

## Downloaded via the EU tax law app / web

Väliaikainen versio

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (seitsemäs jaosto)

27 päivänä maaliskuuta 2019 (\*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Direktiivi 2006/112/EY – Verolainsäädännön yhdenmukaistaminen – Ostoihin sisältyvän veron vähentäminen – Kiinteistöinvestointi – Myynti- ja takaisinvuokraus (sale and lease back) – Arvonlisäverovähennyksen oikaiseminen – Arvonlisäveron neutraalisuuden periaate – Yhdenvertaisen kohtelun periaate

Asiassa C-201/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka cour d'appel de Mons (Monsin ylioikeus, Belgia) on esittänyt 9.3.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 19.3.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

### **Mydibel SA**

vastaaan

### **Belgian valtio,**

UNIONIN TUOMIOISTUIN (seitsemäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz sekä tuomarit C. Vajda (esittelevä tuomari) ja P. G. Xuereb

julkisasiamies: G. Pitruzzella,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Mydibel SA, edustajanaan W. Huber, avocat,
- Belgian hallitus, asiamiehinään J.-C. Halleux, P. Cottin ja C. Pochet,
- Euroopan komissio, asiamiehinään J. Jokubauskaitis ja N. Gossement,

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), sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EU (EUVL 2010, L 10, s. 14) (jäljempänä arvonlisäverodirektiivi), 14, 15, 168, 184, 185, 187 ja 188 artiklan sekä arvonlisäveron

neutraalisuuden ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteiden tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa ovat vastakkain Mydibel SA ja Belgian valtio ja joka koskee arvonlisäverovähennyksen oikaisemista.

### **Asiaa koskevat oikeussäännöt**

3 Arvonlisäverodirektiivin 14 artiklassa säädetään seuraavaa:

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

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitetun liiketoimen lisäksi tavaroiden luovutuksena pidetään seuraavia liiketoimia:

a) omaisuuden omistusoikeuden vastikkeellista siirtoa viranomaisen määräyksestä, sen nimissä tai suoraan lain nojalla;

b) tavaroiden luovutusta sellaisen tavaroista tehdyn määräaikaisen vuokrasopimuksen tai osamaksusopimuksen perusteella, johon sisältyy ehto omistusoikeuden siirtymisestä viimeistään viimeisen maksuerän maksamisen yhteydessä;

c) tavaroiden siirtoa osto- tai myyntikomissiota koskevan sopimuksen perusteella.

3. Jäsenvaltiot voivat pitää tiettyjen rakennuskohteiden luovutusta tavaroiden luovutuksena.”

4 Kyseisen direktiivin 15 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Sähkö, kaasu, lämpö, kylmyys ja muut vastaavat rinnastetaan aineelliseen omaisuuteen.

2. Jäsenvaltiot voivat pitää aineellisena omaisuutena:

a) tiettyjä oikeuksia kiinteään omaisuuteen;

b) esineoikeuksia, jotka antavat haltijalleen käyttöoikeuden kiinteään omaisuuteen;

c) osuuksia tai osakkeita, jotka antavat haltijalleen laillisen tai tosiasiallisen omistus- tai hallintaoikeuden kiinteään omaisuuteen tai sen osaan.”

5 Mainitun direktiivin 168 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Siltä osin kuin tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus siinä jäsenvaltiossa, jossa tämä suorittaa kyseiset liiketoimet, vähentää verosta, jonka tämä on velvollinen maksamaan, seuraavat määrät:

a) arvonlisävero, joka on kyseisen jäsenvaltion alueella maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on luovuttanut tai luovuttaa tälle;

b) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin 18 artiklan a alakohdan ja 27 artiklan mukaisesti rinnastettavista liiketoimista;

c) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden yhteisöhankinnoista 2 artiklan 1 kohdan b alakohdan i alakohdan mukaisesti;

d) arvonlisävero, joka on maksettava tavaroiden yhteisöhankintoihin 21 ja 22 artiklan

mukaisesti rinnastettavista liiketoimista;

e) kyseiseen jäsenvaltioon tavaroiden maahantuonnista maksettava tai maksettu arvonlisävero.”

