JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
NIAL FENNELLY
16 päivänä heinäkuuta 1998 *

1. Tämä ennakkoratkaisupyyntö koskee niitä vapautuksia arvonlisäveron maksamisvelvollisuudesta, joita jäsenvaltioilla on oikeus soveltaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin [1] 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan ja sen liitteen F perusteella. Yhteisöjen tuomioistuimelta kysytään, saako jäsenvaltio jatkaa tällaisten vapauttamissäännösten soveltamista, kun se on myöhemmin antamillaan säännöksillä rajoittanut asiaa koskevien aikaisemmin voimassa olleiden kansallisten sääntöjen soveltamisalaa.

I Asian taustalla olevat oikeudelliset seikat ja tosiseikat

A *Yhteisön oikeus*

2. Nyt esillä olevan asian kannalta merkitykselliset kuudennen direktiivin säännökset koskevat "rakennusmaan" luovutusta. Ensinnäkin on huomattava, että 13 artiklan B kohdan h alakohdassa säädetään, että "sellaisen rakentamattoman kiinteän omaisuuden luovutus, joka ei ole 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettua rakennusmaata", on *pakko* vapauttaa arvonlisäverosta. Direktiivin 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa säädetään, että "'rakennusmaalla' tarkoitetaan jäsenvaltioiden määritelmän mukaista rakentamatonta tai rakennettua maata". On lisäksi huomattava, että myös muun kuin uuden rakennuksen luovutus siihen liittyvine maapohjineen on sekin 13 artiklan B kohdan g alakohdan mukaan, kun sitä luetaan yhdessä 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan kanssa, *pakko* vapauttaa arvonlisäverosta.

3. Kuudennen direktiivin 28 artiklassa annetaan "siirtymäsäännökset". Sen 3 kohdan b alakohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat *siirtymäkautena*" jatkaa liitteessä F lueteltujen liiketoimien vapauttamista jäsenvaltiossa voimassa olevin edellytyksin". Liitteessä F olevassa 16 kohdassa mainitaan "direktiivin 4 artiklan 3 kohdassa tarkoitetut rakennusten ja maapohjien luovutukset". Tämä siirtymäkauden vapautus vaikuttaa siis siten, että jäsenvaltiot saavat pitää voimassa kansalliset arvonlisäveroa koskevat vapauttamissäännökset huolimatta 13 artiklan B kohdan g ja h alakohdassa vapautuksiin säädetyistä poikkeuksista. Toisin sanoen ne voivat päättää, etteivät ne pane täytäntöön poikkeusta, jonka mukaan "rakennusmaata" on verotettava.

* Alkuperäinen kieli: englanti.

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

4. Nyt esillä olevan asian kannalta on merkitystä myös säännöksillä, jotka koskevat mahdollisuutta luopua sekä pakollisen että siirtymäkauden vapautuksen soveltamisesta. Ensiksikin 13 artiklan C kohdassa säädetään, että jäsenvaltiot voivat "myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen" muun muassa 13 artiklan B kohdan g ja h alakohdassa "tarkoitettujen liiketoimien" osalta. Direktiivin 28 artiklan 3 kohdan c alakohdassa säädetään edelleen, että jäsenvaltiot voivat siirtymäkautena "myöntää verovelvollisille oikeuden valita —— verotus liitteessä G määrätyin edellytyksin". Liitteessä G olevan 1 kohdan b alakohdassa säädetään, että väliaikaisesti vapautusta soveltavat jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen verotuksen valintaoikeuden "liitteessä F tarkoitettujen liiketoimien osalta". Verotuksen valintaoikeuden myöntäminen on siis nimenomaisesti sallittu sekä pakollisen että siirtymäkautena sovellettavan vapautuksen osalta.

B *Pääasia*

5. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenevät riidattomat tosiseikat ovat suhteellisen yksinkertaiset. Pääasian kantaja Norbury Developments Ltd (jäljempänä Norbury) osti aiemmin tehdyn esisopimuksen perusteella Rivermead Homes Ltd: ltä Yhdistyneessä kuningaskunnassa Chestertonissa sijaitsevan tietyn maa-alueen, jolle se vähän aiemmin oli saanut rakennusluvan asuinalueen rakentamista varten. Norbury myi samana päivänä kyseisen maa-alueen John Kottler Ltd:lle. Rivermead Homes Ltd luopui Yhdistyneessä kuningaskunnassa voimassa olevasta arvonlisäveroa koskevasta vapautuksesta ja laskutti Norburyn kanssa tehtyyn kauppaan liittyvän arvonlisäveron. Norbury ei kuitenkaan laskuttanut John Kottler Ltd:n kanssa tehtyyn edelleenmyyntiin liittyvää arvonlisäveroa, minkä seurauksena sen maksettavaksi pantiin 12 443 Englannin punnan suuruinen arvonlisävero, koska pääasian vastaaja Commissioners of Customs & Excise (jäljempänä Commissioners) oli hylännyt Norburyn vaatimuksen, joka koski tämän maksamaan ostohintaan sisältyneen arvonlisäveron vähennysoikeutta.

