



Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kymmenes jaosto)

2 päivänä toukokuuta 2019*

Ennakkoratkaisupyyntö – Verolainsäädännön yhdenmukaistaminen –
Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Direktiivi 2006/112/EY – Pienten yritysten erityisjärjestelmä –
282–292 artikla – Arvonlisäverovapaus pienille yrityksille, joiden vuosittainen liikevaihto alittaa
vahvistetun rajan – Kahden kiinteän omaisuuden erän luovutus samanaikaisesti samalla liiketoimella –
Liikevaihdon vuosittaisen rajan ylittyminen näistä omaisuuseristä yhden myyntihinta huomioon
ottaen – Velvollisuus maksaa arvonlisävero liiketoimen koko arvosta

Asiassa C-265/18,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (ylin hallintotuomioistuin, Liettua) on esittänyt 11.4.2018 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 17.4.2018, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

vastaan

Akvilė Jarmuškienė,

Vilniaus apskrities valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijosin osallistuuessa asian käsittelyyn,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kymmenes jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. Lycourgos sekä tuomarit E. Juhász (esittelevä tuomari) ja I. Jarukaitis,

julkisasiamies: G. Pitruzzella,

kirjaaja: A. Calot Escobar,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Liettuan hallitus, asiamiehinään R. Krasuckaitė ja V. Vasiliauskienė,
 - Euroopan komissio, asiamiehinään L. Lozano Palacios ja J. Jokubauskaitė,
- päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

* Oikeudenkäyntikieli: liettua.

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) 282–292 artiklan tulkintaa.
- 2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Liettuan tasavallan valtiovarainministeriön yhteydessä toimiva valtakunnallinen verotarkastusviranomainen, jäljempänä valtakunnallinen veroviranomainen) ja Akvilė Jarmuškienė ja jossa on kyse siitä, että Jarmuškieneille on kieltäydytty myöntämästä arvonlisäverovapautusta sellaisen liiketoimen yhteydessä, jolla on luovutettu talo ja maa-alue, jolle tämä talo on rakennettu.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

- 3 Arvonlisäverodirektiivin johdanto-osan 49 perustelukappaleessa todetaan, että ”jäsenvaltioiden olisi voitava edelleen soveltaa pieniä yrityksiä koskevia erityisjärjestelmiään yhteisten säännösten mukaisesti ja pyrkien laajempaan yhdenmukaisuuteen”.
- 4 Kyseisen direktiivin IV osaston, jonka otsikko on ”Verolliset liiketoimet”, 1 lukuun, jonka otsikko on ”Tavaroiden luovutukset”, sisältyy direktiivin 14 artikla. Kyseisen artiklan 1 kohdassa säädetään, että ”tavaroiden luovutuksella” tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.
- 5 Mainitun direktiivin XII osaston, jonka otsikko on ”Erityisjärjestelmät”, 1 luvun, jonka otsikko on ”Pienten yritysten erityisjärjestelmä”, 2 jaksossa, joka on otsikoitu ”Verovapautukset tai asteittaiset verohelpotukset”, on direktiivin 282–292 artikla.
- 6 Saman direktiivin 282 artiklassa säädetään, että mainitussa jaksossa säädettyjä verovapautuksia ja asteittaisia verohelpotuksia on sovellettava pienten yritysten suorittamiin tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin (jäljempänä pienten yritysten erityisjärjestelmä).
- 7 Arvonlisäverodirektiivin 287 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot, jotka ovat liittyneet 1 päivän tammikuuta 1978 jälkeen, voivat myöntää verovapautuksen sellaisille verovelvollisille, joiden vuosittainen liikevaihto on kansallisena valuuttana niiden liittymispäivänä voimassa olleen muuntokurssin mukaan enintään:

--

11) Liettua: 29 000 euroa;

--”

8 Kyseisen direktiivin 288 artiklassa säädetään seuraavaa:

”Tässä jaksossa säädetyn järjestelmän soveltamisessa viitearvona käytettävä liikevaihto koostuu seuraavista arvonlisäverottomista arvoista:

- 1) tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten arvosta siltä osin kuin niitä on verotettava,
- 2) 110 ja 111 artiklan, 125 artiklan 1 kohdan, 127 artiklan sekä 128 artiklan 1 kohdan nojalla vapautettujen liiketoimien arvosta, joihin liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun arvonlisäveron vähennysoikeus,
- 3) edellä 146–149 ja 151, 152 tai 153 artiklan nojalla vapautettujen liiketoimien arvosta,
- 4) kiinteistöjä koskevien liiketoimien, edellä 135 artiklan 1 kohdan b–g alakohdassa tarkoitettujen rahoitusliiketoimien ja vakuutuspalvelujen arvosta, jolleivät nämä liiketoimet ole luonteeltaan liitännäisiä.

