JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JULIANE KOKOTT
17 päivänä maaliskuuta 2005 [1]

I Johdanto

1. High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division pyytää yhteisöjen tuomioistuimelta ennakkoratkaisua kuudennen arvonlisäverodirektiivin 77/388/ETY [2] (jäljempänä kuudes direktiivi) säännösten tulkinnasta. Pääasiassa on kysymys Central Lancashire Higher Education Corporation -yliopiston (jäljempänä yliopisto) rakennuttamaa Harrington Building -nimistä rakennusta koskevien liiketoimien verokohtelusta.

2. Koska yliopisto tuottaa pääasiallisesti arvonlisäverottomia palveluja, se ei voinut vähentää rakennuksen rakentamisesta aiheutuviin kustannuksiin liittyvää arvonlisäveroa kuin erittäin rajoitetulta osin. Rakennus luovutettiin ja vuokrattiin näin ollen useilla yliopiston ja sen suoraan tai välillisesti yksin omistamien yksityisoikeudellisten yhtiöiden, mukaan luettuna myös pääasian valittaja, välisillä liiketoimilla. Se, johtavatko nämä liiketoimet siihen, että arvonlisävero on kuitenkin vähennyskelpoinen, riippuu ratkaisevasti kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdan tulkinnasta, jossa säädetään vähennyksen oikaisemisesta silloin, kun investointitavara luovutetaan tietyn ajanjakson aikana (kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa ja 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu "luovutus").

3. Yhteisöjen tuomioistuimessa tällä hetkellä vireillä olevien kolmen asian käsittelyyn liittyen [3] komissio ehdotti oikeuden väärinkäyttöä koskevan periaatteen soveltamista myös nyt esillä olevassa asiassa.

1 — Alkuperäinen kieli: saksa.

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1).

3 — Asia C-255//02, Halifax; asia C-419/02, BUPA Hospitals ja asia C-233/03, University of Huddersfield.

II Asiaa koskevat oikeussäännöt

A *Kuudennen direktiivin asiaa koskevat säännökset*

4. Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta".

5. Kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena myös jokaista,

"— — joka satunnaisesti suorittaa 2 kohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä liiketoimia, erityisesti jotain seuraavista liiketoimista:

a) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen ennen niiden ensimmäistä käyttöönottoa; jäsenvaltiot voivat määritellä, miten tätä perustetta sovelletaan rakennuksen muutostöihin, ja mitä käsitteellä maapohja tarkoitetaan.

Jäsenvaltiot voivat soveltaa muita perusteita kuin ensimmäistä käyttöönottoa, kuten esimerkiksi kiinteistön valmistumisen ja ensimmäisen luovutuksen välistä aikaa tai ensimmäisen käyttöönoton ja seuraavan luovutuksen välistä aikaa, jos nämä ajat eivät ole pidempiä kuin viisi tai vastaavasti kaksi vuotta — —."

6. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa luovutuksen käsite määritellään tarkoittamaan "aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa". Direktiivin 5 artiklan 3 kohdan mukaan jäsenvaltiot voivat tällöin pitää aineellisena omaisuutena myös

"a) tiettyjä oikeuksia kiinteään omaisuuteen;

b) sellaisia 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".

7. Kuudennen direktiivin 13 artiklaan sisältyy laaja luettelo maan alueella myönnettävistä vapautuksista:

— Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdan mukaan yliopisto-opetus sekä siihen liittyvien palvelujen suoritukset vapautetaan verosta.

— Direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa verosta vapautetaan kiinteän omaisuuden vuokraus tiettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta, joiden lisäksi jäsenvaltiot voivat säätää muistakin vapautuksen soveltamisalaa koskevista poikkeuksista.

— Direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohdassa verosta vapautetaan "rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, paitsi 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa mainituissa tapauksissa".

8. Kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen tiettyjen verotuksesta vapautettujen liiketoimien, erityisesti kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta.

9. Vähennyksistä säädetään kuudennen direktiivin 17 artiklassa, jossa säädetään muun muassa seuraavaa:

"1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

2. Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen;

— —

5. Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä 2 ja 3 kohdan mukaan vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta.

Tämä suhdeluku on laskettava 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista.

— —"

10. Nyt esillä olevan asian kannalta keskeisiä ovat kuudennen direktiivin 20 artiklan säännökset, jotka koskevat vähennyksen oikaisemista investointitavaroiden osalta:

"2. Investointitavaroiden osalta oikaisu suoritetaan viiden vuoden ajalta, mukaan lukien tavaran hankinta- tai valmistusvuosi. Kunakin vuonna oikaisu kohdistuu vain viidennekseen näiden tavaroiden verosta. Oikaisu perustuu seuraavien vuosien aikana tapahtuneisiin vähennysoikeuden muutoksiin suhteessa tavaran hankinta- tai valmistusvuoteen.

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

Kiinteistöinvestointien osalta oikaisun perusteena toimivaa kautta voidaan pidentää kahteenkymmeneen vuoteen. [4]

3. Oikaisukauden aikana luovutettua investointitavaraa on katsottava käytetyksi verovelvollisen taloudellisessa toiminnassa oikaisukauden loppuun saakka. Tätä taloudellista toimintaa on pidettävä kokonaisuudessaan verollisena, jos mainitun tavaran luovutus on verollinen; ja sitä on pidettävä kokonaan vapautettuna, jos luovutus on vapautettu. Oikaisu on suoritettava kerralla koko jäljellä olevan oikaisukauden osalta.