6 Kyseisen direktiivin X osastoon kuuluva 5 luku, jonka otsikko on ”Vähennysten oikaiseminen”, käsittää 184–189 artiklan. Mainitun direktiivin 184 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Alun perin tehty vähennys oikaistaan, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu.”

7 Arvonlisäverodirektiivin 185 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Oikaiseminen tehdään etenkin, jos arvonlisäverovähennysten määrän määräytymistekijöissä on veroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia, esimerkiksi jos kauppa on peruutettu tai hinnanalennus saatu.

2. Poiketen siitä, mitä 1 kohdassa säädetään, oikaisua ei suoriteta kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista eikä asianmukaisesti toteen näytetystä tai todetusta tuhoutumisesta, hävikistä tai varkaudesta eikä 16 artiklassa tarkoitetun vähäarvoisten lahjojen tai näytekappaleiden antamista varten tapahtuneesta käyttöön ottamisesta.

Kokonaan tai osittain maksamatta jääneistä liiketoimista sekä varkaudesta jäsenvaltiot voivat kuitenkin vaatia oikaisua.”

8 Kyseisen direktiivin 186 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vahvistettava 184 ja 185 artiklan yksityiskohtaiset soveltamissäännöt.”

9 Mainitun direktiivin 187 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Tuotantotavaroista oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavaran hankinta- tai valmistusvuosi.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin oikaisua tehdessään käyttää perusteena täydet viisi vuotta kestävää kautta, joka alkaa tavaran ensimmäisestä käyttöönotosta.

Kiinteistöinvestoinneissa oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen.

2. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen tai, jos oikaisukautta on pidennetty, vastaavaan murto-osaan tuotantotavaroiden arvonlisäverosta.

Ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa vuoteen, jona tavara on hankittu tai valmistettu tai, tapauskohtaisesti, jona sitä on käytetty ensimmäisen kerran.”

10 Saman direktiivin 188 artiklassa on seuraava täsmennys:

”1. Oikaisukauden aikana luovutettua tuotantotavaraa on katsottava käytetyksi verovelvollisen liiketoiminnassa oikaisukauden loppuun saakka.

Liiketoimintaa pidetään kokonaisuudessaan verollisena, jos tuotantotavaran luovutus on verollinen.

Liiketoimintaa pidetään kokonaan vapautettuna verosta, jos tuotantotavaran luovutus on vapautettu verosta.

2. Edellä 1 kohdassa säädetty oikaisu on suoritettava kerralla koko jäljellä olevalta oikaisukaudelta. Jäsenvaltiot voivat kuitenkin, kun tuotantotavaran luovutus on vapautettu verosta, olla vaatimatta oikaisua, jos ostaja on verovelvollinen, joka käyttää kyseistä tuotantotavaraa yksinomaan sellaisissa liiketoimissa, joiden osalta arvonlisävero saadaan vähentää.”

11 Arvonlisäverodirektiivin 189 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat 187 ja 188 artiklaa sovellettaessa toteuttaa seuraavat toimenpiteet:

- a) määritellä tuotantotavaran käsitteen;
- b) täsmentää oikaisemisessa huomioon otettavan arvonlisäveron määrän;
- c) toteuttaa kaikki aiheelliset toimenpiteet sen varmistamiseksi, että oikaisemisesta ei aiheudu perusteetonta hyötyä;
- d) sallia hallinnon yksinkertaistaminen.”

### **Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset**

12 Mydibel valmistaa perunajalosteita ja on tästä syystä arvonlisäverovelvollinen. Se omistaa useita kiinteistöjä, joiden osalta se on vähentänyt kokonaisuudessaan rakentamis-, muutostyö- ja kunnostamislaskujen sisältämät verot.