Yrityksen suorittamia aineellisten tai aineettomien tuotantohyödykkeiden luovutuksia ei kuitenkaan oteta huomioon liikevaihtoa laskettaessa.”

9 Liettuan tasavallalle annettavasta luvasta soveltaa direktiivin 2006/112 287 artiklasta poikkeavaa toimenpidettä 30.5.2011 annetun neuvoston täytäntöönpanopäätöksen 2011/335/EU (EUVL 2011, L 150, s. 6) 1 artiklassa säädetään, että ”poiketen siitä, mitä direktiivin 2006/112/EY 287 artiklan 11 [ala]kohdassa säädetään, Liettuan tasavallalle annetaan lupa vapauttaa arvonlisäverosta sellaiset verovelvolliset, joiden vuosittaisen liikevaihdon vasta-arvo kansallisena valuuttana on enintään 45 000 euroa Liettuan tasavallan Euroopan unioniin liittymispäivänä voimassa olleen muuntokurssin mukaan laskettuna”.

Liettuan oikeus

10 Liettuan tasavallan arvonlisäverolain (Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas), sellaisena kuin se on muutettuna 20.12.2011 annetulla lailla nro XI-1817 (jäljempänä arvonlisäverolaki), 4 §:n 1 momentin 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden luovutuksena pidetään:

- 1) tavaroiden siirtämistä toiselle henkilölle, jos liiketoimen ehtojen mukaan kyseinen henkilö tai kolmas osapuoli saa näiden tavaroiden omistajalle kuuluvan määräämävallan – –”

11 Kyseisen lain 71 §:n 1, 2 ja 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”1. Velvollisuus rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi sekä laskea arvonlisävero ja tilittää se valtiolle on verovelvollisilla, jotka luovuttavat tavaroita Liettuan alueella – –. Henkilön, joka on velvollinen rekisteröitymään arvonlisäverovelvolliseksi, on jätettävä hakemus arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimistä varten.

2. Poiketen siitä, mitä 1 momentissa säädetään, Liettuassa toimiva verovelvollinen ei ole velvollinen jättämään hakemusta arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimistä varten eikä laskemaan arvonlisäveroa ja tilittämään sitä valtiolle tässä laissa säädetyllä tavalla luovutettujen tavaroiden – – ja/tai suoritettujen palvelujen osalta, jos viimeisten 12 kuukauden aikana Liettuan alueella liiketoiminnan yhteydessä luovutetuista tavaroista ja/tai suoritetuista palveluista saadun vastikkeen vuosittainen yhteismäärä on

ollut enintään 155 000 Liettuan litiä (LTL). Arvonlisäveron laskeminen aloitetaan siitä kuukaudesta, jona tämä raja on ylittynyt. Arvonlisäveroa ei lasketa luovutetuista tavaroista ja suoritetuista palveluista, joiden vastike ei ylittänyt 155 000 LTL:n määrää. – –

– –

4. Arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröitymistä koskevan hakemuksen tekemättä jättäminen ei vapauta verovelvollista velvollisuudesta laskea arvonlisävero luovuttamistaan tavaroista ja/tai suorittamistaan palveluista.”

12 Mainitun lain 92 §:n 1 momentissa säädetään seuraavaa:

”Verovelvollisen, joka oli velvollinen jättämään hakemuksen arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröimistä varten tämän lain 71 §:n mukaisesti – – mutta ei tehnyt näin, on tässä pykälässä säädettyä menettelyä noudattaen laskettava ja tilitettävä valtiolle arvonlisävero tavaroista ja palveluista, joiden osalta verovelvollinen olisi tämän lain säännösten nojalla velvollinen laskemaan ja tilittämään arvonlisäveroa arvonlisäveron maksajana. Luovutetuista tavaroista ja/tai suoritetuista palveluista maksettavan arvonlisäveron määrä lasketaan seuraavan kaavan mukaisesti (– – luovutetuista tavaroista ja/tai suoritetuista palveluista, joiden osalta vastike ei ylittänyt tämän lain 71 §:n 2 momentissa määritettyä 155 000 LTL:n määrää, arvonlisäveroa ei lasketa, mutta jos määritetty raja on ylittynyt, arvonlisäveroa on laskettava kaikista luovutetuista tavaroista ja/tai suoritetuista palveluista, joiden osalta määritetty raja ylittyi):

maksettavan arvonlisäveron määrä = vastike * T/(100 % + T),

jossa T tarkoittaa tässä laissa kyseisille tavaroille ja/tai palveluille vahvistettua arvonlisäverokantaa (%) ja * tarkoittaa kertomerkkiä.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