— —"

B *Kansallinen oikeus*

11. Asiaa koskevat kansalliset säännökset sisältyvät vuoden 1994 VAT Actiin (arvonlisäverolaki) ja vuoden 1995 VAT Regulation-

4 — Mahdollisuus pidentää rakennuksia koskeva oikaisukausi 20 vuoteen otettiin käyttöön vasta direktiivin 77/388/ETY muuttamisesta ja uusista toimenpiteistä arvonlisäveron yksinkertaistamiseksi — tiettyjen vapautusten soveltamisala ja niiden täytäntöönpanoa koskevat yksityiskohtaiset säännöt — 10 päivänä huhtikuuta 1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18). Kuudennessa direktiivissä säädettiin aikaisemmin vain kymmenen vuoden oikaisukaudesta.

siin SI 1995/2518 (arvonlisäveroasetus). Arvonlisäveroasetuksen XV osa (99–111 §) koskee ostoihin sisältyvän veron vähentämistä ja osittaista vapautusta arvonlisäverosta, XVI osassa (112–116 §) säädetään vähennyksen oikaisemisesta. Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisten kiinteistöjen osalta 114 §:ssä säädetään 10 vuoden aikana tehtävästä oikaisusta. Oikaisemista koskevista yksityiskohdista säädetään 115 §:ssä kuudennen direktiivin 20 artiklan säännösten mukaisella tavalla.

III Tosiseikat, ennakkoratkaisukysymys ja asian käsittely

12. Yliopisto rakennutti Harrington Building -nimisen rakennuksen. Kyseinen kiinteistö oli tämän jälkeen useiden yliopiston ja siihen yhteydessä olevien yksityisoikeudellisten yritysten välisten erilaisten liiketoimien kohteena. Yliopiston omistusoikeudet ovat rakenteeltaan seuraavat: yliopisto on Centralan Holding Ltd:n ainoa osakas. Kyseisellä yhtiöllä on puolestaan kaksi tytäryhtiötä eli Centralan Properties Ltd (jäljempänä Centralan), joka on pääasian valittaja, ja Inhoco 546 Ltd (jäljempänä Inhoco).

13. Yliopisto myi 14.9.1994 Harrington Buildingin Centralanille 6,5 miljoonan GBP:n hintaan, johon lisättiin arvonlisävero 1 370 500 GBP. Kyseistä luovutusta käsiteltiin yliopiston kannalta kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan mukaisesti verollisena liiketoimena, jota ei ole kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohdan mukaan vapautettu verosta. Centralan vuokrasi rakennuksen takaisin yliopistolle 20 vuoden ajaksi vuosivuokrasta, jonka määrä oli 300 000 GBP ja arvonlisävero.[5]

14. Centralan luovutti myöhemmin rakennuksen kahdella alun perin toisiinsa liittyviksi suunnitellulla liiketoimella. Ensin se vuokrasi rakennuksen 22.11.1996 alkaen 999 vuodeksi (999 year lease) Inhocolle 6 370 000 GBP:n etukäteismaksua ja vaadittaessa maksettavaa nimellistä vuokraa vastaan. Tämä toinen vuokraamistoimi ei vaikuttanut 20 vuoden vuokrasuhteeseen yliopiston kanssa. Inhoco sai näin ollen oikeuden vuokramaksuihin ja rakennuksen käyttöön vuodesta 21 vuoteen 999. Tästä syystä liiketoimea kutsutaan myös nimellä reversionary lease. Vaikka Centralan olikin sinällään valinnut rakennuksen vuokraamisen verottamisen, 999 vuoden vuokraoikeuden antaminen oli veroton liiketoimi, koska Centralan ja Inhoco olivat vuoden 1994 VAT Actin liitteessä 10 olevan 2 §:n 3 a momentin[6] mukaisesti toisiinsa yhteydessä olevia yhtiöitä.

15. Kolme päivää myöhemmin 25.11.1996 Centralan siirsi rakennuksen (rajoitetun) omistusoikeuden yliopistolle (niin kutsuttu

5 — Tältä osin Centralan näyttää käyttäneen kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdassa säädettyä mahdollisuutta, jolloin vuokraamista ei ollut kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdasta poiketen vapautettu verosta.

6 — Tämä säännös oli voimassa ainoastaan 30.11.1994 ja 26.11.1996 välisen ajan.

freehold reversion) 1 000 GBP:n hinnasta lisättynä arvonlisäverolla. Tämä liiketoimi ei ollut vapautettu verosta toisiinsa yhteydessä olevien yhtiöiden hyväksi. Kysymys oli sitä vastoin kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdassa tarkoitetusta uuden rakennuksen verollisesta luovutuksesta; Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön mukaan rakennusta on pidettävä uutena, jollei se ole kolmea vuotta vanhempi.

16. Centralanin ja Commissioners of Customs & Excisen (jäljempänä Customs) välillä syntyi rakennuksen luovutuksen jälkeen erimielisyyksiä vähennyksen oikaisemisesta. Customs katsoi, että 999 vuoden vuokraoikeuden antaminen oli relevantti luovutus ja että sen jälkeen toteutettu (rajoitetun) omistusoikeuden luovutus tulisi jättää huomiotta vähäpätöisyytensä vuoksi. Vaihtoehtoisesti Customs vaati, että liiketoimien välillä pitäisi tehdä niiden arvoihin perustuva suhteellinen jaottelu. Ensimmäisen tarkastelutavan mukaan Centralan olisi velvollinen suorittamaan Customsille 796 250 GBP ja toisen tarkastelutavan mukaan 796 090 GBP. Centralan oli puolestaan sitä mieltä, että se luovutti kaikki oikeutensa Harrington Buildingiin yksinomaisesti omistusoikeuden luovutuksella, joten se oli velvollinen suorittamaan Customsille korkeintaan 943,93 GBP.

