YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

15 päivänä joulukuuta 2005 *

Asiassa C-63/04,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 21.2.2003 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 13.2.2004, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Centralan Property Ltd

vastaan

Commissioners of Customs & Excise,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit A. La Pergola, J.-P. Puissochet, U. Lõhmus ja A. Ó Caoimh (esittelevä tuomari),

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

julkisasiamies: J. Kokott,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 16.2.2005 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Centralan Property Ltd, edustajanaan R. Cordara, QC, ja barrister P. Key, solicitors Landwellin valtuuttamina,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään K. Manji, avustajanaan N. Pleming, QC,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 17.3.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18; jäljempänä kuudes direktiivi), 20 artiklan 3 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Centralan Property Ltd -niminen yhtiö (jäljempänä Centralan) ja arvonlisäveron kantamisesta Yhdistyneessä kuningaskunnassa vastaava Commissioners of Customs & Excise (jäljempänä Commissioners) ja joka koskee kyseisen yhtiön tekemien ostoihin sisältyvien verojen vähennysten oikaisemista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

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

4 Kyseisen direktiivin 4 artiklan 3 kohta kuuluu seuraavasti:

"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 soveltaa muita perusteita kuin ensimmäistä käyttöönottoa, kuten esimerkiksi kiinteistön valmistumisen ja ensimmäisen luovutuksen välistä aikaa — —."

5 Kyseisen direktiivin 5 artiklassa, jonka otsikko on "Tavaroiden luovutukset", säädetään seuraavaa:

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

— —

3. Jäsenvaltiot voivat pitää aineellisena omaisuutena:

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.

— —"

6 Kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädetään seuraavaa:

"A. *Tietyille yleishyödyllisille toiminnoille myönnettävät vapautukset*

1. Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

— —

i) lasten ja nuorten opetus, koulu- ja yliopisto-opetus — — sekä niihin suoraan liittyvien palvelujen suoritukset ja tavaroiden luovutukset, joita suorittavat näitä tehtäviä saaneet julkisoikeudelliset laitokset tai muut laitokset, joilla kyseisen jäsenvaltion mukaan on vastaavia päämääriä;

— —

B. *Muut vapautukset*

Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

— —

b) kiinteän omaisuuden vuokraus — —

— —

g) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, paitsi 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa mainituissa tapauksissa;

— —

C. *Valintaoikeus*

Jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen

a) kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta;

b) edellä B kohdan d, g ja h alakohdassa tarkoitettujen liiketoimien osalta.

Jäsenvaltiot voivat rajoittaa valintaoikeuden laajuutta; niiden on säädettävä valintaoikeuden käyttöä koskevista yksityiskohtaisista säännöistä."

7 Kuudennen direktiivin 17 artiklassa säädetään 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.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin:

— —

c) oikeuttaa tai velvoittaa verovelvollisen tekemään vähennyksen tavaroiden ja palvelujen täyden tai osittaisen käytön perusteella;

— —"

8 Kuudennen direktiivin 19 artiklassa esitetään yksityiskohtaiset säännöt, joiden mukaan kyseisen direktiivin 17 artiklan 5 kohdassa tarkoitettu vähennyksen suhdeluku on laskettava.

9 Vähennysten oikaisemisesta säädetään kuudennen direktiivin 20 artiklassa, joka kuuluu seuraavasti:

"— —

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.

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.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin jälkimmäisessä tapauksessa olla vaatimatta oikaisua, jos ostaja on verovelvollinen, joka käyttää kyseistä investointitavaraa yksinomaan sellaisissa liiketoimissa, joiden osalta arvonlisävero saadaan vähentää.

— —"

Kansallinen lainsäädäntö

Arvonlisäveroa koskeva lainsäädäntö

10 Kuudennen direktiivin tässä asiassa merkitykselliset säännökset on pantu täytäntöön Yhdistyneessä kuningaskunnassa vuoden 1994 arvonlisäverolailla (Value Added Tax Act 1994; jäljempänä VATA 1994) ja vuoden 1995 arvonlisäveroasetuksella (Value Added Tax Regulations 1995; jäljempänä arvonlisäveroasetus).

11 Arvonlisäveroasetuksen 101 §:n 1 momentin mukaan ostoihin sisältyvä vero on vähennyskelpoinen vain siltä osin kuin se "liittyy verollisiin liiketoimiin".

