikaistamistoihin liittyvät arvonlisäverot eikä se ole ollut velvollinen oikaisemaan arvonlisäveroa valtion hyväksi vuokrasopimuksen tekemisen ajankohtana.

11 Tässä tilanteessa Tribunalul Mureș (Mureșin alioikeus, Romania) päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko tilanteessa, jossa yhtiö antaa sopimuksella toiselle yhtiölle vuokralle kiinteistön, jossa se harjoitti aiemmin ravintolatoimintaa, kaikkine tuotantotavaroineen ja kulutustavaroineen, ja vuokralainen jatkaa tätä samaa ravintolatoimintaa samalla liikenimellä kuin sitä harjoitettiin aiemmin, kyseessä [arvonlisäverodirektiivin] 19 ja 29 artiklassa tarkoitettu yrityksen luovutus?

2) Mikäli ensimmäiseen kysymykseen vastataan kieltävästi, onko edellä kuvattu toimi palvelu, jota voidaan pitää arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohdassa tarkoitettuna kiinteän omaisuuden vuokrauksena, vai monimuotoinen palvelu, jota ei voida pitää kiinteän omaisuuden vuokrauksena ja jota verotetaan siten kuin laissa säädetään?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

12 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee lähinnä, onko arvonalisäverodirektiivin 19 artiklassa tarkoitettua varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron käsitettä tulkittava siten, että sen piiriin kuuluu liiketoimi, jolla kaupalliseen toimintaan käytetty kiinteistö annetaan vuokralle yhdessä kaikkien tähän toimintaan käytettyjen tuotantohyödykkeiden ja kulutushyödykkeiden kanssa, kun vuokralainen jatkaa toimintaa samalla liikenimellä.

13 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on syytä todeta, että arvonalisäverodirektiivin 19 artiklan ensimmäinen kohta on sanamuodoltaan samanlainen kuin jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonalisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) 5 artiklan 8 kohta ja että viimeksi mainittua säännöstä koskeva unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö on tarvittavin muutoksin sovellettavissa arvonalisäverodirektiivin 19 artiklan ensimmäiseen kohtaan. Kyseisen oikeuskäytännön mukaan tämän säännöksen tarkoitus on helpottaa yritysten luovutuksia yksinkertaistamalla niitä ja välttämällä luovutuksensaajan varojen rasittamista huomattavalla verotaakalla, joka kuitenkin palautettaisiin myöhemmin ostovähennyksellä (ks. vastaavasti tuomio 27.11.2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, 39 kohta ja tuomio 10.11.2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, 23 kohta).

14 Lisäksi unionin tuomioistuin on katsonut, että varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron käsitettä on tulkittava siten, että se kattaa siirron, joka käsittää liikkeen tai yrityksen itsenäisen osan, joka muodostuu aineellisista ja mahdollisesti aineettomista osatekijöistä, jotka yhdessä muodostavat yrityksen tai sen osan, joka voi harjoittaa itsenäistä liiketoimintaa, mutta se ei kata pelkkää omaisuuden luovutusta, kuten tuotevaraston myyntiä (ks. vastaavasti tuomio 27.11.2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, 40 kohta ja tuomio 10.11.2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, 24 kohta).

15 Samasta unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että jotta kyseessä olisi liikkeen tai yrityksen itsenäisen osan siirto, siirrettyjen omaisuususerien kokonaisuuden on oltava riittävä mahdollistaakseen itsenäisen liiketoiminnan jatkamisen ja että sitä, onko tähän kokonaisuuteen kuuluttava sekä kiinteää että irtainta omaisuutta, on arvioitava kyseessä olevan liiketoiminnan luonteen kannalta (ks. vastaavasti tuomio 10.11.2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, 25 ja 26 kohta).

16 Unionin tuomioistuin on lisäksi katsonut, että jatkettavaksi aiotun liiketoiminnan luonteelle on annettava erityistä merkitystä tehtäessä kaikkien kyseessä olevaa toimea luonnehtivien seikkojen kokonaisarviointia sen ratkaisemiseksi, kuuluuko toimi arvonalisäverodirektiivissä tarkoitettun varallisuuskokonaisuuden siirron käsitteen piiriin (ks. vastaavasti tuomio 10.11.2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, 32 kohta).

17 Siinä tapauksessa, ettei liiketoiminta edellytä erityisten tai liiketoiminnan jatkamiseksi välttämättömillä kiinteillä rakenteilla varustettujen tilojen käyttämistä, arvonalisäverodirektiivin 19 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitettu varallisuuskokonaisuuden siirto voi näin ollen tapahtua myös ilman kiinteistön omistusoikeuden siirtoa (ks. vastaavasti tuomio 10.11.2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, 27 kohta).