17. VAT and Duties Tribunal vahvisti Customsin esittämän toisen ratkaisuvaihtoehdon. Centralan teki kyseisestä päätöksestä valituksen High Court of Justiceen (Chancery Division). High Court of Justice pyysi 23.1.2003 tekemällään päätöksellä, joka saapui yhteisöjen tuomioistuimeen 13.2.2004, yhteisöjen tuomioistuimelta EY 234 artiklan nojalla ennakkoratkaisua seuraaviin kysymyksiin:

"Onko silloin, kun verovelvollisella on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetyn oikaisukauden aikana määräämisvalta investointitavarana pidettävään rakennukseen ja tuo määräämisvalta luovutetaan kahdella luovutustoimella, jotka ovat i) 999 vuoden vuokraoikeuden antaminen rakennukseen (direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan nojalla verosta vapautettu liiketoimi) 6 miljoonan punnan (GBP) etukäteismaksua vastaan, ja kolme päivää myöhemmin tapahtuva ii) kauppa, jolla alkuperäiselle omistajalle myydään takaisin omistusoikeus (direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohdan ja 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaan verollinen liiketoimi) 1 000 GBP:n hinnasta lisättynä arvonlisäverolla, ja jotka joko ovat tai eivät ole ennalta määrättyjä siinä mielessä, että kun toinen oikeustoimi oli toteutettu, ei ollut mahdollista, että toista ei toteutettaisi,

kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan 3 kohtaa tulkittava siten, että

a) tuota investointitavaraa on oikaisukauden loppuun saakka katsottava käytetyn taloudellisessa toiminnassa, jota pidetään kokonaisuudessaan verollisena,

b) tuota investointitavaraa on oikaisukauden loppuun saakka katsottava käytetyn taloudellisessa toiminnassa, jota pidetään kokonaan verosta vapautettuna, tai että

c) tuota investointitavaraa on oikaisukauden loppuun saakka katsottava käytetyn taloudellisessa toiminnassa, jota pidetään osittain verollisena ja osittain verosta vapautettuna sen verollisen kaupan arvon, jolla alkuperäiselle omistajalle myydään takaisin omistusoikeus, ja 999 vuoden vuokraoikeuden verosta vapautetun myöntämisen arvon mukaisessa suhteessa?"

18. Asian suullinen käsittely toimitettiin 16.2.2005 yhteisöjen tuomioistuimessa. Centralan vaati kyseisessä käsittelyssä, että kirjallinen käsittely aloitettaisiin uudestaan siinä tapauksessa, että yhteisöjen tuomioistuin haluaisi soveltaa asiaan oikeuden väärinkäyttöä koskevaa periaatetta. Ennakkoratkaisua pyytänyt kansallinen tuomioistuin ei tuonut esiin tätä periaatetta. Vasta komissio mainitsi tämän periaatteen ennakkoratkaisumenettelyn aikana esittämässään kirjallisessa lausunnossa.

IV Asianosaisten lausumat

19. Ennakkoratkaisumenettelyn aikana asiasta ovat esittäneet huomautuksensa Centralan, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio.

20. *Centralan* katsoo, että kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdan selkeästä sanamuodosta käy ilmi, että oikaisemisen osalta merkityksellisenä on pidettävä yksinomaan omistusoikeuden palauttamista. Centralanin mukaan verovelvollinen luopui näin ollen tavaraa koskevista oikeuksistaan täysimääräisesti vasta kyseisellä toisella liiketoimella. Sellainen tarkastelutapa ei ole mahdollinen, jossa tukeudutaan useiden toisiaan seuranneiden eri vastaanottajille tehtyjen luovutusten osalta taloudellisesti merkittävimpään luovutukseen ja jätetään jokin liiketoimi ottamatta huomioon sen vähäpätöisyyden vuoksi. Kyseisen säännöksen mukaan kysymykseen tulee ainoastaan verollista tai verotonta liiketoimea koskeva vaihtoehto. Luovutuksen luonteen perusteella arvonlisäveroa ei voida vähentää ollenkaan tai se voidaan vähentää kokonaisuudessaan. Useampien liiketoimien suhteelliselle huomioon ottamiselle ei löydy perusteita kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa.

21. *Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus* on sitä mieltä, että suhteellinen jaottelu (apportionment) on tehtävä, jos kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa tarkoitettu tavaran luovutus tapahtuu etukäteen suunnitellusti kahdella liiketoimella, joista toinen on verollinen ja toinen veroton. Centralanin ehdottama ratkaisuvaihtoehto johtaisi Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan siihen, että luovutusta olisi pidettävä kokonaisuudessaan verollisena, vaikka sen luovutuksen arvo, jolla oikeus omistajalle palautuvaan omistusoikeuteen luovutetaan, on alle 0,02 prosenttia tavaran arvosta.