13 Mydibel teki 1.10.2009 maksuvalmiutensa parantamiseksi kahden rahoituslaitoksen kanssa arvonlisäverottomat, kahteen osaan jaetut, kyseisiä kiinteistöjä koskevat myynti- ja takaisinvuokrausliiketoimet (sale and lease back). Mydibel teki kummastakin osasta kyseisten rahoituslaitosten kanssa kaksi notaarin vahvistamaa sopimusta. Yhtäältä se teki sopimuksen, jolla perustettiin mainittujen rahoituslaitosten hyväksi kyseisiin kiinteistöihin kohdistuva 99-vuotinen perintövuokraoikeus, jonka vastikkeeksi sovittiin välittömästi maksettavaksi ensimmäisen osan osalta 9 630 000 euron määrä ja jälkimmäisen osan osalta 2 700 000 euron määrä sekä vuosittain maksettavaksi 25 euron määrä. Toisaalta se teki samoja kiinteistöjä koskevat kiinteistöleasingisopimukset, joilla samat rahoituslaitokset luovuttivat kyseessä olevien kiinteistöjen käyttöoikeuden Mydibelille 15 vuoden määräajaksi, jota ei voida irtisanoa, sellaista neljännesvuosittain maksettavaa vuokraa vastaan, joka ensimmäisen osan osalta vastaa 9 630 000 euron sijoituksen arvoa ja toisen osan osalta 2 700 000 euron sijoituksen arvoa lisättyinä koroilla. Viimeksi mainitun sopimuksen mukaan Mydibelille varattiin leasingin päättyessä mahdollisuus ostaa kiinteistöt hinnalla, joka vastaa 10:tä prosenttia sijoituksen arvosta ensimmäisen osan osalta ja 3:a prosenttia sijoituksen arvosta toisen osan osalta.

14 Mydibelissä tehtiin 11.5.2012 ja 8.6.2012 kaksi arvonlisäverotusta ajalla 1.1.2009–31.12.2010 koskenutta verotarkastusta, joiden perusteella Belgian verohallinto hylkäsi oikaisutoimena arvonlisäverovähennyksen, jonka Mydibel oli alkuaan tehnyt kyseisistä kiinteistöistä mainittujen myynti- ja takaisinvuokrausliiketoimien vuoksi.

15 Ilmoitus verotuksen oikaisemisesta annettiin Mydibelin hyväksyttäväksi 18.9.2012 ja asiasta laadittiin 22.11.2013 pöytäkirja, joka annettiin samana päivänä tiedoksi yhdessä verotuksen oikaisemisesta koskevan päätöksen kanssa. Verotuksen oikaisemisesta koskeva päätös käsittää ensinnäkin arvonlisäverovähennykseen liittyviin virheisiin perustuvan 981 381,28 euron määrän, toiseksi veron määrään suhteutetun 98 130 euron sakon ja kolmanneksi 21.1.2011 lähtien

laskettavan viivästyskoron. Belgian verohallinto peri oikaisun määrän eli yhteensä 1 363 971,20 euroa jättämällä suorittamatta arvonnisäveron palautuksia Mydibelin arvonnisäverotilin suoritetuista arvonnisäveroista.

16 Mydibel nosti 1.4.2014 tribunal de première instance du Hainaut'ssa (Hainaut'n alioikeus, Belgia) kanteen, jolla se vaati verotuksen oikaisemista koskevan päätöksen ja 22.11.2013 päivätyn pöytäkirjan kumoamista.

17 Tribunal de première instance du Hainaut totesi 13.10.2015 antamallaan tuomiolla, että kanne voitiin ottaa tutkittavaksi ja että se oli osittain perusteltu. Se katsoi, ettei sakko ollut aiheellinen, velvoitti Belgian valtion palauttamaan Mydibelille kaikki kumotun sakon perusteella saadut määrät lisättyinä viivästyskoroilla ja hylkäsi Mydibelin kanteen muilta osin.

18 Mydibel valitti 4.3.2016 kyseisestä tuomiosta cour d'appel de Monsiin (Monsin ylioikeus, Belgia).

19 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii, velvoitetaanko arvonnisäverodirektiivin säännöksissä pääasian kaltaisissa olosuhteissa oikaisemaan arvonnisäverovähennys, ja jos velvoitetaan, onko tällainen oikaisu arvonnisäveron neutraalisuuden periaatteen ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteen mukainen.