- 13 Akvilė Jarmuškienė osti yhdessä toisen luonnollisen henkilön kanssa kiinteistön maatalouskäyttöön 10.2.2011 tehdyn kauppasopimuksen perusteella. Hän sai 4.7.2011 rakennusluvan tälle maa-alueelle. Ostetulle maa-alueelle rakennettiin tämän jälkeen asuinrakennus ja kaksi maatalousmatkailussa käytettävää rakennusta.
- 14 Jarmuškienė ja yhteisomistaja myivät 28.12.2012 asuinrakennuksen ja osan maa-alueesta 450 000 LTL:n (noin 130 329 euroa) hintaan (jäljempänä kyseessä oleva liiketoimi). Jarmuškienė sai tästä kauppahinnasta 112 500 LTL (noin 32 437 euroa) vastikkeeksi maa-alueen omistusosuudesta ja 150 000 LTL (noin 43 443 euroa) vastikkeeksi kyseisellä maa-alueella sijaitsevan asuinrakennuksen omistusosuudesta.
- 15 Paikallinen veroviranomainen totesi verokautta 2012–2013 koskeneen arvonlisäverotarkastuksen johdosta 23.10.2015 tekemässään päätöksessä, että kyseessä oleva liiketoimi ei ollut kertaluonteinen tai satunnainen vaan Jarmuškienė harjoitti arvonlisäverolaissa tarkoitettua liiketoimintaa. Kyseisen veroviranomaisen mukaan hänen olisi siten pitänyt ilmoittaa myynnistä maksettavana arvonlisäverona 45 558 LTL (noin 13 195 euroa) laskettuna hänen kyseessä olevasta liiketoimesta saamastaan kokonaissummasta eli 262 500 LTL:stä (noin 76 025 euroa). Koska kuitenkin asuinrakennuksen rakennustöiden hintaan sisältyi ostoista maksettua arvonlisäveroa 21 000 LTL (noin 6 082 euroa), paikallinen veroviranomainen katsoi, että Jarmuškienėn olisi ollut vähennettävä tämä rahamäärä edellä mainitusta 45 558 LTL:n (noin 13 195 euroa) määrästä, joten hänen maksettavakseen jäi 24 558 LTL (7 112 euroa) kyseessä olevan liiketoimen perusteella myynnistä maksettavaa arvonlisäveroa. Kun

otetaan vielä huomioon myöhemmin tapahtunut erillinen luovutus, paikallisen veroviranomaisen päätöksen mukaan Jarmuškienė oli maksettava verokaudelta 2012–2013 arvonlisäveroa 21 915,55 euroa ja lisäksi viivästyskorkoa 5 034 euroa ja 2 192 euron seuraamusmaksu.