22. *Komission* näkemyksen mukaan 999 vuoden vuokraoikeuden antamista ei voida pitää kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa tarkoitettuna luovutuksena. Englannin oikeussääntöjen mukaan vasta freehold reversionin kautta luovutuksensaaja saa omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan kiinteistöön. Käytännössä olisi hankalaa pitää kumpaakin liiketoimea yhden luovutuksen osana, varsinkin silloin, kun kyseisiä liiketoimia ei toteutettu oikaisukauden yhden tarkasteluvälin aikana. Komissio on kuitenkin sitä mieltä, että on arvioitava, onko asiassa kysymys oikeuden väärinkäytöstä. [7] Vaikka kuudes direktiivi ei sisälläkään oikeuden väärinkäyttöä koskevia säännöksiä, kysymys on kuitenkin monilla yhteisön oikeuden oikeudenaloilla tunnustetusta oikeusperiaatteesta. Sen mukaan huomiotta jätetään liiketoimet, jotka verovelvollisten muodostama ryhmä on toteuttanut ilman taloudellista perustetta yksinomaan siinä tarkoituksessa, että saadaan aikaan keinotekoinen tilanne, jossa arvonlisäveron vähentäminen on mahdollista. [8]

V Oikeudellinen arviointi

23. Nyt esillä olevassa asiassa on selvitettävä, millä tavalla kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdan mukainen vähennyksen oikaiseminen on toteutettava, kun kiinteistö vuokrataan ensin 999 vuodeksi kertamaksua vastaan ja kiinteistön omistusoikeus siirretään kolme päivää myöhemmin kolmannelle henkilölle, jolloin ensimmäinen liiketoimi on arvonlisäveroton ja toinen arvonlisäverollinen.

24. Ennakkoratkaisua pyytänyt kansallinen tuomioistuin esittää yhteisöjen tuomioistuimelle kolme tulkintamahdollisuutta: a) viimeisen (verollisen) liiketoimen yksinomainen huomioon ottaminen, b) taloudellisesti merkittävimmän ensimmäisen (verottoman) liiketoimen huomioon ottaminen tai c) kummankin liiketoimen huomioon ottaminen liiketoimien arvon mukaisessa suhteessa. Tässä yhteydessä on syytä käsitellä lyhyesti vähennyksen oikaisemista koskevia sääntöjä ennen sen arvioimista, mikä näistä vaihtoehdoista vastaa parhaiten direktiivin vaatimuksia.

A *Alustava huomautus vähennyksen oikaisemista koskevista säännöistä*

25. Vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään. [9] Vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elin-

7 — Komissio viittaa edellä alaviitteessä 3 mainittuihin vireillä oleviin asioihin, joissa on kyse oikeuden väärinkäytöstä arvonlisäveroa koskevissa kysymyksissä.

8 — Komissio tukeutuu ensisijaisesti oikeuden väärinkäytön määritelmään, jonka yhteisöjen tuomioistuin vahvisti asiassa C-110/99, Emsland-Stärke, tuomio 14.12.2000 (Kok. 2000, s. I-11569, 52 ja 53 kohta). Tosin tämä asia koskee maataloustuotteiden vientitukea.

9 — Ks. mm. asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995 (Kok. 1995, s. I-1883, 18 kohta); yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1577, 43 kohta) ja asia C-90/02, Bockemühl, tuomio 1.4.2004 (Kok. 2004, s. I-3303, 38 kohta).

keinonharjoittaja kokonaan kaiken sen liiketoiminnan harjoittamisen yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden yrityksen verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäveron alaista (arvonlisäveron neutraalisuuden periaate). [10]

26. Verovähennysoikeuden edellytyksenä on näin ollen, että asianomainen on kuudennessa direktiivissä tarkoitettu verovelvollinen ja että kysymyksessä olevat tavarat ja palvelut käytetään kyseisen verovelvollisen verollisiin liiketoimiin. [11] Tätä oikeutta ei voida rajoittaa, ja sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka sisältyy aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa suoritettuihin liiketoimiin. [12] Kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan mukaan vähennysoikeus syntyy silloin, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan. [13]

27. Jos tavaraa käytetään vain osittain verolliseen toimintaan, tilanteeseen sovelletaan kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohtaa ja 19 artiklaa. Näiden säännösten mukaan on määritettävä suhdeluku, joka vastaa kyseisen verovelvollisen verollisen liiketoiminnan suhteellista osuutta. Hankinnat lasketaan tämän suhdeluvun mukaisesti vain suhteellisesti osaksi verollista toimintaa, jolloin vähennysoikeus on myös vain suhteellinen. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ja 19 artiklan perusteella taloudellisen toiminnan laajuus vastaa näin pitkälti arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuutta. [14]

28. Vähennysoikeus syntyy jo hyvin varhaisessa vaiheessa eli välittömästi hankinnan muodostavan tavaran luovuttamisen tai palvelun suorittamisen yhteydessä. Tämän seurauksena vähennyksen oikaiseminen saattaa olla tarpeen kuudennen direktiivin 20 artiklan mukaisesti, jos yrityksen verollisen liiketoiminnan suhteellinen osuus on muuttunut hankinta-ajankohtaan verrattuna.

29. Oikaisutarve koskee erityisesti investointitavaroita, koska ne jäävät pitemmäksi ajaksi

10 — Ks. mm. asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 83, 19 kohta); C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998 (Kok. 1998, s. I-1, 15 kohta) sekä edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Gabalfrisa, tuomion 44 kohta ja edellä alaviitteessä 9 mainittu asia Bockemühl, tuomion 39 kohta.

11 — Asia C-137/02, Faxworld, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-5547, 24 kohta).

12 — Ks. edellä alaviitteessä 9 mainitut asiat sekä asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991 (Kok. 1991, s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. I-311, 27 kohta); asia C-409/99, Metropol ja Stadler, tuomio 8.1.2002 (Kok. 2002, s. I-81, 42 kohta) ja asia C-152/02, Terra-Baubedarf, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-5583, 35 kohta).

13 — Ks. asia C-400/98, Breitsohl, tuomio 8.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4321, 36 kohta) ja edellä alaviitteessä 12 mainittu asia Terra-Baubedarf, tuomion 31 kohta.