6. Norbury on riitauttanut arvonlisäveron maksuunpanon VAT and Duties Tribunalissa Manchesterissa, (jäljempänä kansallinen tuomioistuin) ja väittää, että Yhdistyneen kuningaskunnan tämän asian kannalta merkitykselliset arvonlisäverosäännökset ovat ristiriidassa kuudennen direktiivin kanssa ja että myyntiä John Kottler Ltd:lle olisi ollut pidettävä verollisena liiketoimena. Norburyn mukaan jäsenvaltioilla on kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan ja liitteessä F olevan 16 kohdan perusteella oikeus vain jatkaa kuudennen direktiivin antamisajankohtana 17.5.1977 voimassa olleiden vapautusten soveltamista täysin sellaisenaan, mutta ei muuttaa niitä millään tavoin. Koska Yhdistynyt kuningaskunta oli kuitenkin muuttanut asian kannalta merkityksellisiä kansallisia sääntöjä, siirtymäkauden vapautusta ei Norburyn mukaan voitu enää soveltaa.

7. Commissioners väittää, että vaikka riidanalainen maa olisikin rakennusmaata, se on vapautettu verosta kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan ja liitteessä F olevan 16 kohdan perusteella. Näissä säännöksissä säädetyt siirtymäkauden vapautukset on pidetty voimassa kahdeksannellatoista

direktiivillä. [2] Tämän asian kannalta merkityksellisiä kansallisia sääntöjä ei ole ratkaisevasti muutettu, ja Commissionersilla on ollut oikeus vedota tähän vapautukseen, sillä se ei ole yrittänyt tukeutua mihinkään arvonlisäveroa koskevaan uuteen vapautukseen Norburya vastaan.

8. Kansallinen tuomioistuin on katsonut, että riidanalaista maata, joka "myytiin nimenomaan rakennuslupineen ja joka oli uuden asuinalueen osa", ei voida "pitää muuna kuin rakennusmaana" ja että tästä syystä rakennusmaan käsitettä ei ole tarpeen yksityiskohtaisesti määritellä. Tuomioistuin on verrannut kuudennen direktiivin antamisajankohtana voimassa ollutta vapautusta (josta säädetään vuoden 1972 *Finance Act*in liitteessä 5 olevassa 1 ryhmässä) vapautukseen, joka oli voimassa riidanalaisen luovutuksen tapahtuessa (ja josta säädetään vuoden 1983 *Value Added Tax Act*in liitteessä 6 olevassa 1 ryhmässä), ja todennut, että "vapautusten soveltamisalaa ei ole laajennettu, vaan sitä on sitä vastoin supistettu siten, että vapautuksen saamiselle on asetettu lisää edellytyksiä". Koska tuomioistuin on katsonut, että 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan sanamuodon tulkinta ei ole "ongelmatonta" ja että sitä voidaan tulkita siten, että sillä annetaan jäsenvaltioille oikeus supistaa vapautuksen soveltamisalaa muttei laajentaa sitä, se on päättänyt esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Kun on kyse maasta, jolle ei ole vielä rakennettu, mutta jolle rakentaminen oli kuitenkin luovutushetkellä lainmukaisesti sallittua, koska sitä varten oli myönnetty lupa jäsenvaltion lainsäädännön mukaisesti, ja jota arvonlisäverotuomioistuin on pitänyt rakennusmaana, onko Yhdistyneellä kuningaskunnalla oikeus vapauttaa luovutus verosta kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan nojalla? Voidaanko näin tehdä sen estämättä, että

a) maan luovutuksen — myös sellaisen maan, joka on kiistattomasti rakennusmaata — verotus on muuttunut sen jälkeen, kun Yhdistynyt kuningaskunta hyväksyi kuudennen direktiivin 17.5.1977, ja erityisesti sen jälkeen, kun annettiin vuoden 1989 *Finance Act*, jossa säädettiin mahdollisuudesta luopua arvonlisäveroa koskevasta vapautuksesta tiettyjen tällaisten luovutusten osalta, ja

b) sellaisen maan, joka on kiistattomasti rakennusmaata, luovutuksen verotus on muuttunut sen jälkeen, kun Yhdistynyt kuningaskunta hyväksyi kuudennen direktiivin 17.5.1977, ja erityisesti sen jälkeen, kun annettiin vuoden 1989 *Finance Act*, jonka mukaan tiettyjä tällaisia aikaisemmin verovapaita luovutuksia oli verotettava maa- ja vesirakennustöiden yleisen verokannan mukaan,

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — Tiettyjen kuudennen direktiivin 77/388/ETY 28 artiklan 3 kohdassa säädettyjen poikkeusten kumoaminen — 18 päivänä heinäkuuta 1989 annettu kahdeksastoista neuvoston direktiivi 89/465/ETY (EYVL 1989, L 226, s. 21). Kahdeksannentoista direktiivin 1 artiklan 2 kohdalla on kumottu lukuisia alun perin liitteellä F sallittuja siirtymäkauden vapautuksia.

ja kun otetaan huomioon, että jos luovutus olisi tapahtunut ennen 17.5.1977, se olisi ollut verosta vapaa vuoden 1972 *Finance Act*in liitteessä 5 olevan 1 ryhmän 1 kohdan perusteella?"

II Huomautukset

9. Komissio ja Yhdistynyt kuningaskunta ovat esittäneet kirjallisia ja suullisia huomautuksia. Norbury on esittänyt ainoastaan suullisia huomautuksia.