20 Tässä tilanteessa cour d'appel de Mons on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Onko [direktiivin 2006/112] 14, 15, 168, 184, 185, 187 ja 188 artiklaa tulkittava ja sovellettava siten, että alkujaan asianmukaisesti vähennettyä kiinteään omaisuuteen kuuluvan tuotantotavaran arvonnisäveroa on oikaistava/tarkistettava, kun kiinteään omaisuuteen kuuluva tuotantotavara on ollut myynti- ja takaisinvuokrausliiketoimen (sale and lease back) kohteena ja kun

- myynti- ja takaisinvuokraus on yhdistetty ja yhtäaikainen järjestely, jossa verovelvollinen antaa kahdelle rahoituslaitokselle perintövuokraoikeuden (eli väliaikaisen esineoikeuden) ja nämä rahoituslaitokset antavat leasingvuokran verovelvolliselle
- kyseinen myynti- ja takaisinvuokrausliiketoimi on puhtaasti rahoituksellinen liiketoimi, jonka tarkoituksena on lisätä verovelvollisen välittömästi käytettävissä olevia varoja
- myynti- ja takaisinvuokrausjärjestelyä ei ole tehty arvonnisäverollisesti
- kiinteään omaisuuteen kuuluva tuotantotavara on jäänyt verovelvollisen hallintaan ja sitä on käytetty verovelvollisen verolliseen liiketoimintaan yhtäjaksoisesti ja pitkäaikaisesti niin ennen järjestelyä kuin sen jälkeenkin?

2) Onko edellä mainittujen säännösten tulkitseminen ja soveltaminen siten, että niiden perusteella oikaistaan/tarkistetaan alkujaan vähennettyä arvonnisäveroa, yhteensopivaa arvonnisäveron neutraalisuuden periaatteen ja/tai yhdenvertaisen kohtelun periaatteen kanssa?"

## **Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu**

### **Ensimmäinen kysymys**

21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee ensimmäisellä kysymyksellään olennaisilta osin sitä, onko arvonnisäverodirektiivin 184, 185, 187 ja 188 artiklaa tulkittava siten, että niissä velvoitetaan oikaisemaan alkujaan oikein vähennetty kiinteistöön liittyvä arvonnisävero,

kun kyseinen kiinteistö on ollut arvonlisäverottoman myynti- ja takaisinvuokrausliiketoimen kohteena pääasian kaltaisissa olosuhteissa.

22 Arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185 artiklassa säädetään yleisesti edellytyksistä, joissa kansallisen verohallinnon on vaadittava alkujaan vähennetyn arvonlisäveron oikaisemista. Sen sijaan kyseisen direktiivin 187–189 artiklassa säädetään erityisistä säännöistä tuotantotavaraan liittyvän arvonlisäverovähennyksen oikaisemista varten (ks. vastaavasti tuomio 11.4.2018, SEB bankas, C?532/16, EU:C:2018:228, 25–28 kohta).

23 Aluksi on todettava ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenevän, että pääasiassa kyseessä olevia kiinteistöjä on pidettävä ”tuotantotavaroina”, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava kansallisen oikeuden perusteella. Mainitun direktiivin 189 artiklan a alakohdassa nimittäin säädetään, että jäsenvaltiot voivat määritellä tuotantotavaran käsitteen. Unionin tuomioistuin on todennut, että kyseinen käsite kattaa tavarat, jotka liiketoiminnassa käytettyinä erottuvat muista tavaroista pysyvyytensä ja arvonsa vuoksi, mistä johtuu, että niiden hankintakustannuksia ei yleensä kirjata juokseviin kuluihin vaan ne jaksotetaan poistoina useammalle tilivuodelle (tuomio 16.2.2012, Eon Aset Menidjunt, C?118/11, EU:C:2012:97, 35 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

24 Ensimmäiseksi on tutkittava, edellytetäänkö saman direktiivin 184 ja 185 artiklassa arvonlisäverovähennyksen oikaisemista.

25 Arvonlisäverodirektiivin 184 artiklan mukaan alkujaan tehtyä arvonlisäverovähennystä on oikaistava, jos se on suurempi tai pienempi kuin se, jonka tekemiseen verovelvollinen oli oikeutettu. Kyseisen direktiivin 185 artiklan mukaan oikaiseminen tehdään etenkin, jos vähennyksen määrän määräytymistekijöissä on arvonlisäveroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia.