14 — Ks. julkisasiamies Lenzin 15.2.1996 esittämä ratkaisuehdotus asiassa C-306/94, Régie dauphinoise (Kok. 1996, s. I-3695, I-3697, ratkaisuehdotuksen 37 kohta).

osaksi yrityksen omaisuutta.[15] Näin ollen kyseisistä tavaroista säädetään kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdassa, että jokaisen käyttövuoden osalta tutkitaan uudelleen viiden vuoden ajan, onko tavaroita käytetty verottomaan toimintaan siinä laajuudessa kuin kyseisiä tavaroita hankittaessa on ilmoitettu. Kiinteistöjen osalta jäsenvaltiot voivat pidentää oikaisukauden 20 vuoden pituiseksi. Mikäli tavaran käytön verollisiin liiketoimiin havaitaan poikkeavan laajuudeltaan hankintavuoden ja viitevuoden välillä, vähennys oikaistaan. Tapauksesta riippuen verovelvollinen joutuu siis maksamaan takaisin osan vähentämästään arvonlisäverosta viitevuoden suhteellisen osuuden mukaisesti tai verovelvollinen voi vähentää suuremman osan arvonlisäverosta.

30. Kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa säädetään erikoistapauksesta, jossa investointitavara luovutetaan kolmannelle osapuolelle ennen oikaisukauden päättymistä eli kyseinen investointitavara erotetaan yrityksen omaisuudesta. Vuosittaisen oikaisun asemesta oikaisu on tällöin suoritettava kerralla koko jäljellä olevan oikaisukauden osalta. Vähennyksen kannalta merkityksellistä on tällöin se, oliko kolmannelle osapuolelle tapahtunut luovutus verollinen vai veroton.

15 — Ks. toisen arvonlisäverodirektiivin vastaavat säännökset: asia 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, tuomio 1.2.1977 (Kok. 1977, s. 113, 12 ja 13 kohta).

31. Yhteenvetona voidaan todeta, että vähennystä koskevilla säännöksillä pyritään takaamaan se, että tuotantopanoshankinnat ovat verottomia, mikäli niitä käytetään verollisiin suoritteisiin. Koko arvonlisää verotetaan näin ollen ainoastaan kerran kuluttajalle tapahtuvan luovutuksen yhteydessä. Tuotantopanoshankinnoille ei siis ole tarkoitus määrätä lisäveroja. Pyrkimyksenä on kuitenkin myös veromenetysten välttäminen siten, että vähennystä ei myönnetä tavaroille, joita ei tosiasiallisesti käytetä (kokonaan) verolliseen liiketoimintaan.

32. Suhteellista vähennystä ja vähennyksen oikaisemista koskevilla säännöksillä pyritään takaamaan mahdollisimman laajalti arvonlisäveron neutraalisuus, jota voidaan kutsua myös yhdenkertaisen verotuksen periaatteeksi. Näiden säännösten avulla vähennyksen määrä voidaan laskea tarkemmin, kuten Centralanin edustaja asian ilmaisee.

33. Toisaalta vähennystä koskevien sääntöjen tulee olla myös selkeitä ja helposti sovellettavia. Näin ollen huomioon ei oteta esimerkiksi sitä, missä laajuudessa kutakin yksittäistä tavaraa käytetään verollisten liiketoimien yhteydessä. Sen sijaan on niin, että vähennyksen kannalta merkityksellinen suhdeluku määritetään verovelvollisen kokonaisliiketoiminnan osalta ja sitä sovelletaan yhtenäisesti kaikkia tuotantopanoshankintoja koskeviin vähennyksiin. Vähennyksen oikai-

semista varten vähennystä soveltamalla hankitun kohteen käyttö otetaan huomioon pitemmältä ajanjaksolta ainoastaan investointitavaroiden osalta.

B *Kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdan tulkinta*

34. Edellä käsiteltyjen vähennystä ja sen oikaisemista koskevien säännösten tavoitteet huomioon ottaen on seuraavaksi arvioitava sitä, mikä tulkintavaihtoehto on mahdollisimman pitkälti näiden tavoitteiden mukainen. Lähtökohtana on tällöin pidettävä säännöksen sanamuotoa.

1. Luovutuksen käsite

35. Kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdan soveltaminen edellyttää ensinnäkin, että investointitavara *luovutetaan* oikaisukauden aikana kolmannelle osapuolelle. Centralanin ja komission näkemyksen mukaan pelkkää freehold reversionin siirtoa voidaan pitää luovutuksena. Mikäli tämä näkemys pitäisi paikkansa, tulkintavaihtoehdot b) ja c) olisi hylättävä suoralta kädeltä. Nämä vaihtoehdot perustuvat nimittäin olettamukseen, jonka mukaan 999 vuoden vuokraoikeuden antaminen on myös kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa tarkoitettu luovutus.

36. Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan "tavaroiden luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa". Komissio katsoo Englannin oikeussääntöihin vedoten, että ainoastaan freehold reversion johtaa omistusoikeuden siirtymiseen.