III Asian käsittely

A *Rakennusmaan määritteleminen*

10. Kansallinen tuomioistuin on päättänyt, että riidanalainen maa on rakennusmaata, ja esittää kysymyksen, joka koskee yksinomaan sitä, onko Yhdistyneellä kuningaskunnalla oikeus jatkaa tällaisen maan luovutuksen vapauttamista arvonlisäverosta. Yhteisöjen tuomioistuin on asiassa Gemeente Emmen [3] katsonut, että "kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa viitataan nimenomaan jäsenvaltioiden määritelmien mukaiseen rakennusmaan käsitteeseen" ja että tästä seuraa, "että jäsenvaltioiden toimivaltaan kuuluu määritellä, mitä maata on pidettävä rakennusmaana tätä säännöstä sovellettaessa samoin kuin 13 artiklan B kohdan h alakohtaa sovellettaessa — — ". [4] Yhteisöjen tuomioistuin on myös todennut, että jäsenvaltioiden on otettava "huomioon kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan h alakohdan tavoite, jonka mukaan verosta vapautetaan ainoastaan ne luovutukset, joiden kohteena on rakennuskäyttöön tarkoitettu rakentamaton maa". [5] Yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin lopuksi todennut ainoastaan, että "jäsenvaltioiden toimivaltaan kuuluu määritellä kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan h alakohdassa ja 4 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitetun rakennusmaan käsite" ja että "yhteisöjen tuomioistuimen toimivaltaan ei kuulu sen määrääminen, minkä laajuisia rakennustöitä maalla pitää suorittaa, jotta sitä voitaisiin pitää — — rakennusmaana." [6]

11. Komissio huomauttaa, ettei Yhdistyneen kuningaskunnan arvonlisäverolainsäädännössä määritellä "rakennusmaata". Komissio toteaa, että vaikka asiassa Gemeente Emmen annetun tuomion mukaan rakennusmaan käsitteen määritteleminen kuuluukin jäsenvaltioiden vapaaseen harkintaan, saattaa olla oikeusvarmuuden periaatteen vastaista, jos käsitettä ei määritellä kaikkia sitovalla tavalla. [7] Komission mukaan tästä ongelmasta ei kuitenkaan ole nyt esillä olevassa asiassa kyse, koska ensinnäkään kansallisen tuomioistuimen esittämä kysymys ei koske sitä, ettei Yhdistyneessä kuningaskunnassa ole määritelty täl-

3 — Asia C-468/93, tuomio 23.3.1996 (Kok. 1996, s. I-1721).

4 — Saman tuomion 20 kohta.

5 — Saman tuomion 25 kohta.

6 — Saman tuomion 26 kohta ja tuomiolauselma.

7 — Komissio viittaa tältä osin asiaan 70/83, Kloppenburg, tuomio 22.2.1984 (Kok. 1984, s. 1075).

laista maata, ja toiseksi, koska ainoa seuraus tämän määritelmän puuttumisesta on se, että maa, joka muuten saattaisi kuulua tämän määritelmän piiriin ja jonka osalta verotuksen valintaoikeus olisi olemassa, olisi 13 artiklan B kohdan h alakohdan perusteella automaattisesti verosta vapautettua.

12. Nyt esillä olevan asian osalta riittää, kun todetaan, ettei yhteisöjen tuomioistuimelle ole esitetty tästä seikasta tällaista kysymystä. On kiistatonta, että pääasiassa kyseessä oleva riidanalainen maa on rakennusmaata minkä tahansa määritelmän mukaan. Vaikka edellä mainitussa asiassa Gemeente Emmen annetun tuomion mainitut kohdat olisivatkin jättäneet joitakin avoimia kysymyksiä, ne eivät koske tätä asiaa. Olen joka tapauksessa samaa mieltä Yhdistyneen kuningaskunnan kanssa siitä, että rakennusmaan määritteleminen on turhaa, koska sen luovuttaminen on ollut vapautettua vuodesta 1973 lähtien eikä vapautuksessa sen jälkeen ole tapahtunut asiallisia muutoksia.

14. Norbury on istunnossa vedonnut kahteen seikkaan. Ensimmäinen niistä koskee sitä, että Yhdistynyt kuningaskunta on vuoden 1989 *Finance Act*issa säätänyt, että vapautuksesta on mahdollista luopua rakennusmaan osalta. Ei ole tarpeen tutkia, muutetaanko tällaisella muutoksella — kuten Norbury on väittänyt — niitä edellytyksiä, joiden täyttyessä vapautus on edelleen voimassa. Kuten komissio on istunnossa perustellusti esittänyt, jäsenvaltiot voivat kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan c alakohdan mukaan "myöntää verovelvollisille oikeuden valita vapautettujen liiketoimien verotus liitteessä G määrätyin edellytyksin". Liitteen G mukaan "väliaikaisesti vapautusta soveltavat jäsenvaltiot *voivat myöntää* verovelvollisilleen verotuksen valintaoikeuden" liitteessä F tarkoitettujen liiketoimien osalta (kursivointi tässä). Oikeus "myöntää" (tätä verbiä käytetään kolme kertaa asianomaisessa säännöksessä) on vastakohtana oikeudelle "jatkaa" (tätä ilmaisua käytetään 28 artiklan 3 kohdan b alakohdassa). Sen perusteella oli mahdollista säätää Yhdistyneen kuningaskunnan vuonna 1989 myöntämä verotuksen valintaoikeus. Norbury ei ikävä kyllä käyttänyt tätä valintaoikeutta hyväkseen.

B *Siirtymäkauden vapautuksen soveltaminen*

13. Käsittelen seuraavaksi siirtymäkauden vapautusta. On tutkittava, onko Yhdistynyt kuningaskunta menettänyt oikeutensa vedota kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohtaan, kun se on muuttanut "4 artiklan 3 kohdassa tarkoitettujen rakennusten ja maapohjien luovutuksista" myönnettävää vapautusta koskevia edellytyksiä siten, ettei se ole jatkanut vapauttamista vuonna 1977 "voimassa olevien edellytysten" mukaisesti, kuten siinä edellytetään.