18 Sellaisen liiketoiminnan osalta, johon kuuluu irtaimen ja kiinteän omaisuuden muodostaman

erottamattoman kokonaisuuden käyttö, unionin tuomioistuin on lisäksi katsonut, ettei arvonlisäverodirektiivin 19 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitetusta varallisuuskokonaisuuden siirrosta ole kyse silloin, kun liiketiloja ei anneta luovutuksensaajan käyttöön. Erityisesti on niin, että jos liiketilat on varustettu liiketoiminnan jatkamiseksi tarpeellisilla kiinteillä rakenteilla, kiinteän omaisuuden on kuuluttava luovutettaviin osiin, jotta kyse voisi olla arvonlisäverodirektiivissä tarkoitetusta varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirrosta (ks. vastaavasti tuomio 10.11.2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, 28 kohta).

19 Pääasiassa kyseessä olevan toiminnan eli ravintolan pitämisen osalta on syytä todeta, että kyseessä on toiminta, jota ei lähtökohtaisesti voida harjoittaa ilman liiketiloja. Muulloin kuin ruokaa liikkuvasta myyntipaikasta myytäessä ravintolatoiminta nimittäin edellyttää, että toiminnanharjoittajalla on käytössään tila, jota voidaan käyttää keittiönä ja jossa voidaan säilyttää ruoka-annosten valmistamiseen tarvittavia laitteita, välineitä ja raaka-aineita. Pääasiassa ei kuitenkaan ole kyse ruoan myynnistä liikkuvasta myyntipaikasta vaan toiminnan harjoittamisesta kiinteässä toimipaikassa, jossa on sekä keittiö että ravintolasali.

20 On syytä muistuttaa, että vaikka kyse on liiketoiminnasta, jota ei voida harjoittaa ilman liiketiloja, tietynlaisen liiketoiminnan jatkamiseksi ei ole välttämätöntä, että liikkeen omistaja omistaa myös kiinteistön, jossa liike sijaitsee (ks. vastaavasti tuomio 10.11.2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, 34 kohta). Unionin tuomioistuin on siten katsonut, että jos kyseessä olevan liiketoiminnan jatkaminen edellyttää, että ostaja käyttää myyjän käytössä olleita tiloja, mikään ei ole lähtökohtaisesti esteenä sille, että käyttöoikeus siirretään tekemällä vuokrasopimus (tuomio 10.11.2011, Schriever, C-444/10, EU:C:2011:724, 36 kohta).

21 On kuitenkin täsmennettävä, että 10.11.2011 annetulla tuomiolla Schriever (C-444/10, EU:C:2011:724) ratkaistu asia, jossa unionin tuomioistuin esitti nämä kannanotot, koski tilannetta, jossa mainitussa asiassa kyseessä olleen liiketoiminnan jatkajalle siirrettiin omistusoikeus toiminnassa käytettävään tavaravarastoon ja laitteisiin, joiden katsottiin yhdessä muodostavan kyseisen toiminnan jatkamiseen riittävän irtaimistokokonaisuuden.

22 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä sen sijaan ilmenee, että kaikki pääasiassa kyseessä olevan liiketoiminnan harjoittamiseen tarvittavat omaisuuserät on pelkästään vuokrattu eikä niiden omistusoikeutta ole siirretty.

23 Tällainen näiden omaisuuserien muodostaman kokonaisuuden antaminen käytettäväksi ei kuitenkaan ole arvonlisäverodirektiivin 19 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitettu varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirto.

24 Hyödyllisen vastauksen antamiseksi ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle on kuitenkin syytä todeta, että unionin tuomioistuimelle esitetyistä huomautuksista ilmenee, että tiettyä osaa irtaimistosta ei ole vuokrattu vaan myyty saajalle. On viime kädessä kansallisen tuomioistuimen asiana määrittää, ovatko nämä omaisuuserät yksinään riittäneet siihen, että saaja on voinut jatkaa kyseessä olevaa liiketoimintaa itsenäisesti, vai onko pääasiassa kyseessä olevan vuokrasopimuksen kohteena oleva kiinteistö ollut varustettu kyseisen liiketoiminnan jatkamiseen tarvittavalla välineistöllä.

25 On syytä todeta lisäksi yhtäältä, että arvonlisäverodirektiivin 19 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitetun varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron käsitteen piiriin kuuluminen edellyttää, että saajan tarkoituksena on ollut harjoittaa siirretyn liikkeen tai yrityksen osan toimintaa eikä pelkästään heti lopettaa kyseistä toimintaa ja mahdollisesti myydä varastoa (ks. vastaavasti tuomio 27.11.2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, 44 kohta).

