

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

4 päivänä toukokuuta 2023 (\*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Verotus – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohta – 135 artiklan 1 kohdan I alakohdassa säädettyä vapautusta koskevat poikkeukset – Pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokraus maatalousrakennuksen vuokrauksen yhteydessä

Asiassa C-516/21,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) on esittänyt 26.5.2021 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 20.8.2021, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

**Finanzamt X**

vastaa

**Y,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Lycourgos sekä tuomarit L. S. Rossi, J.-C. Bonichot, S. Rodin ja O. Spineanu-Matei (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: G. Pitruzzella,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Saksan hallitus, asiamiehinnään J. Möller ja A. Hoesch,
- Euroopan komissio, asiamiehinnään R. Pethke ja V. Uher,

kuultuaan julkisasiamiehen 8.12.2022 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

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) 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Finanzamt X (verovirasto X,

Saksa) (jäljempänä verohallinto) ja Y ja joka koskee sellaisen liiketoimen arvonlisäverollisuutta, jossa maatalousrakennuksen vuokrauksen yhteydessä annetaan käyttöön laitteita ja koneita.

## **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

### ***Unionin oikeus***

#### *Arvonlisäverodirektiivi*

3 Arvonlisäverodirektiivin IX osastossa on 3 luku, jonka otsikko on ”Muiden toimintojen vapautukset” ja jossa on 135 artikla, jossa säädetään seuraavaa:

”1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta seuraavat liiketoimet:

— —

l) kiinteän omaisuuden vuokraus.

2. Edellä 1 kohdan l alakohdassa säädettyä vapautusta ei sovelleta seuraaviin liiketoimiin:

— —

b) alueiden vuokraus kulkuneuvojen paikoitusta varten;

c) pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokraus;

— —

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

#### *Täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011*

4 Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä annetun direktiivin 2006/112/EY täytäntöönpanotoimenpiteistä 15.3.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanoasetuksen (EU) N:o 282/2011 (EUVL 2011, L 77, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 7.10.2013 annetulla neuvoston täytäntöönpanoasetuksella (EU) N:o 1042/2013 (EUVL 2013, L 284, s. 1) (jäljempänä täytäntöönpanoasetus N:o 282/2011), 13 b artiklan d alakohdan sanamuoto on seuraava:

”Sovellettaessa [arvonlisäverodirektiiviä], ’kiinteänä omaisuutena’ pidetään seuraavia:

— —

d) osa, laite tai kone, joka on asennettu pysyvästi rakennukseen tai rakennelmaan ja jota ei voida siirtää tuhoamatta tai muuttamatta rakennusta tai rakennelmaa.”

5 Asetuksen N:o 1042/2013 3 artiklan kolmannen kohdan nojalla täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 13 b artiklaa alettiin soveltaa 1.1.2017 alkaen.

### ***Saksan oikeus***

6 Liikevaihtoverosta 21.2.2005 annetun lain (Umsatzsteuergesetz; BGBl. 2005 I, s. 386), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, 4 §:n 12 kohdan ensimmäisessä virkkeessä säädetään seuraavaa:

”Tämän lain 1 §:n 1 momentin 1 kohdassa tarkoitetuista liiketoimista verosta vapautettuja ovat

— —

12. a) kiinteän omaisuuden vuokraus, — —”

7 Liikevaihtoverolain, sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasian tosiseikkoihin, 4 §:n 12 kohdan toisessa virkkeessä täsmennetään, että ”[v]erosta vapautettua ei ole sellaisten koneiden ja muiden laitteiden vuokraus, jotka kuuluvat tietyille tuotantolaitokselle (toimintalaitteistot), vaikka ne olisivat kiinteistön ainesosia”.

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys**

8 Y antoi vuosina 2010–2014 vuokralle vuokrasopimuksen mukaisesti kalkkunanavetan, jossa oli pysyvästi asennettuja laitteita ja koneita. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan näihin laitteisiin ja koneisiin kuului muun muassa kalkkunoiden ruokkimisessa käytettävä rehun spiraalikuljetin sekä kalkkunoiden kasvuvaiheeseen sovitettua lämpötilaa ja valaistusta ylläpitävä lämmitys-, ilmanvaihto- ja valaistusjärjestelmä, jolla taattiin kalkkunoille kasvuolosuhteet, joita niiden teuraspainon saavuttaminen tietyssä ajassa edellytti. Mainitut laitteet ja koneet soveltuivat erityisesti siihen, että rakennusta käytettiin tällaisen siipikarjan kasvatukseen.