37. Tällaista näkemystä ei voida hyväksyä. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa Shipping and Forwarding Enterprise Safe antamassaan tuomiossa, kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan sanamuodosta ilmenee,

"että tavaroiden luovutuksen käsitteellä ei tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa, vaan siihen sisältyy kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja". [16]

38. Kyseisessä asiassa oli kysymys hyvin samankaltaisesta tilanteesta kuin nyt esillä olevassa asiassa. Ensin siirrettiin oikeus määrätä rajoittamattomasti kyseessä olleesta kiinteistöstä (niin kutsuttu taloudellinen omistusoikeus). (Oikeudellinen) omistusoi-

16 — Asia C-320/88, Shipping and Forwarding Entreprise Safe, tuomio 8.2.1990 (Kok. 1990, s. I-285, Kok. Ep. X, s. I-311, 7 ja 8 kohta). Ks. myös asia C-182/01, Auto Lease Holland, tuomio 6.2.2003 (Kok. 2003, s. I-1317, 32 kohta).

keus siirtyi myöhemmin taloudellisesta omistusoikeudesta riippumatta. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että jo taloudellisen omistusoikeuden siirtoa voitiin pitää kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna luovutuksena.

39. Näin ollen myös 999 vuoden vuokraoikeuden antamista Inhocolle voidaan sinällään pitää luovutuksena, jos Inhoco oikeutetaan sillä määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin Inhoco olisi sen omistaja. Tällaisen näkemyksen puolesta puhuu se, että Inhoco sai kertamaksua vastaan käyttöoikeuden hyvin pitkäksi aikaa sekä oikeuden yliopiston kanssa 20 vuodeksi solmittuun vuokrasopimukseen perustuviin vuokramaksuihin. 999 vuoden vuokraoikeuden antaminen on näin ollen merkitykseltään hyvin lähellä taloudellisen omistusoikeuden siirtämistä, josta oli kyse asiassa Shipping and Forwarding Enterprise Safe. Tämän toteaminen jää lopulta kuitenkin kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi, koska se päättää lainsäädännön soveltamisesta pääasiassa.

40. Voidaan jopa kysyä, onko jo pelkästään 999 vuoden vuokraoikeuden antamista pidettävä luovutuksena, koska freehold reversionilla luovutetaan niin pitkälti rajoitettu omistusoikeus, ettei asiassa enää voida puhua todellisista omistussuhteista. Tällöin kyseeseen tulisi ainoastaan tulkintavaihtoehto b). Tällaista ratkaisua vastaan puhuu kuitenkin se, että on melko mahdotonta erottaa sellaisia tapauksia, joissa omistusoikeudesta on jäljellä vielä riittävästi osatekijöitä. Onko raja vedettävä jo 99 vuoden, 199 vuoden vai 999 vuoden vuokraoikeuden antamiseen? Mielivaltaisten rajanvetojen välttämiseksi olisi nyt käsiteltävänä olevan asian kaltaisissa tapauksissa pidettävä lähtökohtaisesti (rajoitetun) omistusoikeuden siirtoa vielä luovutuksena.

41. Jäljelle jää komission väite siitä, että tavaran omistusoikeutta ei voida luovuttaa kahdelle henkilölle. Tätä väitettä ei kuitenkaan voida hyväksyä. Tavara voidaan nimittäin hyvin luovuttaa useamman henkilön muodostamaan yhteisomistukseen. Asuntojen omistajat hankkivat tällä tavoin säännöllisesti yhteisomistusosuuksia talon yhteisesti käytettäviin osiin, kuten porraskäytäviin ja eteistiloihin, sekä laskennallisen osuuden tontista, jolle talo on rakennettu. Useammalla henkilöllä voi siis olla omistusoikeus samaan tavaraan jopa samanaikaisesti. Tämä on eritoten mahdollista silloin, kun erilaiset oikeudelliset asemat on jaettu eri ajanjaksoihin. Ensinnäkin Inhocolla on vuokraoikeus 999 vuoden ajanjaksoon. Vasta tämän jälkeen tulevat ajankohtaisiksi freehold reversionista johtuvat oikeudet, jotka rajoittuvat pääasiallisesti koskemaan kiinteistön hallintaoikeuden takaisinsaantioikeutta vuokrasopimuksen voimassaoloajan umpeuduttua.

42. Tässä vaiheessa voidaan näin ollen todeta, että sekä ensimmäinen liiketoimi eli 999 vuoden vuokraoikeuden antaminen että toinen liiketoimi eli freehold reversionin siirto voivat olla kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja luovutuksia. Koska voidaan olettaa, että kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohta perustuu samaan luovutuksen periaatteeseen, molemmat liiketoimet voivat olla merkityksellisiä vähennyksen oikaisemisen kannalta. Näin ollen mikään tulkintavaihtoehto ei ole poissuljettu yksinomaan siitä syystä, että jokin liiketoimista ei täytä kyseisessä säännöksessä tarkoitettuja luovutusta koskevia vaatimuksia.

2. Merkityksellinen liiketoimi useampien luovutusten yhteydessä

43. Epäselvää on edelleen se, mikä luovutus on merkityksellinen vähennyksen oikaisun kannalta silloin, kun tavara luovutetaan useammalla liiketoimella eri henkilöille. Kysymykseen tulevat tällöin viimeinen liiketoimi, jolla verovelvollinen luopuu lopullisesti tavaraa koskevista oikeuksistaan, taloudellisesti merkittävin liiketoimi tai kaikki liiketoimet yhdessä.