- 16 Jarmuškienė teki tästä päätöksestä oikaisuvaatimuksen valtakunnalliselle veroviranomaiselle, joka 2.2.2016 antamallaan päätöksellä pysytti paikallisen veroviranomaisen maksuunpanemat arvonlisäveromäärät.
- 17 Jarmuškienė valitti Mokestinių ginčų komisijaan (veroriitalautakunta, Liettua), joka 9.5.2016 antamallaan päätöksellä kumosi valtakunnallisen veroviranomaisen 2.2.2016 antaman päätöksen ja palautti asian sen uudelleen käsiteltäväksi. Veroriitalautakunta katsoi päätöksensä perusteluissa, että Jarmuškienė oli myynyt kyseessä olevalla liiketoimella kaksi erillistä kiinteän omaisuuden erää eli osuuden maa-alueesta ja osuuden asuinrakennuksesta ja että paikallinen veroviranomainen oli siten virheellisesti katsonut, että tällä liiketoimella toteutettu kiinteiden omaisuuden erien myynti oli yksi omaisuuden luovutus. Veroriitalautakunnan mukaan asiaa koskevien tosiseikkojen ajankohtana arvonlisäveroa oli maksettava vain omaisuuden luovutuksista, joiden hinta johti arvonlisäverolaissa säädetyn enimmäismäärän ylittämiseen. Tässä tapauksessa kuitenkin kyseessä olevan liiketoimen kohteena olleista omaisuuserien myynneistä vain yksi on johtanut kyseisen enimmäismäärän ylittämiseen.
- 18 Valtakunnallinen veroviranomainen nosti veroriitalautakunnan 9.5.2016 antamasta päätöksestä tuomioistuimessa kanteen, jossa se vetosi siihen, että Jarmuškienė oli tehnyt kyseessä olevalla liiketoimella vain yhden omaisuuserien luovutuksen, koska kyseessä olleita omaisuuseriä ei ollut mahdollista luovuttaa erikseen, ne liittyivät erottamattomasti toisiinsa ja muodostivat taloudellisen kokonaisuuden.
- 19 Ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen hylättyä kanteen valtakunnallinen veroviranomainen valitti ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen eli Lietuvos vyriausiasis administracinis teismasiin (ylin hallintotuomioistuin, Liettua).
- 20 Kyseinen tuomioistuin täsmentää, että siinä vireillä olevan asian ratkaisemiseksi on tarpeen tietää, miten arvonlisäverodirektiivin 282–292 artiklassa säädettyä pienten yritysten erityisjärjestelmää on sovellettava käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa kaksi omaisuuserää luovutetaan samalla liiketoimella mutta kyseisen direktiivin 287 artiklassa säädetty liikevaihdon vuosittainen enimmäismäärä ylittyy vain näistä omaisuuseristä toisen luovutuksen vuoksi.
- 21 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa yhtäältä, että olisi loogista katsoa, että pienten yritysten erityisjärjestelmän piiriin kuuluvien verovelvollisten on maksettava arvonlisäveroa vasta arvonlisäverodirektiivin 287 artiklassa säädettyjen määrien ylittämisen jälkeen. Se toteaa, että Liettuan oikeuden mukaan rakennuksesta muodostuvan kiinteän omaisuuserän luovutus on mahdollista luovuttamatta omistusoikeutta maa-alaan, jolle kyseinen rakennus on rakennettu, ja että nyt käsiteltävässä tapauksessa kauppasopimuksessa on mainittu erikseen nämä kiinteän omaisuuden erät ja kummankin omaisuuserän kauppahinta. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo myös, että jollei Jarmuškienėlle myönnetä arvonlisäverovapautusta kyseisen liiketoimen kohteena olleen toisen omaisuuserän osalta, tämä johtaa erilaiseen kohteluun kuin sellaisen verovelvollisen kohtelu, joka olisi päätenyt samaan lopputulokseen kahdella erillisellä oikeustoimella ja joka ylittäisi vuotuisen rajan pelkästään myöhempien liiketoimien vuoksi. Se toteaa vielä, ettei 8.6.2000 annettua tuomiota Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304) ole sen mielestä mahdollista soveltaa nyt käsiteltävässä asiassa.
- 22 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin korostaa toisaalta, että koska pienten yritysten erityisjärjestelmän säännökset ovat poikkeus arvonlisäverodirektiivissä säädetystä yleisestä järjestelmästä, niitä on tulkittava suppeasti. Kyseinen tuomioistuin toteaa myös, että arvonlisäverodirektiivin 288 artiklan ensimmäisen kohdan sanamuodon mukaan ”tavaroiden luovutusten arvo”, josta saman direktiivin 287 artiklassa mainittu liikevaihto koostuu, viittaa

nimenomaisesti asianomaisen luovutuksen kokonaisarvoon riippumatta siitä, kuinka monesta tavarasta se koostuu. Kyseinen tuomioistuin viittaa 26.10.2010 annetun tuomion Schmelz (C-97/09, EU:C:2010:632) 70 kohtaan ja katsoo, että tällainen lähestymistapa noudattaisi kyseisen erityisjärjestelmän tavoitetta, joka on yksinomaan pienten yritysten kannustaminen. Se huomauttaa myös, että verovelvollisen on tiedettävä jo ennen useita omaisuuseriä koskevan liiketoimen tekemistä, sovelletaanko tähän liiketoimeen pienille yrityksille myönnettävää arvonlisäverovapautusta.