9 Vuokrasopimuksen mukaisesti Y sai navettarakennuksen sekä laitteiden ja koneiden käyttöön antamisesta yhtenäisen korvauksen. Y katsoi, että hänen vuokraussuorituksensa oli kokonaisuudessaan vapautettu arvonnäisäverosta.

10 Verohallinto sitä vastoin katsoi, että kyseessä olevien laitteiden ja koneiden vuokraus ei ollut vapautettu arvonnäisäverosta ja että sovitusta yhtenäisestä korvauksesta, josta 20 prosenttia kohdistui laitteiden ja koneiden vuokraukseen, oli tältä osin maksettava arvonnäisäveroa. Tämä viranomaisen teki veronäisäsupäätökset riidanalaisten vuosien osalta.

11 Finanzgericht (verotuomioistuin, Saksa) hyväksyi Y:n näistä päätöksistä nostaman kanteen sekä unionin tuomioistuimen että Bundesfinanzhofin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) oikeuskäytännön perusteella ja katsoi, että kyseessä oleva vuokraussuoritus oli kokonaan vapautettu verosta. Kyseisen tuomioistuimen mukaan laitteiden ja koneiden käyttöön antaminen oli navettarakennuksen käyttöön antamisen liitännäissuoritus, ja se oli vapautettava verosta samalla perusteella.

12 Verohallinto teki tästä tuomiosta Revision-valituksen Bundesfinanzhofiin, joka on ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin.

13 Kyseinen tuomioistuin pohtii, miten arvonnäisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohtaa on tulkittava.

14 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo ensinnäkin 19.12.2018 annetun tuomion Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038) perusteella, että spiraalikuljettimien, lämmitys- ja ilmanvaihtolaitteiden sekä valaistusjärjestelmien vuokraus on vapautettu arvonnäisäverosta arvonnäisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohdan nojalla. Tällaista tulkintaa tukee sen mukaan täytäntöönpanoasetuksen N:o 282/2011 13 b artiklan d alakohta sekä Saksan siviilioikeus, jonka perusteella navettaan pysyvästi asennetut laitteet ovat sen kiinteistön ainesosia, johon ne kuuluvat.

15 Toiseksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että siitä huolimatta, että arvonnäisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohta ja 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen

alakohdan c alakohda eroavat toisistaan sanamuodoltaan, ja kyseisen direktiivin eri kieliversioiden välisistä eroista riippumatta vuokrausta tarkoittavia termejä on arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdan tulkintaa varten kohdeltava samalla tavalla.

16 Kolmanneksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, että 4.3.2021 annetusta tuomiosta Frenetikexito (C?581/19, EU:C:2021:167) ilmenee, että kokonaisuuden muodostavan liiketoimen yhteydessä on arvioitava kokonaisvaltaisesti sitä, onko siinä kyse yhdestä vai useammasta suorituksesta, koska jokaista suoritusta on pääsääntöisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä suorituksena arvonlisäveroa sovellettaessa, vai muodostavatko ne jakamattoman kokonaisuuden, jota ei voida keinotekoisesti paloitella osiin.

17 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin täsmentää, että Finanzgericht on näiden oikeuskäytännössä vahvistettujen periaatteiden perusteella katsonut, että käsiteltävässä asiassa sellaisten erityislaitteiden ja ?koneiden käyttöön antaminen, joiden tarkoituksena oli ainoastaan mahdollistaa kalkkunavetan käyttö parhaissa olosuhteissa, on pääsuorituksen eli rakennuksen käyttöön antamisen liitännäissuoritus. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin siteeraa 19.12.2018 annettua tuomiota Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038) ja katsoo, että tällainen arviointi, jonka perusteella voidaan katsoa, että kyseessä on yhtenä kokonaisuutena pidettävä suoritus, on unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukainen.