44. Direktiivin sanamuoto näyttää perustuvan siihen olettamukseen, että toteutettavia liiketoimia on vain yksi. Sanamuodon mukaan taloudellista toimintaa on pidettävä kokonaisuudessaan verollisena, "jos mainitun tavaran *luovutus* on verollinen, ja sitä on pidettävä kokonaan vapautettuna, jos *luovutus* on vapautettu".[17]

45. Pelkästään tästä muotoilusta ei kuitenkaan voida päätellä, että huomioon otetaan vain yksi liiketoimi, jos luovutus toteutetaan useammalla liiketoimella. Direktiivin laatijat ovat pikemminkin tukeutuneet normaalitapaukseen, jossa tavara luovutetaan yhdellä liiketoimella. Jos direktiivin laatijat olisivat halunneet ilmaista muotoilullaan, että useammista liiketoimista koostuvissa luovutuksissa ainoastaan yksi liiketoimi on merkityksellinen, heidän olisi täytynyt tuoda ilmi, mitä liiketoimea kyseisessä tilanteessa on pidettävä merkitykseltään ratkaisevana. On todennäköisempää, että kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa on aukko sellaisten tapausten osalta, joissa luovutus toteutetaan useammilla liiketoimilla. Tämä puute on korjattava säännöksen täydentävällä tulkinnalla ottaen huomioon sen rakenne sekä merkitys ja tavoite.

46. Vähennystä koskevilla säännöillä pyritään vapauttamaan hankinnat verosta mahdollisimman tarkasti siinä laajuudessa kuin niitä tarvitaan verollisten liiketoimien suorittamiseksi. Tämä tavoite saavutetaan par-

17 — Kursivointi tässä.

haiten tulkintavaihtoehdolla c). Kummankin liiketoimen suhteellinen ottaminen huomioon vähennyksen oikaisemisessa vastaa tarkimmin kohteen verotonta tai verollista käyttöä.

47. Tulkintavaihtoehdoilla a) ja b) ei saavuteta tätä tavoitetta samalla tavalla. Tosin vaihtoehdossa b) käytön painopiste otetaan vielä perustellusti huomioon. Freehold reversionin verollisen siirron jättäminen huomioimatta ei ole kyseisen liiketoimen vähäisen arvon perusteella nyt esillä olevassa asiassa raskauttavaa. Tähän toimintatapaan liittyy kuitenkin epätarkkuuksia, jotka saattavat johtaa epäjohdonmukaisiin lopputuloksiin muissa tilanteissa, joissa liiketoimien arvojen väliset erot eivät ole yhtä merkittäviä.

48. Tulkintavaihtoehdolla a) ei sitä vastoin saavuteta lainkaan tavoitetta muodostaa yhteys vähennyksen ja tavaran verollisessa liiketoiminnassa käyttämisen laajuuden välillä. Vaikka freehold reversionin verollista siirtoa onkin pidettävä rakennusta koskevan vähämerkityksisen oikeuden luovutuksena, vaihtoehdon a) soveltaminen johtaisi täysimääräisen vähennysoikeuden syntymiseen.

49. Myös seuraavat esimerkit yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä osoittavat, että suhteellista jaottelua on pidettävä asianmukaisena tietyissä tilanteissa, vaikka asiaa koskevien kuudennen direktiivin säännösten sanamuodossa ei säädetäkään nimenomaisesti tällaisesta jaottelusta.

50. Yhteisöjen tuomioistuin on todennut esimerkiksi asiassa Armbrecht antamassaan tuomiossa, että jos verovelvollinen myy tavaran, josta hän oli valinnut pitävänsä osan yksityisessä käytössään, hän ei toimi tämän osan myynnin osalta direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla verovelvollisen ominaisuudessa. [18] Näin ollen yhteisöjen tuomioistuin on tulkinnut kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohtaa siten, että luovutus on verollinen, *mikäli* verovelvollinen toteuttaa sen tässä ominaisuudessaan. Sanamuodossa viitataan sitä vastoin vain sellaisiin luovutuksiin, *jotka* verovelvollinen toteuttaa tässä ominaisuudessaan.

51. Asiassa Enkler antamassaan tuomiossa [19] yhteisöjen tuomioistuin vastasi kysymyksiin, jotka liittyivät osittain taloudellisessa toiminnassa ja osittain yksityisessä käytössä käytettyyn matkailuautoon. Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan c alakohdan mukaisen veron perusteen määrittämiseksi yhteisöjen tuomioistuin edellytti matkailuauton kustannusten suhteellista huomioon ottamista niin, että veron peruste vastaa muuhun tarkoitukseen kuin taloudelliseen toimintaan käyttämisen ajallista laajuutta. [20]

18 — Asia C-291/92, Armbrecht, tuomio 4.10.1995 (Kok. 1995, s. I-2775, 24 kohta).

19 — Asia C-230/94, Enkler, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4517).

20 — Edellä alaviitteessä 19 mainittu asia Enkler, tuomion 37 kohta.

52. Centralan vastustaa tulkintavaihtoehtoa c) kuitenkin sillä perusteella, että rakennus erotettiin yrityksen omaisuudesta täydellisesti vasta freehold reversionin siirron yhteydessä. Oikaiseminen voidaan näin ollen tehdä vasta kyseisenä ajankohtana.

53. Kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdasta käy ainoastaan ilmi, että oikaisu on tehtävä luovutuksen ajankohtana. Säännöksessä ei kuitenkaan mainita, että kahdesta ajallisesti toisiaan lähellä olevasta liiketoimesta, jotka molemmat on luokiteltavissa luovutuksiksi, ainoastaan jälkimmäistä luovutusta on pidettävä merkityksellisenä liiketoimena arvonlisäveron oikaisemisen kannalta.