12 Pääasiaan soveltuvassa arvonlisäveroasetuksen 114 §:n osassa säädetään kymmenen vuoden ajalta suoritettavista oikaisuista, jotka tehdään kyseisen asetuksen 115 §:ssä vahvistetun menetelmän mukaisesti. Investointitavaran omistaja voi kunkin yhden vuoden pituisen tarkasteluvälin (interval) osalta tehdä arvonlisäveroasetuksessa säädettyjen yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti oikaisun ostoihin sisältyvän veron kymmenesosan osalta.

13 Arvonlisäveroasetuksen 115 §:n 3 momentilla pannaan täytäntöön kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohta. Ensiksi mainitun säännöksen mukaan kyseistä säännöstä sovelletaan, "kun omistaja luovuttaa kaikki oikeutensa investointitavaraan — — jonkin muun tarkasteluvälin kuin tuota investointitavaraa koskevan viimeisen tarkasteluvälin aikana — —".

14 VATA 1994:n liitteessä 9 olevan 1 ryhmän a kohdan ii alakohdan mukaan sellaisten uusien rakennusten luovutus, jotka eivät ole asuinrakennuksia, ei kuulu verosta vapautettujen luovutustoimien määritelmään. Kyseisessä liitteessä olevien huomautusten mukaan rakennusten katsotaan olevan vielä uusia, jos niiden rakentamisesta ei ole yli kolmea vuotta.

15 VATA 1994:n liitteessä 10 olevaan 2 §:ään lisättiin uusi 3 A momentti, joka tuli voimaan 30.11.1994 ja jonka mukaan siinä tapauksessa, että oikeushenkilö valitsee verotuksen kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan b alakohdan mukaisesti, tämä valinta ei sovellu sellaisen oikeushenkilön kanssa tehtäviin liiketoimiin, joka on sidoksissa ensiksi mainittuun oikeushenkilöön VATA 1994:ssä tarkoitetulla tavalla, jos jompikumpi näistä oikeushenkilöistä ei ole "kokonaan verovelvollinen oikeushenkilö". Tämä momentti on sittemmin kumottu 26.11.1996 lukien.

Kiinteistöjä koskeva lainsäädäntö

16 Asiakirja-aineistosta ilmenee, että Englannin ja Walesin oikeuden mukaan täysi omistusoikeus (freehold) voidaan määritellä oikeudeksi pitää kiinteistöä hallussaan rajoittamattoman ajan, jos kyseistä oikeutta eivät rasita muut "heikommiksi" kutsutut oikeudet. Vuokraoikeus (lease) on leasehold -oikeus, joka vastaa oikeutta pitää kiinteistöä hallussa määrätyn ajan. Vuokraoikeuden kestoa ei ole rajattu, ja 999 vuotta kestävät vuokrasopimukset ovat tavallisia. Täyden omistusoikeuden eli freehold-oikeuden haltija voi myöntää vuokraoikeuden 999 vuodeksi merkittävää etukäteismaksua (premium) vastaan joko siten, että vuokraa ei makseta lainkaan, tai siten, että maksettava vuokra on hyvin pieni.

17 Kun tällainen täyden omistusoikeuden haltija on myöntänyt vuokraoikeuden, hänellä ei enää ole rasitteetonta täyttä omistusoikeutta (unencumbered freehold),

vaan ainoastaan "freehold reversion" eli oikeus omistajalle palautuvaan täyteen omistusoikeuteen, joka tarkoittaa oikeutta ottaa kiinteistö hallintaan vuokraoikeuden päättyessä ja periä vuokra kyseisen vuokraoikeuden voimassaoloaikana, jos vuokraa ylipäätään kannetaan (jäljempänä oikeus omistajalle palautuvaan täyteen omistusoikeuteen). Jos vuokra on hyvin pieni tai jos vuokraoikeus on hyvin pitkä, oikeudella omistajalle palautuvaan täyteen omistusoikeuteen ei ole juuri arvoa.