15. Kun kuudennen direktiivin 13 artiklaa tarkastellaan lähemmin, havaitaan lisäksi, että tällaisen valintaoikeuden ja vapauttamisen jatkamisen samanaikainen voimassaolo ei aiheuta ongelmia. Näin ollen vaikka rakennusten ja muun maan kuin rakennusmaan luovutukset ovatkin 13 artiklan B kohdan g ja h alakohdan perusteella periaatteessa arvonlisäverosta vapautettuja, jäsenvaltioilla on kuitenkin 13 artiklan C kohdan perusteella mahdollisuus myöntää verovelvollisilleen verotuksen valintaoikeus tällaisten luovutusten osalta. Tästä syystä olen vakuuttunut siitä, ettei tätä vapautusta tee tyhjäksi se, että verotuksen

valintaoikeus myönnetään sellaisen rakennusmaan luovutuksen osalta, joka on jäsenvaltiossa vapautettu kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohdassa (luettuna yhdessä liitteessä F olevan 16 kohdan kanssa) olevan vapauttamista koskevan siirtymäsäännöksen perusteella.

16. Toista Norburyn esittämää perustelua ei ole näin helppo hylätä. Tämä perustelu nojautuu kansallisen tuomioistuimen esittämän kysymyksen muodosta ilmenevään kiistattomaan tosiseikkaan, jonka mukaan "maan luovutuksen, myös sellaisen maan, joka on kiistattomasti rakennusmaata, verotus on muuttunut sen jälkeen, kun Yhdistynyt kuningaskunta hyväksyi kuudennen direktiivin 17.5.1977 — — ". Norbury väittää, että voidakseen jatkaa siirtymäkauden vapautuksen soveltamista jäsenvaltioiden on ylläpidettävä oikeudellinen tilanne samanlaisena kuin se oli kuudennen direktiivin antamisajankohtana. Se toteaa myös, että kaikki rakennusmaan yleiseen arvonlisäverojärjestelmään tehtävät perustavanlaatuiset muutokset estävät jäsenvaltioita jatkamasta siirtymäkauden vapautusten soveltamista. Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännöllä on Norburyn mukaan muutettu perustavanlaatuisesti tässä maassa sovellettavan vapautuksen edellytyksiä. Se viittaa näiden kahden väitteen tueksi asiassa komissio vastaan Saksa annettuun tuomioon. [8]

17. Yhdistyneen kuningaskunnan asiamies on todennut istunnossa, että "rakennettu maa" on erotettava "rakennusmaasta". Hän on myöntänyt, että tässä asiassa tarkoitettu maa on rakennusmaata, ja todennut, että Yhdistyneessä kuningaskunnassa sovelletaan tällaisen maan luovutuksiin nykyisin samaa vapautusta kuin ennen kuudennen direktiivin antamista. Tästä syystä hän on katsonut, että nyt esillä olevassa asiassa esitettyyn ennakkoratkaisukysymykseen voidaan vastata siten, ettei minkäänlaista aineellista muutosta, joka vaikuttaisi 28 artiklan 3 kohdan b alakohdassa asetettuun jatkuvuusedellytykseen, ole säädetty.

18. Yhdistynyt kuningaskunta väittää komission tukemana myös, että Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädäntöön tehtyjen muutosten (lukuun ottamatta muutosta, jonka mukaan vapautuksesta voidaan luopua, mikä ei aiemmin mainitsemistani syistä ole tässä asiassa ongelmallinen) ainoana tavoitteena on supistaa vapautuksen soveltamisalaa. Ne katsovat, kuten komission asiamies on istunnossa todennut, että laajempi poikkeus sisältää suppeamman poikkeuksen. Tämän väitteen tueksi on viitattu yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Kerrutt antamaan tuomioon. [9] Lisäksi sellainen 28 artiklan 3 kohdan b alakohtaa, kun sitä tarkastellaan yhdessä liitteen F kanssa, koskeva tulkinta, jonka mukaan jäsenvaltioiden ei olisi mahdollista supistaa siirtymäkauden aikana sallittujen vapautusten soveltamisalaa menettämättä oikeuttaan pitää ne voimassa kokonaisuudessaan, olisi tuskin niiden siirtymäsäännösten tavoitteiden mukaista, joilla pyritään rohkaisemaan jäsenvaltioita poistamaan kansalliset poikkeamat yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä.

8 — Asia C-74/91, tuomio 27.10.1992 (Kok. 1992, s. I-5437).

9 — Asia 73/85, tuomio 8.7.1986 (Kok. 1986, s. 2219).