26 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on todettu siitä vaikutuksesta, joka verovelvollisen tekemän arvonlisäverovähennyksen jälkeisillä tapahtumilla saattaa olla tähän vähennykseen, että tavarain tai palvelun tosiasiallisen tai suunnitellun käytön perusteella ratkaistaan sen alun perin tehtävän vähennyksen, johon verovelvollinen on oikeutettu, ja myöhempien ajanjaksojen aikana mahdollisesti tehtävien oikaisujen laajuus (tuomio 31.5.2018, Kollroß ja Wirtl, C?660/16 ja C?661/16, EU:C:2018:372, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

27 Arvonlisäverodirektiivin 184–186 artiklassa säädetty oikaisujärjestelmä on nimittäin tällä direktiivillä perustetun vähennysjärjestelmän erottamaton osa. Sillä pyritään lisäämään vähennysten tarkkuutta arvonlisäveron neutraalisuuden takaamiseksi siten, että aikaisemmassa vaiheessa toteutetut liiketoimet oikeuttavat edelleen vähennykseen vain siltä osin kuin niitä käytetään verollisten suoritteiden toteuttamiseen. Kyseisen järjestelmän tavoitteena on siten luoda läheinen ja välitön suhde ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden sekä kyseessä olevien tavaroiden ja palvelujen verollisiin myyntiliiketoimiin tapahtuvan käytön välille (tuomio 31.5.2018, Kollroß ja Wirtl, C?660/16 ja C?661/16, EU:C:2018:372, 55 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

28 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Mydibel on käyttänyt pääasiassa kyseessä olevia kiinteistöjä yhtäjaksoisesti ja pitkäaikaisesti liiketoiminnassaan. Lisäksi ennakkoratkaisupyynnöstä käy ilmi, että Mydibelille maksettiin pääasiassa kyseessä olevien myynti- ja takaisinvuokrausliiketoimien perusteella välitön korvaus ja että kyseinen yhtiö puolestaan sitoutui maksamaan kyseessä oleville rahoituslaitoksille 15 vuoden ajan neljännesvuosittain vuokran, jonka määrä vastaa kyseisen korvauksen määrää koroilla lisätynä. Niinpä vaikuttaa siltä, että mainittu yhtiö on käyttänyt edelleen kyseessä olevien kiinteistöjen rakentamiseksi, muuttamiseksi ja kunnostamiseksi toteutettuja liiketoimia verollisten

myyntiliiketoimiensa tarpeisiin. Tämän toteamuksen – joka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on varmistettava – mukaan veronvähennyksen määrän määräytymistekijöissä ei ole arvonlisäveroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtunut muutoksia.

29 Toisin kuin Euroopan komissio esittää kirjallisissa huomautuksissaan, pelkkää arvonlisäverottoman perintövuokraoikeuden perustamista ei voida pitää veronvähennyksen määrän määräytymistekijöissä arvonlisäveroilmoituksen antamisen jälkeen tapahtuneena muutoksena. Tällaisen oikeuden perustamisesta ei nimittäin sellaisenaan seuraa ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden sekä myöhemmässä vaihdannan vaiheessa kyseessä olevien tavaroiden ja palvelujen verollisiin liiketoimiin tapahtuvan käytön välisen läheisen ja välittömän suhteen katkeamista.

30 Tästä seuraa, että ellei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tarkastuksessa muuta ilmene, arvonlisäverodirektiivin 184 ja 185 artiklassa ei veloiteta oikaisemaan alkujaan vähennettyä arvonlisäveroa pääasian kaltaisissa olosuhteissa.

31 Toiseksi on tutkittava, sovelletaanko pääasiassa kyseessä oleviin seikkoihin erityisiä säännöksiä – erityisesti arvonlisäverodirektiivin 187 ja 188 artiklaa – tuotantotavaraan liittyvän arvonlisäverovähennyksen oikaisemisesta.

32 Kyseisen direktiivin 187 artiklassa annetaan tiettyjä yksityiskohtaisia sääntöjä tuotantotavaraan liittyvän arvonlisäverovähennyksen oikaisemisesta. Mainitun direktiivin 187 artiklan 1 kohdasta muun muassa ilmenee, että tuotantotavaroista oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, jota voidaan pidentää 20 vuoteen saakka kiinteistöinvestointien osalta.