54. Viimeisen luovutustapahtuman yksinomainen huomioon ottaminen voi päinvastoin johtaa täysin mielivaltaisiin tuloksiin, kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus esittää käyttäen esimerkkinään peltoalaa, joka hankitaan ensin vähennysoikeutta soveltamalla, jaetaan myöhemmin kahteen osaan ja luovutetaan sen jälkeen edelleen. Lähtökohtana pidetään tällöin sitä, että yhden osan myyminen on verollista, koska kyseinen osa on tällä välin muutettu rakennusmaaksi, kun taas toisen, maatalouskäytössä olevan osan myyminen on vapautettu verosta. Jos kaikkia luovutustapahtumia ei tarkastella kokonaisuutena vaan huomioon otetaan ainoastaan viimeinen liiketoimi, verovelvollinen voisi vaikuttaa vähennyksen oikaisemiseen mielensä mukaan toteuttamalla jommankumman liiketoimen ensin. Viimeisen liiketoimen yksinomainen huomioon ottaminen antaa verovelvolliselle siten sellaisia järjestelymahdollisuuksia, jotka ovat kuudennen direktiivin tavoitteiden vastaisia.

55. Tämä käy ilmi myös nyt esillä olevasta asiasta. Vaikka rakennus erotetaankin pääosiltaan verottomalla luovutuksella (999 vuoden vuokraoikeuden antamisella) Centralanin omaisuudesta, vähennys pysyisi voimassa täysimääräisenä, jos asiassa tukeuduttaisiin yksinomaan toiseen, merkitykseltään ainoastaan symboliseen freehold reversionin siirtoon.

56. Centralan ja komissio viittaavat lopuksi käytännön vaikeuksiin, jotka heidän mielestään aiheutuisivat tulkintavaihtoehdon c) soveltamisesta. Ei ole kuitenkaan ymmärrettävää, mistä syystä verollisen luovutuksen suhteellinen huomioon ottaminen ei olisi vähennyksen oikaisemisen yhteydessä käytännössä mahdollista. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ja 19 artiklan mukaista suhteellista arvonlisäveron vähennystä määritettäessä on joka tapauksessa tehtävä vielä vaativampia laskelmia. Lisäksi oikaisu voidaan tehdä vain sellaisten investointitavaroiden osalta, jotka luovutetaan oikaisukauden aikana.

57. Centralanin ja komission mukaan erityisiä ongelmia aiheutuisi lisäksi siitä, jos suhteellisina huomioon otettavia luovutuksia ei toteuteta saman tarkasteluvälin aikana. Tämä on kuitenkin hypoteettinen tilanne, josta pääasiassa ei ole kysymys.

58. Tästä riippumatta on todettava, että tällaiseenkaan tapaukseen ei tosiasiallisesti liity ylitsepääsemättömiä vaikeuksia. Jos investointitavara erotetaan osittain liikeomaisuudesta luovutuksella tiettynä vuonna, tätä osaa koskevan arvonlisäveron lopullinen oikaiseminen on tehtävä jäljelle jäävän oikaisukauden osalta kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdan mukaisesti. Jäljelle jäävän osan osalta, jonka arvo on määritettävä asianmukaisilla menetelmillä, meneillään olevaa oikaisemista jatketaan kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan mukaisesti suhteellisesti, kunnes kyseinen osa erotetaan 20 artiklan 3 kohdassa tarkoitetulla luovutuksella ja lopullinen oikaiseminen toteutetaan myös tältä osin.

59. Näin ollen kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohtaa on nyt esillä olevassa asiassa tulkittava niin, että investointitavaraa käsitellään oikaisukauden päättymiseen asti siten kuin sitä olisi käytetty sellaisiin taloudellisiin liiketoimiin, jotka ovat freehold reversionin ja 999 vuoden vuokraoikeuden antamisen kulloistenkin arvojen osuuksien mukaan osittain verollisia ja osittain verosta vapautettuja.

C *Oikeuden väärinkäyttö*

60. Tämän ratkaisun vuoksi ei ole tarpeen arvioida sitä, sisältyykö ja missä määrin arvonlisäverosäännösten alueeseen oikeuden väärinkäytön kielto, millaisia tilanteita tämä kielto koskee ja millaisia oikeudellisia vaikutuksia sillä on. Myöskään kirjallisen käsittelyn uudelleen aloittamiseen ei ole syytä.

61. Tosin on totta, että liiketoimet vaikuttavat tosiasiallisesti keinotekoisilta ja ainoastaan siinä tarkoituksessa toteutetuilta, että yliopisto voisi vähentää arvonlisäveron, joka suoritettiin Harrington Building -rakennuksen rakentamisen yhteydessä, vaikka yliopisto tuottaa pitkälti verottomia palveluita. Kuudennen direktiivin tässä ratkaisuehdotuksessa vahvistetulla tulkinnalla suljetaan kuitenkin pois se, että kyseiset keinotekoiset liiketoimet voisivat johtaa verovapautukseen, joka on direktiivin tavoitteiden vastainen ja joka olisi korjattava kirjoittamattomien periaatteiden, kuten oikeuden väärinkäytön kieltämisen, perusteella.

VI Ratkaisuehdotus

62. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa High Court of Justicen (Chancery Division) esittämään ennakkoratkaisupyyntöön seuraavasti:

Silloin kun määräämisvalta rakennukseen luovutetaan kahdella etukäteen suunnitellulla ja toisistaan riippuvaisella luovutustoimella, jotka ovat 999 vuoden verottoman vuokraoikeuden antaminen rakennukseen ja kolme päivää myöhemmin tapahtuva verollinen kauppa, jolla alkuperäiselle omistajalle myydään takaisin omistusoikeus, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 20 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että tuota investointitavaraa on oikaisukauden päättymiseen asti katsottava käytettävän liiketoimiin, joita pidetään osittain verollisina ja osittain verottomina sen verollisen kaupan arvon, jolla alkuperäiselle omistajalle myydään takaisin omistusoikeus, ja verottoman 999 vuoden vuokraoikeuden antamisen arvon mukaisessa suhteessa.