19. Vaikka olenkin edelleen samaa mieltä kuin asiassa Gemeente Emmen antamassani ratkaisuehdotuksessa siitä, että 28 artiklan 3 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja siirtymäkauden vapautuksia on "tulkittava suppeasti ottaen huomioon kuudennen direktiivin tärkein tavoite eli yhdenmukaisen määräytymisperusteen luominen yhteistä arvonlisäverojärjestelmää varten", en voi hyväksyä Norburyn väitettä, jonka mukaan jäsenvaltioilla on velvollisuus pysyttää voimassa sellainen oikeudellinen tilanne, joka oli voimassa kuudennen direktiivin antamisajankohtana. [10] Kuudennen direktiivin 28 artiklan 3 kohdan b alakohta ei ole "jäädyttävä" säännös, kuten Norburyn asiamies väittää. Mielestäni tämän säännöksen laatijat eivät ole tarkoittaneet sitoa jäsenvaltioita siihen lainsäädäntöön, jota ne sovelsivat vuonna 1977. Jäsenvaltioilla on sitä vastoin oltava ainakin vapaus muuttaa tässä säännöksessä tarkoitettua vapautusta koskevia säännöksiä, kunhan vain kyseisen vapautuksen ulottuvuutta ei muuteta. Näin ollen jäsenvaltiolla pitää olla esimerkiksi mahdollisuus antaa uutta lainsäädäntöä, jolla kootaan yhteen tai selvennetään sen arvonlisäverosäännöksiä. Mielestäni tällaisissa tilanteissa ei voi olla kyse oikeusvarmuuden periaatteen loukkaamisesta.

20. Yhdistynyt kuningaskunta on tässä tapauksessa kuitenkin ehdottanut, että ennakkoratkaisukysymys ratkaistaisiin yksinomaan sillä suppealla perusteella, ettei "rakennusmaata" koskevia kansallisia vapauttamissäännöksiä ole aineellisesti muutettu. Se katsoo, että koska vapautus on poistettu ainoastaan sellaisen maan luovutusten osalta, jota Yhdistyneen kuningaskunnan asiamies nimittää "rakennetuksi maaksi", rakennusmaata koskevan alkuperäisen vapautuksen olisi katsottava olevan muuttumaton. Yhdistynyt kuningaskunta tarkoittaa todennäköisesti sitä, että kuudennen direktiivin liitteessä F olevassa 16 kohdassa tarkoitetaan rakennusmaan luovutusten ohella tosiasiallisesti myös uusien tai vielä käyttämättömien rakennusten luovutuksia. Norbury on kuitenkin kiistänyt, että ehdotetulla rakennetun maan ja rakennusmaan välisellä erottelulla olisi tässä asiassa merkitystä. Se on viitannut siihen, että vuodesta 1977 lukien voimassa olleiden kansallisten sääntöjen mukaan maa- ja vesirakennustyöt, joita voidaan suorittaa myös rakentamattomilla viemäröidyillä mailla, ovat nyt arvonlisäveron alaisia. Koska jäsenvaltiot voivat asiassa Gemeente Emmen annetun tuomion perusteella määrittää nämä maat rakennusmaaksi, mielestäni ei ole asianmukaista hylätä Norburyn väitettä, jonka mukaan Yhdistynyt kuningaskunta ei enää voi vedota liitteessä F olevaan 16 kohtaan, koska tässä jäsenvaltiossa ei ole käytetty mahdollisuutta supistaa ennen vuotta 1977 voimassa ollutta vapautusta rakennusmaan luovutusten osalta.

21. Olen samaa mieltä Yhdistyneen kuningaskunnan ja komission kanssa siitä, että yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Kerrutt antamasta tuomiosta ilmenevä periaate on hyödyllinen nyt esillä olevan asian kannalta katsoen. [11] Tuossa asiassa yhteisöjen tuomioistuin tutki yhteisomistajien rakennushanketta, jota kutsuttiin nimellä Bauherrenmodell ja jonka perusteella tietyt toisiinsa liittyvät liiketoimet — erityisesti maanhankinta ja asuntojen rakentaminen —, joiden seurauksena hankkeeseen osallistuneet yhteisomistajat saivat kukin uuden asunnon, suoritti yhteisomistajien puolesta yksi ja sama henkilö. Tällä hankkeella pyrittiin kustannusten vähentämiseen ja tuloverotuksessa vähennyskelpoisten

10 — Ratkaisuehdotuksen 27 kohta.

11 — Mainittu edellä alaviitteessä 9.

kulujen aikaansaamiseen. Riita koski kuitenkin arvonlisäveroa. Kuten julkisasiamies Darmon totesi, että vaikka Saksassa rakennusmaan luovuttaminen oli aina ollut verosta vapautettua, sellaiset tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset, jotka liittyivät sittemmin uutena rakennuksena luovutetun rakennuksen rakennusvaiheeseen, eivät koskaan olleet olleet vapautettuja. [12] Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että tällaisten tavaroiden luovuttaminen ja palvelujen suorittaminen sekä uuden rakennuksen luovuttaminen siihen kuuluvine maapohjineen olivat oikeudellisesti erillisiä liiketoimia. Yhteisöjen tuomioistuimen toteamusta, jonka mukaan 28 artiklan 3 kohdan b alakohdassa käytetyllä ilmaisulla "jatkaa vapauttamista" "estetään uusien vapautusten säätäminen tai voimassa olevien vapautusten soveltamisalan laajentaminen direktiivin voimaantulopäivän jälkeen", [13] on tulkittava tässä asiayhteydessä. Näin ollen vaikka liiketoimi maan luovutusta koskevin osin olisikin ollut vapautettu verosta siirtymäkauden aikana 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan perusteella, kun sitä luetaan yhdessä liitteessä F olevan 16 kohdan kanssa, tätä luovutusta seuranneen rakennusvaiheen aikana käytettyjen tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten kuuluminen arvonlisäveron alaisuuteen ei voinut "vaikuttaa liikevaihtoveroa koskevan vapautuksen soveltamisalaan". [14] Tuossa asiassa ei ole mitään sellaista, jonka perusteella voitaisiin ajatella, että jos rakennusmaata koskevan alkuperäisen siirtymävaiheen vapautuksen soveltamisalaa olisi supistettu, tämän vapautuksen saaminen olisi kokonaan käynyt mahdottomaksi. Tämä ei kuitenkaan riitä kumoamaan Norburyn nyt esillä olevassa asiassa esittämää ja muun muassa asiassa komissio vastaan Saksa annettuun tuomioon [15] perustuvaa väitettä, jonka mukaan vuoden 1977 jälkeen tapahtuneella rakennusmaan luovutuksia koskevan vapautuksen soveltamisalan supistamisella estetään tällaisia luovutuksia koskevien siirtymäkauden vapautusten soveltamisen jatkaminen Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