33 Saman direktiivin 188 artiklan 1 kohdan mukaan oikaisukauden aikana luovutettua investointitavaraa on katsottava käytetyksi verovelvollisen taloudellisessa toiminnassa oikaisukauden loppuun saakka.

34 Unionin tuomioistuin on täsmentänyt, että tavaroiden luovutuksen käsitteellä ei tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa vaan sillä tarkoitetaan kaikkia yhden osapuolen toteuttamia aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteitä, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja (ks. vastaavasti tuomio 22.10.2015, PPUH Stehcamp, C?277/14, EU:C:2015:719, 44 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

35 Vaikka on kansallisen tuomioistuimen tehtävänä ratkaista tapauskohtaisesti kunkin asian tosiseikkojen perusteella, seuraako tietystä tavaraa koskevasta liiketoimesta omistajalle kuuluvan kaltaisen määräysvallan siirtyminen (ks. vastaavasti tuomio 15.12.2005, Centralan Property, C?63/04, EU:C:2005:773, 63 kohta), unionin tuomioistuin voi kuitenkin antaa sille tätä varten ohjeita.

36 On todettava, että pääasiassa kyseessä oleville myynti- ja takaisinvuokrausliiketoimille on ominaista yhtäältä verovelvollisen kahdelle pääasiassa kyseessä olevalla rahoituslaitokselle antaman perintövuokraoikeuden ja toisaalta kyseisten rahoituslaitosten verovelvolliselle antaman kiinteistöleasingin myöntäminen yhdistetysti ja yhtäaikaisesti.

37 Niinpä on ratkaistava, onko perintövuokraoikeuden myöntämistä ja kiinteistöleasingia tarkasteltava pääasian asiayhteydessä erikseen vai yhteisesti.

38 Unionin tuomioistuin on todennut, että yhden ainoan suorituksen voidaan katsoa olevan olemassa 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 paloittelu osiin olisi keinotekoisista (tuomio 21.2.2008, Part Service, C?425/06, EU:C:2008:108, 53 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

39 Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida, onko sille esitetyillä seikoilla yhden ainoan liiketoimen ominaispiirteet siitä huolimatta, että tämä liiketoimi jakaantuu kyseisen sopimuksen mukaan osiin (tuomio 21.2.2008, Part Service, C?425/06, EU:C:2008:108, 54 kohta).

40 Nyt käsiteltävässä asiassa ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevat myynti- ja takaisinvuokrausliiketoimet ovat yksinomaan rahoituksellisia liiketoimia, joilla oli tarkoitus parantaa Mydibelin maksukykyä, ja että pääasiassa kyseessä olevien kiinteistöjen hallinta jäi Mydibelille, joka on käyttänyt niitä yhtäjaksoisesti ja pitkäkestoisesti verollisiin liiketoimiinsa. Kyseiset seikat – jotka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkastettava – antavat ymmärtää, että molemmat kyseisistä liiketoimista muodostavat yhden kokonaisuuden, sillä pääasiassa kyseessä olevia kiinteistöjä koskevan perintövuokraoikeuden perustaminen ei ole erotettavissa samoja kiinteistöjä koskevasta kiinteistöleasingistä.

41 Tästä seuraa, että ellei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tarkastuksessa muuta ilmene, molemmat pääasiassa kyseessä olevista myynti- ja takaisinvuokrausliiketoimista muodostavat yhtenä kokonaisuutena pidettävän liiketoimen. Tässä tilanteessa on katsottava, ettei kyseisiä liiketoimia voida pitää ”tavaroiden luovutuksina”, koska pääasiassa kyseessä oleville rahoituslaitoksille mainittujen liiketoimien seurauksena siirtyneet oikeudet eli siviilioikeudelliset perintövuokraoikeudet, joita rasittavat Mydibelin kiinteistöleasingiin perustuvat oikeudet, eivät anna niille mahdollisuutta määrätä pääasiassa kyseessä olevista kiinteistöistä omistajan tavoin.

42 Edellä esitetyn valossa ja sillä varauksella, ettei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tarkastuksessa muuta ilmene, on katsottava, ettei arvonlisäverodirektiivin 187 ja 188 artiklassa veloiteta oikaisemaan alkujaan vähennettyä arvonlisäveroa pääasian kaltaisissa olosuhteissa.