- 23 Tässä tilanteessa Lietuvos vyriausysis administracinis teismas päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Onko [arvonlisäverodirektiivin] 282–292 artiklaa tulkittava siten, että käsiteltävässä asiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa, joissa kaksi tavaraa luovutetaan samalla liiketoimella mutta [arvonlisäverodirektiivin] 287 artiklassa (ja vastaavassa kansallisessa säännöksessä) säädetty vuosittaisen liikevaihdon raja (toimintavolyymi) ylittyy ainoastaan toisen tavarain luovutuksen vuoksi, verovelvollinen (luovuttaja) on velvollinen muun muassa laskemaan ja maksamaan arvonlisäveron 1) koko liiketoimen arvosta (molempien tavaroiden luovutuksen arvosta) vai 2) ainoastaan siitä liiketoimen osasta, joka ylittää edellä mainitun rajan (toimintavolyymi) (toisen tavarain luovutuksen arvosta)?”

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

- 24 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksellään lähinnä, onko arvonlisäverodirektiivin 282–292 artiklaa tulkittava siten, että kun samalle ostajalle tehtävään luovutukseen sisältyy kaksi kiinteän omaisuuden erää, jotka luonteensa vuoksi liittyvät toisiinsa ja jotka luovutetaan samalla kauppasopimuksella, ja kun kyseisessä direktiivissä säädetty pienten yritysten erityisjärjestelmän soveltamisen perusteena oleva liikevaihdon vuosittainen enimmäismäärä ylittyy, verovelvollisen on maksettava veroa kyseessä olevan luovutuksen kokonaisarvon perusteella eli ottaen huomioon luovutuksen kohteena olevien molempien omaisuuserien arvon siinäkin tapauksessa, että näistä vain yhden omaisuuserän arvon huomioon ottaminen ei johtaisi kyseisen vuosittaisen enimmäismäärän ylittymiseen.
- 25 Tältä osin on muistutettava, että arvonlisäverodirektiivin 282–292 artiklassa säädetään jäsenvaltioiden mahdollisuudesta myöntää verovapautus pienille yrityksille.
- 26 Kyseisen direktiivin 287 artiklan mukaan jäsenvaltiot, jotka ovat liittyneet unioniin 1.1.1978 jälkeen, voivat myöntää verovapautuksen sellaisille verovelvollisille, joiden vuosittainen liikevaihto on kansallisena valuuttana niiden liittymispäivänä voimassa olleen muuntokurssin mukaan enintään säännöksessä lueteltujen jäsenvaltioiden osalta mainitun määrän suuruinen. Täytäntöönpanopäätöksen 2011/335 mukaisesti Liettuan tasavallalle – joka sitä paitsi on ottanut käyttöön euron mainitun päätöksen voimaantulon jälkeen – poiketen siitä, mitä arvonlisäverodirektiivin 287 artiklan 11 alakohdassa säädetään, ”annetaan lupa vapauttaa arvonlisäverosta sellaiset verovelvolliset, joiden vuosittaisen liikevaihdon vasta-arvo kansallisena valuuttana on enintään 45 000 euroa Liettuan tasavallan Euroopan unioniin liittymispäivänä voimassa olleen muuntokurssin mukaan laskettuna”. Kyseinen liikevaihto lasketaan soveltamalla saman direktiivin 288 artiklaa.
- 27 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan pienten yritysten erityisjärjestelmä on poikkeus arvonlisäverodirektiivin yleisestä järjestelmästä ja sitä on sen vuoksi sovellettava vain siltä osin kuin se on tarpeen järjestelyn tavoitteen saavuttamisen kannalta ja sitä on tulkittava suppeasti (ks. vastaavasti tuomio 28.9.2006, komissio v. Itävalta, C-128/05, EU:C:2006:612, 22 kohta).