22. Tämän ongelman ratkaisemiseksi tarkastelen Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädäntöön tehtyjä muutoksia yhteisöjen tuomioistuimen asiassa komissio vastaan Saksa antaman tuomion huomioon ottaen.

23. Ennakkoratkaisupyynnössä esitetään asian kannalta merkityksellinen lainsäädäntö pääpiirteittäin. Se ei ole liian monimutkainen, eivätkä asianosaiset ole vastustaneet sitä, että vuoden 1972 *Finance Act*in (jäljempänä vuoden 1972 laki) liitteessä olevaa vapautuksista myönnettäviä poikkeuksia koskevaa luetteloa on verrattava vuoden 1983 *Value Added Tax Act*in (jäljempänä vuoden 1983 laki) liitteessä olevaan vastaavaan luetteloon. Vuoden 1972 lailla vapautettiin verosta tietyt liiketoimet, joita voidaan pitää maan luovutuksina. Tästä luettelosta tehtävät poikkeukset, jotka mainittiin liitteessä 5, koskivat yksinomaan aloja, jotka liittyivät enemmän tai vähemmän sellaisiin loma- tai virkistystoimintoihin kuin majoituspalvelut taikka metsästys- tai kalastusoikeuksien myöntäminen. Vuoden 1983 laissa olevat vastaavat säännökset ovat rakenteeltaan samanlaisia, vaikka sisältöä onkin muutettu. Voimassa olevat poikkeukset luetellaan yksityiskohtaisemmin, mutta mielestäni oleellisia muutoksia ei ole. Ei ole väitetty, että muutoksilla laajennettaisiin vapautuksen soveltamisalaa. Tarkemmin sanoen poikkeukset koskevat nyttemmin muuhun kuin asumiskäyttöön tarkoitettujen valmiiden tai keskeneräisten rakennusten sekä valmiiden tai keskeneräisten maanrakennustöiden luovu-

12 — Ratkaisuehdotuksen 4 kohta.
13 — Tuomion 17 kohta.
14 — Saman tuomion sama kohta.
15 — Mainittu edellä alaviitteessä 8.

tuksia sekä rakennettavaa aluetta koskevaan huoneenvuokra- tai maanvuokrasopimukseen taikka käyttöoikeuteen perustuvia luovutuksia, joita selvyyden vuoksi kutsun "rajoittamattoman (eli täyden) omistus- tai hallintaoikeuden luovutuksiksi".

24. Seuraavaksi on tutkittava, onko Norburyn viittaus asiaan komissio vastaan Saksa perusteltu, sillä tuo asia on selvästi monitahoisempi kuin nyt esillä oleva. Tuossa asiassa oli kyse liitteessä F olevasta kahdesta eri kohdasta (17 ja 27 kohta), minkä lisäksi niitä piti tutkia ottaen huomioon se, miten Saksa oli pannut täytäntöön matkatoimistopalveluja koskevan erityisen poikkeusjärjestelmän, josta säädetään kuudennen direktiivin 26 artiklassa.

25. Tälle erityisjärjestelmälle ominainen piirre on se, että matkatoimistoja ei veroteta niiden palvelujen bruttohintojen vaan ainoastaan niiden "katteen" perusteella, jolla tarkoitetaan "matkustajan maksaman arvonlisäverottoman kokonaishinnan ja toisten verovelvollisten matkatoimistolle luovuttamista tavaroista ja suorittamista palveluista aiheutuneiden todellisten kustannusten välistä erotusta, jos nämä liiketoimet välittömästi koituvat matkustajan hyväksi" (26 artiklan 2 kohta). Nämä palvelut (joita kutsun "muilta hankituiksi palveluiksi") ovat tavallisesti hotelli- ja kuljetuspalveluja. Matkatoimisto ei saa vähentää arvonlisäveroa, joka sen on maksettava näiden muilta hankittujen palvelujen suorittajille (26 artiklan 4 kohta).

26. Asia liittyi kuitenkin keskeisesti siihen, että Saksan katsottiin virheellisesti panneen täytäntöön 26 artiklan 3 kohdan. Tässä säännöksessä säädetään ensin, että arvonlisäverosta vapautetaan matkatoimiston palvelu, jos muut verovelvolliset suorittavat yhteisön ulkopuolella muilta hankitut palvelut, ja toiseksi, että "jos näitä liiketoimia suoritetaan sekä yhteisössä että sen ulkopuolella, on vapautettuna pidettävä vain sitä osaa matkatoimiston palveluista, joka koskee yhteisön ulkopuolella suoritettuja liiketoimia". Vuonna 1980 annetun Saksan lain säännöksillä, joilla tämä säännös pantiin täytäntöön, mentiin pitemmälle säätämällä, että vapauttamista sovellettiin, jos matkatoimiston suorittamat liiketoimet suoritettiin Saksan ulkopuolella. Näin ollen tätä vapautusta voitiin komission mukaan soveltaa jopa yhteisön sisällä suoritettuihin kuljetuspalveluihin.