18 Täyden ja rasitteettoman omistusoikeuden haltija voi luovuttaa rakennukseen liittyvät oikeutensa useilla luovutustoimilla. Hän voi ensiksikin myöntämällä vuokraoikeuden luovuttaa oikeuden kiinteistön hallintaan rajoitetuksi ajaksi (vuokraa, etukäteismaksua tai näiden kahden yhdistelmää vastaan). Toiseksi, hän voi siirtämällä oikeuden omistajalle palautuvaan täyteen omistusoikeuteen luovuttaa oikeuden ottaa kiinteistö hallintaan vuokraoikeuden päättyessä sekä oikeuden periä vuokraoikeuteen perustuva vuokra kokonaisuudessaan.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

19 Centralan on Centralan Holdings Ltd:n täysin omistama tytäryhtiö, ja viimeksi mainittu yhtiö on puolestaan University of Central Lancashire Higher Education Corporationin (jäljempänä yliopisto) täysin omistama. Centralan on valinnut verotuksen kuudennen direktiivin 13 artiklan C kohdan b alakohdan mukaisesti.

20 Inhoco 546 Ltd (jäljempänä Inhoco) on Centralanin tavoin Centralan Holdings Ltd:n täysin omistama tytäryhtiö. Toisin kuin Centralan, Inhoco ei ole valinnut verotusta kyseisen säännöksen nojalla.

21 Yliopisto, jolla oli rajoitettu oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, rakennutti vuonna 1994 rakennuksen, jota kutsutaan nimellä Harrington Building (jäljempänä Harrington-rakennus).

22 Centralan osti 14.9.1994 Harrington-rakennuksen yliopistolta 6 500 000 Englannin punnalla (GBP), johon lisättiin 1 370 500 GBP:n suuruinen arvonlisävero, ja se vuokrasi kyseisen rakennuksen takaisin yliopistolle 20 vuodeksi vuosivuokralla, jonka suuruus oli 300 000 GBP ja arvonlisävero (jäljempänä 20 vuoden vuokraoikeus). Tämä liiketoimi mahdollisti Centralanille Harrington-rakennuksen hankinnan yhteydessä maksetun arvonlisäveron vähentämisen.

23 Edellisessä kohdassa kuvatuilla luovutustoimilla korvattiin yliopiston osalta Harrington-rakennuksen rakentamisen yhteydessä maksettu vähennyskelvoton arvonlisävero vähennyskelvottomalla arvonlisäverolla, joka perustuu vuokriin, joita on määrä maksaa 20 vuoden vuokraoikeuden voimassaoloaikana. Commissioners ei riitauttanut tätä korvaamista.

24 Harrington-rakennuksen hankintaa seuranneen kolmannen tarkasteluvälin aikana eli tämän tuomion 15 kohdassa mainitun VATA 1994:n muuttamisen jälkeen Centralan luovutti kaikki oikeutensa kyseiseen rakennukseen siten, että arvonlisäveroasetuksen 115 §:n 3 momenttia oli sovellettava.

25 Tämä luovutus toteutettiin kahdella peräkkäisellä liiketoimella.

26 Ensimmäinen liiketoimi muodostui siitä, että Inhocolle myönnettiin 22.11.1996 — yliopistolle myönnettyä 20 vuoden vuokraoikeutta koskevin varauksin — 999 vuoden vuokraoikeus (jäljempänä 999 vuoden vuokraoikeus) 6 370 000 GBP:lla ja määrältään vähäisellä vuokralla, edellyttäen, että vuokraa ylipäätään vaadittiin.

27 Toisella liiketoimella, joka tehtiin 25.11.1996, oikeus Harrington-rakennusta koskevaan omistajalle palautuvaan täyteen omistusoikeuteen luovutettiin yliopistolle 1 000 GBP:lla (jäljempänä "omistajalle palautuvaa täyttä omistusoikeutta koskevan oikeuden siirto").

28 Kyseinen 999 vuoden vuokraoikeuden myöntäminen oli verosta vapautettu liiketoimi, sillä vaikka Centralan oli valinnut verotuksen kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta, se on oikeushenkilö, joka on sidoksissa Inhocoon VATA 1994:n liitteessä 10 olevassa 2 §:n 3 A momentissa tarkoitetulla tavalla.