43 Ensimmäiseen kysymykseen on tässä tilanteessa vastattava, että ellei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen merkityksellisiä tosiseikkoja ja kansalliseen oikeuteen perustuvia oikeudellisia seikkoja koskevassa tarkastuksessa muuta ilmene, arvonlisäverodirektiivin 184, 185, 187 ja 188 artiklaa on tulkittava siten, että niissä ei veloiteta oikaisemaan alkujaan oikein vähennettyä kiinteistöön liittyvää arvonlisäveroa, kun kyseinen kiinteistö on ollut arvonlisäverottoman myynti- ja takaisinvuokrausliiketoimen kohteena pääasian kaltaisissa olosuhteissa.

## **Toinen kysymys**

44 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee toisella kysymyksellään olennaisilta osin sitä, onko arvonlisäverodirektiivin 184, 185, 187 ja 188 artiklaa tulkittava siten, että niissä veloitetaan oikaisemaan alkujaan vähennettyä arvonlisäveroa pääasian kaltaisissa olosuhteissa, arvonlisäverotuksen neutraalisuuden ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteiden mukaista.

45 Kun ensimmäiseen kysymykseen annettu vastaus otetaan huomioon, toinen kysymys on aiheellinen vain, jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tekemänsä tutkinnan jälkeen katsoo, että pääasiassa kyseessä olevat myynti- ja takaisinvuokrausliiketoimet merkitsevät arvonlisäverodirektiivin 185 artiklassa tarkoitettua veronvähennysten määrän määräytymistekijöiden muuttumista arvonlisäveroilmoituksen antamisen jälkeen tai kyseisen direktiivin 188 artiklassa tarkoitettua luovutusta ja että alkujaan vähennettyä arvonlisäveroa on pääasian olosuhteissa näin ollen oikaistava.



46 Tällainen velvollisuus oikaista alun perin vähennetty arvonnisävero olisi joka tapauksessa arvonnisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteen mukainen.

47 Tätä osin on riittävää todeta, että tällaisessa tilanteessa verovelvollisen, joka on tehnyt tällaisen omistamaansa kiinteistöä koskevan arvonnisäverottoman liiketoimen, tilannetta ei voitaisi arvonnisäverotuksen kannalta rinnastaa sellaisen verovelvollisen tilanteeseen, joka on omistanut kiinteistön yhtäjaksoisesti aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa maksetun arvonnisäveron vähentämiseen oikeuttaneiden töiden suorittamisesta lähtien.

48 Toiseen kysymykseen on tässä tilanteessa vastattava, että arvonnisäverodirektiivin 184, 185, 187 ja 188 artiklan tulkitseminen siten, että niissä asetetaan velvollisuus oikaista alun perin vähennetty arvonnisävero pääasian kaltaisissa olosuhteissa, on arvonnisäverotuksen neutraalisuuden ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteiden mukaista.

### **Oikeudenkäyntikulut**

49 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 (seitsemäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Jos ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen merkityksellisiä tosiseikkoja ja kansallista oikeutta koskevia oikeudellisia seikkoja koskevassa tarkastuksessa ei muuta ilmene, yhteisestä arvonnisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY, sellaisena kuin se on muutettuna 22.12.2009 annetulla neuvoston direktiivillä 2009/162/EU, 184, 185, 187 ja 188 artiklaa on tulkittava siten, että niissä ei aseteta velvollisuutta oikaista alun perin oikein vähennettyä kiinteistöön liittyvää arvonnisäveroa, kun kyseinen kiinteistö on ollut arvonnisäverottoman myynti- ja takaisinvuokrausliiketoimen (sale and lease back) kohteena pääasian kaltaisissa olosuhteissa.**

2) **Direktiivin 2006/112, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 2009/162, 184, 185, 187 ja 188 artiklan tulkitseminen siten, että niissä asetetaan velvollisuus oikaista alun perin vähennetty arvonnisävero pääasian kaltaisissa olosuhteissa, on arvonnisäverotuksen neutraalisuuden ja yhdenvertaisen kohtelun periaatteiden mukaista.**

Allekirjoitukset

\* Oikeudenkäyntikieli: ranska.