- 28 Nyt käsiteltävässä asiassa on kiistatonta, että verovelvollinen on pääasiassa kyseessä olevalla myynnillä ylittänyt enimmäismäärän, jonka jälkeen pienille yrityksille myönnettävää verovapautusta ei ole mahdollista saada. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii kuitenkin, onko arvonlisävero kannettava vain kyseisen liiketoimen sen osan arvosta, joka on johtanut kyseisen enimmäismäärän ylittymiseen.
- 29 Koska pääasian oikeudenkäynnin kohteena on vain tämä kysymys, unionin tuomioistuimen ei ole tässä tapauksessa ratkaistava kysymystä siitä, onko arvonlisäverodirektiivin 287 artiklassa säädetyn enimmäismäärän ylittymisen jälkeen verovelvollisen maksettava arvonlisävero kaikista toteuttamistaan liiketoimista eli myös liiketoimista, jotka on tehty ennen kyseisen enimmäismäärän ylittymiseen johtanutta liiketoimintaa.
- 30 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasiassa kyseessä oleva talon ja siihen liittyvän maa-alan osuuden myynti on tehty samalle ostajalle yhdellä sopimuksella. Siitä ilmenee myös, että näiden kiinteän omaisuuden erien luovutuksesta saatu vastike on ollut molemmat kattava kokonaisuus.
- 31 Tässä tapauksessa kauppasopimuksessa tosin eriteltiin talon hinta ja maa-alan hinta. Tästä huolimatta nämä omaisuuserät liittyvät läheisesti toisiinsa sekä luonteeltaan että kummankin omaisuuserän hinnan perusteella, koska ne on määritelty kokonaisuutena.
- 32 Tältä osin on todettava, että arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdan mukaan ”tavaroiden luovutuksella” tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.
- 33 Omistajalle kuuluva valta määrätä kyseessä olevista kiinteän omaisuuden eristä kokonaisuudessaan on pääasiassa kuitenkin siirretty samalla oikeustoimella.
- 34 Nyt kyseessä olevassa tapauksessa on kyseessä vain yksi arvonlisäverodirektiivin 14 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu luovutus, vaikka sen kohteena on kaksi omaisuuserää.
- 35 Kyseessä on nimittäin yksi ainoa luovutus, jota ei voida jakaa osiin, koska tämä olisi arvonlisäverojärjestelmän kannalta keinotekoista (ks. analogisesti tuomio 18.1.2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, 22 kohta).
- 36 Tästä seuraa, että arvonlisävero on maksettava kyseessä olevan liiketoimen koko arvosta.
- 37 Pienten yritysten erityisjärjestelmällä tavoiteltu päämäärä tukee tätä johtopäätöstä. Kyseisessä erityisjärjestelmässä nimittäin säädetään hallinnon yksinkertaistamistoimista, joiden tarkoituksena on vahvistaa pienyritysten perustamista, toimintaa ja kilpailukykyä sekä säilyttää verovalvontaan liittyvän hallinnollisen työn määrä järkevissä suhteissa odotettavissa olevien verotulojen vähäisyyteen. Järjestelmällä pyritään siten sekä pienyritysten että verohallintojen vapauttamiseen tällaisesta hallinnollisesta työstä (ks. vastaavasti tuomio 26.10.2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, 63 ja 68 kohta).
- 38 On puolestaan todettava, että asianomaiselle veroviranomaiselle ja verovelvolliselle aiheutuvan hallinnollisen työn määrä ei vähenisi siinä tapauksessa, että samalla kauppasopimuksella tehdyn yhden ainoan luovutuksen kohteena olevien eri omaisuuserien osalta olisi tehtävä erillisiä laskelmia.
- 39 Edellä todetusta seuraa, että esitettyyn kysymykseen on vastattava, että arvonlisäverodirektiivin 282–292 artiklaa on tulkittava siten, että kun samalle ostajalle tehtävään luovutukseen sisältyy kaksi kiinteän omaisuuden erää, jotka luonteensa vuoksi liittyvät toisiinsa ja jotka luovutetaan samalla kauppasopimuksella, ja kun kyseisessä direktiivissä säädetty pienten yritysten erityisjärjestelmän soveltamisen perusteena oleva liikevaihdon vuosittainen enimmäismäärä ylittyy, verovelvollisen on maksettava veroa kyseessä olevan luovutuksen kokonaisarvon perusteella eli ottaen huomioon

luovutuksen kohteena olevien molempien omaisuuserien arvon siinäkin tapauksessa, että näistä vain yhden omaisuuserän arvon huomioon ottaminen ei johtaisi kyseisen vuosittaisen enimmäismäärän ylittymiseen.

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 (kymmenes jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 282–292 artiklaa on tulkittava siten, että kun samalle ostajalle tehtävään luovutukseen sisältyy kaksi kiinteän omaisuuden erää, jotka luonteensa vuoksi liittyvät toisiinsa ja jotka luovutetaan samalla kauppasopimuksella, ja kun kyseisessä direktiivissä säädetty pienten yritysten erityisjärjestelmän soveltamisen perusteena oleva liikevaihdon vuosittainen enimmäismäärä ylittyy, verovelvollisen on maksettava veroa kyseessä olevan luovutuksen kokonaisarvon perusteella eli ottaen huomioon luovutuksen kohteena olevien molempien omaisuuserien arvon siinäkin tapauksessa, että näistä vain yhden omaisuuserän arvon huomioon ottaminen ei johtaisi kyseisen vuosittaisen enimmäismäärän ylittymiseen.

Allekirjoitukset