18 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan tässä asiayhteydessä arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdtaa on mahdollista tulkita kahdella tavalla.

19 Ensimmäisen tulkinnan mukaan periaatteet, jotka unionin tuomioistuin on vahvistanut sen määrittämiseksi, onko kyseessä yhtenä kokonaisuutena pidettävä taloudellinen suoritus, mahdollistavat sellaisen suorituksen vapauttamisen arvonlisäverosta, josta kyseinen vero olisi lähtökohtaisesti kannettava arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdan nojalla silloin, kun se on verosta vapautetun suorituksen liitännäissuoritus. Kyseisen tuomioistuimen mukaan tätä tulkintaa tukee unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntö, erityisesti 13.7.1989 annettu tuomio Henriksen (173/88, EU:C:1989:329, 17 ja 18 kohta), 19.12.2018 annettu tuomio Mailat (C?17/18, EU:C:2018:1038), joka koskee muun muassa varastojen siirtoa ravintolan vuokrauksen yhteydessä, ja 18.1.2018 annettu tuomio Stadion Amsterdam (C?463/16, EU:C:2018:22), jonka mukaan yhtenä kokonaisuutena pidettävään suoritukseen sovelletaan arvonlisäverokantaa, joka määritetään sen pääasiallisen osatekijän perusteella.

20 Tästä seuraa, että arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdan soveltaminen rajoittuu tapauksiin, joissa pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden käyttöön antaminen ei riipu rakennuksen tai maa-alueen käyttöön antamisesta.

21 Toisen tulkinnan mukaan arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdassa edellytettäisiin yhtenä kokonaisuutena pidettävän liiketoimen jakamista osiin erottelemalla kyseisen direktiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohdan nojalla arvonlisäverosta vapautetut suoritukset suorituksista, jotka ovat kyseisen veron alaisia mainitun direktiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdan nojalla.

22 Tällainen tulkinta saa tukea myös unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, erityisesti 2.7.2020 annetusta tuomiosta Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö (Konesalipalvelu) (C?215/19, EU:C:2020:518, 43 kohta), jonka mukaan kiinteistön vuokrauksen verovapaus, joka perustuu tämän vuokrauksen passiiviseen luonteeseen, ei enää ole perusteltua, kun vuokraukseen kuuluu muuta kaupallista toimintaa, josta kiinteistön omistaja vastaa, kuten käytön valvonta, hoito ja jatkuva ylläpito, sekä muiden rakennelmien tarjoaminen käytettäväksi siten, että täysin poikkeuksellisia olosuhteita lukuun ottamatta tätä vuokrausta ei voida pitää ensisijaisena

palvelusuorituksena. Tästä voisi seurata, että arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdassa tarkoitettu laitteiden ja koneiden käyttöön antaminen ei ole passiivista vaan se sisältää ennen kaikkea näiden koneiden ja laitteiden käyttökunnossa pitämisen.

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

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

### **Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu**

24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohtaa tulkittava siten, että sitä ei sovelleta pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokraukseen, kun tämä vuokraus on liitännäinen suoritus pääsuoritukselle eli rakennuksen vuokraukselle, joka tapahtuu samojen osapuolten välillä tehdyn vuokrasopimuksen perusteella ja joka on kyseisen direktiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohdan nojalla vapautettu verosta, ja kun nämä suoritukset muodostavat yhtenä kokonaisuutena pidettävän taloudellisen suorituksen.

25 Arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdassa säädetään, että pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokraus ei kuulu tämän direktiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohdassa säädetyn kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevan arvonlisäverovapautuksen piiriin.

26 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee tältä osin, ettei ennakkoratkaisua pyytäneellä tuomioistuimella ole epäilyksiä arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdan sovellettavuudesta tilanteeseen, jossa pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokraus ei riipu kiinteän omaisuuden vuokrauksesta.

27 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo kuitenkin, että pääasiassa tällaisten laitteiden ja koneiden käyttöön antaminen on liitännäinen suoritus pääsuoritukselle, joka muodostuu rakennuksen käyttöön antamisesta, ja että se on erottamaton osa kyseistä suoritusta, joten nämä käyttöön antamiset muodostavat yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen arvonlisäveron soveltamisen kannalta.