27. Vastauksessaan Saksan liittotasavalta vetosi siihen, että se oli vapauttanut ilma- ja merikuljetukset liitteessä F olevan 17 kohdan mukaisesti. Merikuljetukset eivät itse asiassa koskaan olleet kuuluneet Saksan arvonlisäverojärjestelmän alaisuuteen, kun taas ilmakuljetusten osalta vapauttamisesta oli määrätty ministeriön päätöksellä. Vaikuttaa siltä, että ainakin julkisasiamies olisi ollut sillä kannalla, että ne oikeudelliset muutokset, jotka Saksa oli tehnyt vuoden 1980 laissa, eivät aiheuttaneet sisällöllisiä muutoksia näiden kuljetuspalvelujen verotuskohteluun. Toisaalta Saksassa ei kuudennen direktiivin antamis-

ajankohtana ollut voimassa matkatoimistoja koskevia vapauttamissäännöksiä, vaan niitä verotettiin tavanomaiseen tapaan.

28. Yhteisöjen tuomioistuimen tuomiossa keskitytään 26 artiklan 2 kohtaan, jossa säädetään, että "matkatoimiston matkan toteuttamiseksi suorittamia liiketoimia on pidettävä yhtenä matkatoimiston matkustajalle suorittamana palveluna". Kiinnitettyään huomiota tähän säännökseen yhteisöjen tuomioistuin viittaa tuomion 16 kohdassa "nimenomaisesti säädettyyn ainoaan poikkeukseen, joka koskee sellaisia yhteisön ulkopuolella suoritettuja liiketoimia, joiden osalta toimiston suorittama palvelu tai sen osa on vapautettu verosta". Sitten se viittaa liitteessä F olevassa 27 kohdassa säädettyyn poikkeukseen, joka koskee direktiivin 26 artiklassa tarkoitettujen matkatoimistojen palveluja, ja katsoo, että tämä vapautus voi koskea ainoastaan "matkatoimiston suorittamaa yhtä palvelua, joka normaalisti on verollinen, mutta ei niitä liiketoimia, jotka sisältyvät tähän yhteen palveluun ja joita aikaisemmin verotettiin toisen verotusjärjestelmän mukaisesti". Tässä viimeksi mainitussa virkkeessä tarkoitetaan luultavasti aikaisemmin voimassa ollutta Saksan järjestelmää, jonka mukaan kuljetuspalvelut oli vapautettu, mutta — mikä on merkittävää — matkatoimistojen suorittamat palvelut eivät. [16] On kuitenkin selvää, että liitteessä F olevasta 17 kohdasta ilmenevää matkatoimistoihin ja kuljetuspalveluihin sovellettua yhden palvelun käsitteeseen perustuvaa kohtelua ei sovelleta 16 kohdassa tarkoitettuihin luovutuksiin. Tästä seuraa, että yhteisöjen tuomioistuimen tuon tuomion keskeisillä kohdilla ei ole merkitystä nyt esillä olevan asian kannalta katsoen.

29. Norbury vetoaa kuitenkin asiassa komissio vastaan Saksa annettuun tuomioon pyrkiessään näyttämään toteen periaatteen, jonka mukaan kaikki perustavanlaatuiset muutokset, joita tehdään siirtymäkautena sovellettavan arvonlisäverovapautuksen edellytyksiin, vievät siltä vaikutuksen. Norbury viittaa erityisesti julkisasiamies Gulmannin tätä asiaa koskevan ratkaisuehdotuksen 18—22 kohtaan ja yrittää tarkastella niitä yhdessä tuomion 16 ja 17 kohdan kanssa. Julkisasiamies totesi, että vaikka sitä Saksan lainsäädäntöä, jolla kuljetuspalvelut vapautettiin verosta, ei ollut asiallisesti muutettu vuoden 1980 lailla, tarve varmistaa, ettei siirtymäsäännöstä käytettäisi uusien vapautusten luomiseksi, edellytti, että "[tämän] on oltava vaikeuksitta määritettävissä". Koska vapautuksen oikeudellista perustaa oli muutettu, ennen vuotta 1980 ja sen jälkeen annetut säännökset eivät olleet oikeudellisesti samanlaisia. Sekä niiden oikeudellista perustaa että rakennetta oli muutettu. Vaikka nämä perustelut eivät ilmene tuomiosta, niitä ei ole hylätty. Tuomion 16 kohdan viimeisessä virkkeessä, jota olen lainannut edellisessä kohdassa, viitataan liiketoimiin, joita "aikaisemmin verotettiin toisen verotusjärjestelmän mukaisesti".