26 Tältä osin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että ostajan aikomukset

voidaan ottaa tai ne on tietyissä tapauksissa otettava huomioon toimeen liittyvien seikkojen kokonaisarvioinnissa, jos niiden tueksi on objektiivista näyttöä (tuomio 10.11.2011, Schrieffer, C-444/10, EU:C:2011:724, 38 kohta).

27 Vaikka onkin totta, että pääasian oikeudenkäynnissä on kiistatonta, että vuokralainen on yli kahden vuoden ajan jatkanut itsenäistä liiketoimintaa, jota vuokranantaja oli harjoittanut aikaisemmin, ja että se on unionin tuomioistuimelle esitetyistä huomautuksista ilmenevin tavoin ottanut työntekijät palvelukseensa, käyttänyt samoja tavarantoimittajia ja täyttänyt vuokranantajan omille asiakkailleen antamat kaupalliset sitoumukset, vuokralainen ei kuitenkaan ole milloinkaan voinut lopettaa kyseistä liiketoimintaa, koska vuokralainen ei ollut saanut omistukseensa suurinta osaa kyseisen toiminnan harjoittamiseen tarvittavasta omaisuudesta, jolloin sillä ei ole ollut siihen määräysvaltaa.

28 Vaikka toisaalta onkin totta, että arvonlisäverodirektiivin 19 artiklan ensimmäisessä kohdassa tarkoitetun varallisuudensiirtotoimen kokonaisarvioinnissa on otettava huomioon sellaisia seikkoja kuin vuokrasopimuksen kestoaja ja sovitut menettelytavat vuokrasuhteen lopettamiseksi, tästä huolimatta on niin, ettei vuokrasopimuksen kestoajalla eikä mahdollisuudella vuokrasuhteen lopettamiseen lyhyellä irtisanomisajalla ole sellaisenaan ratkaisevaa merkitystä siten, että niistä olisi pääteltävä saajan aikoneen heti lopettaa luovutetun liikkeen tai yrityksen osan (ks. vastaavasti tuomio 10.11.2011, Schrieffer, C-444/10, EU:C:2011:724, 42 ja 43 kohta). Koska nyt käsiteltävässä tapauksessa vuokralainen Apcom Select ei edellisestä kohdasta ilmenevin tavoin ole missään tapauksessa voinut lopettaa kyseessä olevaa liiketoimintaa, se seikka, ettei arvonlisäverodirektiivin 19 artiklan ensimmäisen kohdan soveltamista voida evätä pelkästään yhdellä näistä perusteista (ks. vastaavasti tuomio 10.11.2011, Schrieffer, C-444/10, EU:C:2011:724, 42–44 kohta), on merkityksetön arvioitaessa pääasiassa kyseessä olevan liiketoimen luokittelua mainitun säännöksen kannalta.

29 Lisäksi on syytä muistuttaa, että se seikka, että arvonlisäverodirektiivin 19 artiklan ensimmäisessä kohdassa edellytetään saajan olevan luovuttajan henkilön seuraaja, ei merkitse sitä, että tämä seuraajuus olisi kyseisen säännöksen soveltamisen edellytys (tuomio 27.11.2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, 43 kohta). Näin ollen myös se seikka, että saaja on tässä tapauksessa jatkanut toiminnan harjoittamista samalla liikenimellä kuin luovuttaja, on merkityksetön määritettäessä sitä, kuuluuko pääasiassa kyseessä oleva liiketoimi arvonlisäverodirektiivin 19 artiklan ensimmäisen kohdan soveltamisalaan vai ei.

30 Ensimmäiseen kysymykseen on edellä esitetyin perustein vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 19 artiklassa tarkoitettua varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron käsitettä on tulkittava siten, että sen piiriin ei kuulu liiketoimi, jolla kaupalliseen toimintaan käytetty kiinteistö annetaan vuokralle yhdessä kaikkien tähän toimintaan käytettyjen tuotantohyödykkeiden ja kulutushyödykkeiden kanssa, vaikka vuokralainen jatkaa vuokralleantajan toimintaa samalla liikenimellä.

Toinen kysymys

31 Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohtaa tulkittava siten, että vuokrasopimus, joka koskee kaupalliseen toimintaan käytettyä kiinteistöä ja kaikkia toimintaan tarvittavia tuotantotavaroita ja kulutustavaroita, on tässä säännöksessä tarkoitettu ”kiinteän omaisuuden vuokraus”, vai onko tällaista sopimusta pidettävä monimuotoisena palveluna.