28 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on katsottu, että 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 suorituksesta (tuomio 25.3.2021, Q-GmbH (Erytisten riskien vakuutus), C?907/19, EU:C:2021:237, 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

29 Vaikka jokaista liiketoimea on arvonlisäverotuksessa tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä, taloudelliselta kannalta katsottuna yhtenä kokonaisuutena pidettävästä suorituksesta muodostuvaa liiketoimea ei pidä jakaa keinotekoisesti osiin, jottei arvonlisäverojärjestelmän toimivuutta vaarannettaisi. Kyseessä on yhtenä kokonaisuutena pidettävä suoritus silloin, kun verovelvollisen asiakkaalle tarjoamat useat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen,

että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoisia (ks. vastaavasti tuomio 25.3.2021, Q-GmbH (Erityisten riskien vakuutus), C-907/19, EU:C:2021:237, 20 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Näin on muun muassa silloin, kun yhden tai useamman osatekijän on katsottava muodostavan pääasiallisen suorituksen, kun taas muiden osatekijöiden on päinvastoin katsottava olevan liitännäinen suoritus tai liitännäisiä suorituksia, joita kohdellaan verotuksessa samoin kuin pääasiallista suoritusta. Suoritusta on pidettävä pääsuoritukselle liitännäisenä erityisesti silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa (tuomio 25.3.2021, Q-GmbH (Erityisten riskien vakuutus), C-907/19, EU:C:2021:237, 21 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Tällaisen yhtenä kokonaisuutena pidettävän taloudellisen suorituksen yhteydessä liitännäistä suoritusta kohdellaan arvonlisäverotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta (ks. vastaavasti tuomio 25.2.1999, CPP, C-349/96, EU:C:1999:93, 32 kohta ja tuomio 21.6.2007, Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, 20 kohta).

32 Unionin tuomioistuin katsoi tältä osin, että kiinteän omaisuuden vuokraus, johon sovelletaan arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohtaa, ja tähän vuokraukseen liittyvät palvelusuoritukset voivat muodostaa yhden ainoan suorituksen arvonlisäverotuksen kannalta (ks. vastaavasti tuomio 27.9.2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, 28 kohta). Lisäksi unionin tuomioistuin katsoi 19.12.2018 antamassaan tuomiossa Mailat (C-17/18, EU:C:2018:1038, 39–41 kohta), että arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohtaa on tulkittava siten, että vuokrasopimus, joka koskee ravintolan kaupalliseen toimintaan käytettyä kiinteistöä ja tähän toimintaan tarvittavia tuotantotavaroita ja kulutustavaroita, on yhtenä kokonaisuutena pidettävä suoritus, jossa kiinteistön vuokraus on pääasiallinen suoritus.

33 Lisäksi unionin tuomioistuin on tulkitessaan jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1) säännöksiä, joiden sanamuoto on olennaisilta osin sama kuin arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan I kohdan ja 2 kohdan ensimmäisen alakohdan sanamuoto, katsonut, että koska kiinteän omaisuuden vuokrauksen käsite kattaa väistämättä vuokrauksen pääasiallisena kohteena olevan kiinteistön vuokrauksen lisäksi myös kaiken siihen liittyvän omaisuuden vuokrauksen, pysäköintialueiden vuokrausta ei jätetä kiinteän omaisuuden vuokrausta koskevan arvonlisäverovapautuksen ulkopuolelle, jos se liittyy läheisesti tällaisen omaisuuden vuokraukseen, joten nämä kaksi vuokrausta muodostavat yhden ainoan liiketoimen (ks. vastaavasti tuomio 13.7.1989, Henriksen, 173/88, EU:C:1989:329, 14–17 kohta).

34 Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 39 kohdassa todennut, arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohta ei näin ollen ole säännös, josta seuraa, että yhtenä kokonaisuutena pidettävä liiketoimi on jaettava erillisiin suorituksiin, kuten Saksan hallitus väittää.