30. Minusta vaikuttaa siltä, etteivät nyt esillä olevassa asiassa tarkoitetut kansallisten säännösten muutokset ole samanlaisia niiden muutosten kanssa, joita yhteisöjen tuomioistuin tutki tuossa asiassa. Kuten olen jo maininnut (ks. edellä 23 kohta), vapautuksen oikeudel-

16 — Yhteisöjen tuomioistuin toteaa sitten 17 kohdan ensimmäisessä virkkeessä, että koska Saksa ei ole kiistänyt sitä, että se ei ollut pitänyt voimassa matkatoimistoja koskevaa yleistä järjestelmää, ja koska se oli myös tosiasiallisesti säätänyt kuudennen direktiivin 26 artiklassa tarkoitetun erityisjärjestelmän noudatettavaksi, se ei voinut "vedota mahdollisuuteen jatkaa sellaisten tiettyjen liiketoimien vapauttamista, joiden vapauttamisesta ei säädetä tässä artiklassa".

linen rakenne, sellaisena kuin se ilmenee vuosien 1972 ja 1983 laeista, on muuttumaton. Jos vuoden 1983 lailla ylipäätänsä tehtiin muutos, sillä tehtiin tiettyjä merkittäviä lisäyksiä poikkeuksia koskevaan luetteloon ja rajoitettiin näin maan luovutusta koskevan vapautuksen soveltamisalaa. Tehtyjen muutosten yksilöinti ei mielestäni ole vaikeaa. Ei myöskään vaikuta siltä, että näillä muutoksilla laajennettaisiin peitellysti vapautuksen soveltamisalaa asiassa Kerrutt annetusta tuomiosta ilmenevän periaatteen vastaisesti.

31. Norbury väittää kaikesta huolimatta, että tällaiset sen "vähittäisiksi" kutsumat muutokset eivät ole sallittuja. Toisin sanoen vaikka jäsenvaltiolla on oikeus "jatkaa" voimassa olevan vapautuksen soveltamista, se ei voi kumota sitä osittain. Mielestäni julkisasiamies Gulmann esittää asiassa komissio vastaan Saksa vastakkaisen mielipiteen. Hän ei ollut yhtä mieltä sen ehdottoman vaatimuksen osalta, jonka mukaan vapautuksia pitää soveltaa alkuperäisessä muodossaan kaikilta osin tai ei ollenkaan. Yhtyen Yhdistyneen kuningaskunnan ja komission tuossa asiassa esittämään poliittiseen perusteluun hän katsoi, että "siirtymäsäännöksen suppealla tulkinnalla voi olla haitallisia vaikutuksia direktiivin yhdenmukaisen soveltamisen kannalta katsoen — — " ja että jäsenvaltion voi olla pakko "pitää voimassa vallitseva oikeudellinen tilanne kokonaisuudessaan, vaikka direktiivin mukaisen järjestelmän täytäntöönpanoa tällä alalla pidettäisiin muutoin mahdollisena, asianmukaisena ja toivottavana". [17] Mielestäni näitä perusteluja voidaan soveltaa analogisesti nyt esillä olevassa asiassa, jossa vapautuksen soveltamisalaa on ajan mittaan supistettu. Kun yhteisöjen tuomioistuin sulki tuomion 17 kohdassa pois mahdollisuuden "osittaisten vapautusten voimassa pitämiseen", tämä liittyi kuudennen direktiivin 26 artiklassa ja liitteessä F olevassa 27 kohdassa tarkoitettuihin erityisedellytyksiin. [18]

32. Kaiken kaikkiaan minusta vaikuttaa siltä, ettei kuudennen direktiivin 28 artiklan perusteella, kun sitä luetaan yhdessä liitteessä F olevan 16 kohdan kanssa, eikä direktiivin rakenteen ja tavoitteiden perusteella ole ilmennyt sellaisia seikkoja, jotka estäisivät jäsenvaltiota muuttamasta olemassa olevaa vapautusta vain supistamalla sen aineellista soveltamisalaa. Jäsenvaltioita ei pidä estää vaiheittain poistamasta siirtymäkauden aikana sallittuja vapautuksia arvonlisäverosta. Kansallisten tuomioistuinten pitää mielestäni ratkaista vuoden 1977 jälkeen annetuissa vapautuksia koskevissa kansallisissa siirtymäsäännöissä olevat moniselitteisyydet ottaen huomioon sen periaatteen, jonka mukaan voimassa olevan vapautuksen soveltamisalan supistamista on tulkittava laajasti. Tällaiset säännöt vaikuttavat todellakin melkein samalla tavoin kuin kuudennen direktiivin X osastossa säädetyistä pakollisista vapautuksista tehtävä poikkeus.

17 — Ratkaisuehdotuksen 21 kohta.

18 — Näin tuomion 17 kohdan toinen virke, jossa yhteisöjen tuomioistuin toteaa, että "sellaisten osittaisten vapautusten voimassa pitämisen hyväksyminen, joista ei nimenomaisesti säädetä *kuudennen direktiivin matkatoimistoja koskevissa siirtymäsäännöksissä*, olisi oikeusvarmuuden periaatteen vastaista — — " (kursivointi tässä).

IV Ratkaisuehdotus

33. Tästä syystä ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaa VAT and Duties Tribunalin (Manchester) esittämään ennakkoratkaisukysymykseen seuraavasti:

Jäsenvaltiolla on oikeus jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 28 artiklan 3 kohdan b alakohdan perusteella, kun sitä luetaan yhdessä tämän direktiivin liitteessä F olevan 16 kohdan kanssa, vapauttaa sellaisen maan luovutus, jota pidetään rakennusmaana, huolimatta siitä, että tämä valtio on kuudennen direktiivin antamisen jälkeen säätänyt arvonlisäveroa koskevasta vapautuksesta luopumisen mahdolliseksi tällaisten luovutusten osalta ja supistanut tällaisiin luovutuksiin sovellettavan vapautuksen aineellista soveltamisalaa siten, että tietyt aiemmin vapautetut luovutukset kuuluvat nyttemmin arvonlisäveron alaisuuteen.