32 Tähän kysymykseen vastaamiseksi on syytä muistuttaa, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että 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 (tuomio 27.6.2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

33 Tältä osin unionin tuomioistuin on katsonut, 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 jakaminen osiin olisi keinotekoisia (tuomio 27.6.2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

34 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 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 (tuomio 27.6.2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Vaikka on totta, että kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on määrittää, tekeekö verovelvollinen tietyssä tapauksessa yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen, ja arvioida tämän osalta lopullisesti tosiseikkoja, unionin tuomioistuin voi kuitenkin esittää kansalliselle tuomioistuimelle kaikki tulkintaan liittyvät seikat, joista on hyötyä riidan ratkaisemiseksi (tuomio 27.6.2013, RR Donnelley Global Turnkey Solutions Poland, C-155/12, EU:C:2013:434, 23 kohta).

36 Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohtaan sisältyvästä käsitteestä ”kiinteän omaisuuden vuokraus” on siten syytä muistuttaa, että kun mainittuun säännökseen ei sisälly tämän käsitteen määritelmää, säännöksessä tarkoitettu ”kiinteän omaisuuden vuokraus” on oikeuskäytännössä määritelty siten, että se on kiinteistön omistajan vuokralaiselle tietyksi sovituksi ajaksi vastiketta vastaan antama oikeus hallita kiinteistöä ja sulkea muut henkilöt tämän oikeuden käyttämisen ulkopuolelle (ks. mm. tuomio 4.10.2001, ”Goed Wonen”, C-326/99, EU:C:2001:506, 55 kohta ja tuomio 6.12.2007, Walderdorff, C-451/06, EU:C:2007:761, 17 kohta).

37 Lisäksi oikeuskäytännön mukaan arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä käsitteitä, joihin käsite ”kiinteän omaisuuden vuokraus” sisältyy, on tulkittava suppeasti, koska vapautukset ovat poikkeuksia siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta (tuomio 6.12.2007, Walderdorff, C-451/06, EU:C:2007:761, 18 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Nyt käsiteltävässä tapauksessa on siten tutkittava, onko pääasiassa kyseessä olevaa liiketoimea eli vuokrausta, joka koskee kaupalliseen toimintaan käytettyä kiinteistöä ja samanaikaisesti kaikkia toimintaan tarvittavia tuotantotarvikkeita ja kulutustavaroita, pidettävä yhtenä ainoana suorituksena vai useina erillisinä ja itsenäisinä suorituksina, joita on arvonlisäveron kannalta arvioitava erikseen.

39 Tältä osin unionin tuomioistuimelle toimitetusta asiakirja-aineistosta ilmenee, ettei vuokrasopimuksen kohteena oleva irtaimiston vuokraus näytä olevan erotettavissa pääasiassa kyseessä olevasta kiinteistön vuokrauksesta. Ei myöskään ole kiistetty, että osa näistä irtaimista esineistä, kuten tuotantotarvikkeet ja keittiökojeet, on kiinteästi yhdistetty kiinteistöön ja niiden on sen vuoksi katsottava kuuluvan kiinteistöön erottamattomasti. Koska myös kulutustarvikkeita, jotka on vuokrattu tai joita on luovutettu samanaikaisesti kiinteistön kanssa, käytettiin ravintolatoimintaan samalla tavoin kuin kiinteistöä, tällä vuokrauksella/luovutuksella ei voida

myöskään katsoa olleen itsenäistä tavoitetta vaan sitä on pidettävä keinona nauttia parhaissa olosuhteissa pääasiallisesta palvelusta eli kiinteistön vuokrauksesta.

40 Kiinteistön vuokrausta on siten pidettävä pääasiallisena suorituksena, johon muut suoritukset eli tuotantotarvikkeiden ja kulutustarvikkeiden vuokraus ovat pelkästään liitännäisessä suhteessa.

41 Toiseen kysymykseen on edellä todetuin perustein vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohtaa on tulkittava siten, että vuokrasopimus, joka koskee kaupalliseen toimintaan käytettyä kiinteistöä ja kaikkia toimintaan tarvittavia tuotantotavaroita ja kulutustavaroita, on yksi ainoa suoritus, jossa kiinteistön vuokraus on pääasiallinen suoritus.

Oikeudenkäyntikulut

42 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 (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 19 artiklassa tarkoitettua varallisuuskokonaisuuden tai sen osan siirron käsitettä on tulkittava siten, että sen piiriin ei kuulu liiketoimi, jolla kaupalliseen toimintaan käytetty kiinteistö annetaan vuokralle yhdessä kaikkien tähän toimintaan käytettyjen tuotantohyödykkeiden ja kulutushyödykkeiden kanssa, vaikka vuokralainen jatkaa vuokralleantajan toimintaa samalla liikenimellä.**

2) **Direktiivin 2006/112 135 artiklan 1 kohdan I 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.**

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: romania.