35 Vakiintuneesta oikeuskäytännöstä tosin ilmenee, että arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdassa tarkoitettujen vapautusten kuvaamisessa käytettyjä käsitteitä on tulkittava suppeasti, koska vapautukset ovat poikkeuksia siitä yleisestä periaatteesta, jonka mukaan arvonlisävero kannetaan jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta palvelujen suorituksesta (tuomio 19.12.2018, Mailat, C-17/18, EU:C:2018:1038, 37 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Näin ollen tällaiseen arvonlisäverovapautusta koskevaan säännökseen kohdistuvia poikkeuksia, joiden johdosta niissä tarkoitetuista liiketoimista on suoritettava veroa, mikä on kyseisen direktiivin perustana oleva perussääntö, on tulkittava laajasti (määräys 1.12.2021, Pils- & Zemes dienests, C-598/20, ei julkaistu, EU:C:2021:971, 29 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

36 Nämä periaatteet eivät kuitenkaan estä soveltamasta oikeuskäytäntöä, jonka mukaan eri suoritukset, jotka muodostavat yhtenä kokonaisuutena pidettävän taloudellisen suorituksen, noudattavat samaa arvonlisäverosääntelyä. Unionin tuomioistuin on nimittäin todennut, että jos jäsenvaltioille sallittaisiin mahdollisuus soveltaa eri arvonlisäverokantoja yhtenä kokonaisuutena pidettävän suorituksen muodostaviin eri osatekijöihin, merkitsisi tämä sitä, että tämä suoritus jaettaisiin keinotekoisesti osiin ja arvonlisäverojärjestelmän toimivuus vaarannettaisiin (ks. vastaavasti tuomio 18.1.2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, 26 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

37 Käsiteltävässä asiassa pääasia koskee kalkkunanavetan ja kyseiseen rakennukseen pysyvästi asennettujen ja erityisesti tähän kasvatukseen soveltuvien laitteiden vuokrausta; vuokrasopimus on tehty samojen osapuolten välillä ja siitä maksetaan yhtenäinen korvaus. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on selvitettävä, muodostavatko nämä suoritukset yhtenä kokonaisuutena pidettävän taloudellisen suorituksen, kuten se näyttää esittävän.

38 Jos asia on näin, edellä 31–33 kohdassa mainitusta oikeuskäytännöstä seuraa, että kun on kyse yhtenä kokonaisuutena pidettävästä taloudellisesta suorituksesta, joka muodostuu arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohdan nojalla arvonlisäverosta vapautetusta pääasiallisesta suorituksesta, joka muodostuu kiinteän omaisuuden vuokrauksesta, ja liitännäisestä suorituksesta, joka on erottamaton osa pääasiallista suoritusta eikä lähtökohtaisesti kuulu tämän verovapautuksen piiriin kyseisen direktiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohdan nojalla, liitännäistä suoritusta kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtävänä on myös määrittää, ovatko suoritukset, joista tällainen yhtenä kokonaisuutena pidettävä taloudellinen suoritus muodostuu, luonteeltaan pääasiallisia vai liitännäisiä suorituksia.

39 Edellä esitettyjen seikkojen perusteella esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohtaa on tulkittava siten, että sitä ei sovelleta pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokraukseen, kun tämä vuokraus on liitännäinen suoritus pääsuoritukselle eli rakennuksen vuokraukselle, joka tapahtuu samojen osapuolten välillä tehdyn vuokrasopimuksen perusteella ja joka on kyseisen direktiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohdan nojalla vapautettu verosta, ja kun nämä suoritukset muodostavat yhtenä kokonaisuutena pidettävän taloudellisen suorituksen.

## **Oikeudenkäyntikulut**

40 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 (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

**Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 135 artiklan 2 kohdan ensimmäisen alakohdan c alakohtaa**

**on tulkittava siten, että**

**sitä ei sovelleta pysyvästi asennettujen laitteiden ja koneiden vuokraukseen, kun tämä vuokraus on liitännäinen suoritus pääsuoritukselle eli rakennuksen vuokraukselle, joka tapahtuu samojen osapuolten välillä tehdyn vuokrasopimuksen perusteella ja joka on kyseisen direktiivin 135 artiklan 1 kohdan I alakohdan nojalla vapautettu verosta, ja kun nämä suoritukset muodostavat yhtenä kokonaisuutena pidettävän taloudellisen**

**suorituksen.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: saksa.