29 Omistajalle palautuvaa täyttä omistusoikeutta koskevan oikeuden siirto oli verollinen liiketoimi, sillä vaikka yliopisto ja Centralan ovat oikeushenkilöitä, jotka ovat sidoksissa toisiinsa edellä mainitussa liitteessä 10 tarkoitetulla tavalla, VATA 1994:n liitteessä 9 olevan 1 ryhmän a kohdan ii alakohdan säännöksillä suljetaan kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan ja 13 artiklan B kohdan g alakohdan mukaisesti pois se, että sellaisten rakennusten luovutus, joiden rakentamisesta on alle kolme vuotta, olisi vapautettu arvonlisäverosta.

30 Näiden liiketoimien perusteella on noussut esiin kysymys, joka koskee yksityiskohtaisia sääntöjä, joilla Centralanin Harrington-rakennuksen hankinnan yhteydessä maksaman arvonlisäveron vähennys voidaan oikaista arvonlisäveroasetuksen 115 §:n 3 momentin mukaisesti. Commissioners väitti, että huomioon otettava luovutus on 999 vuoden vuokraoikeus ja että omistajalle palautuvaa täyttä omistusoikeutta koskevan oikeuden siirto on jätettävä ottamatta huomioon, koska se on merkityksetön. Commissioners väitti toissijaisesti, että liiketoimen, joka muodostui 999 vuoden vuokraoikeuden myöntämisestä, ja toisaalta liiketoimen, joka käsitti omistajalle palautuvaa täyttä omistusoikeutta koskevan oikeuden siirron, välillä on tehtävä jaottelu näiden molempien liiketoimien arvon perusteella. Ensimmäisen tulkinnan nojalla Centralan on velvollinen maksamaan arvonlisäveroa 796 250 GBP, kun taas arvonlisävero, joka olisi maksettava toisen tulkinnan nojalla, on 796 090 GBP.

31 Centralan kiisti tämän näkemyksen VAT and Duties Tribunalissa. Se väitti, että se oli luovuttanut kaikki oikeutensa Harrington-rakennukseen pelkällä omistajalle palautuvaa täyttä omistusoikeutta koskevan oikeuden siirrolla siten, että arvonlisäveroasetuksen 115 §:n nojalla se ei ole velvollinen maksamaan arvonlisäveroa enempää kuin 943,93 GBP.

32 VAT and Duties Tribunal hylkäsi Centralanin väitteen ja Commissionersin ensimmäisen tulkinnan sekä totesi, että kyseinen yhtiö oli luovuttanut kaikki Harrington-rakennusta koskevat oikeutensa kahdella luovutuksella, eli myöntämällä 999 vuoden vuokraoikeuden ja siirtämällä oikeuden omistajalle palautuvaan täyteen omistusoikeuteen. Kyseisen tuomioistuimen mukaan nämä kaksi luovutusta toteutettiin saman tarkasteluvälin aikana, ja lisäksi ne olivat väistämättä toisiinsa liittyviä ja ennalta määrättyjä siten, että oli epätodennäköistä, että omistajalle palautuvaa täyttä omistusoikeutta koskevan oikeuden siirtoa ei toteutettaisi, kun 999 vuoden vuokraoikeus oli myönnetty.

33 Näin ollen VAT and Duties Tribunal päätteli, että kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohtaa ja siten väistämättä arvonlisäveroasetuksen 115 §:n 3 momenttia on tulkittava siten, että niissä epäsuorasti määrätään jaottelu tehtäväksi tapauksissa, joissa kaikki omistajalle kuuluvat oikeudet investointitavaraan luovutetaan kahdessa vaiheessa, mikä merkitsee kahta luovutusta, joista yksi on verosta vapautettu ja toinen verollinen. Näiden perustelujen nojalla kyseinen tuomioistuin päätti, että Centralan oli velvollinen maksamaan arvonlisäveroa 796 090 GBP.

34 Commissioners ei valittanut sen tulkintansa hylkäämisestä, jonka mukaan omistajalle palautuvaa täyttä omistusoikeutta koskevan oikeuden siirto on jätettävä ottamatta huomioon merkityksettömänä.

35 Varmistaakseen arvonlisäveroasetuksen 115 §:n 3 momentin oikean soveltamisen sen oikeusriidan tosiseikkoihin, jonka Centralan on saattanut High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionin käsiteltäväksi muutoksenhakua varten, kyseinen tuomioistuin on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian ratkaisemista ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Onko silloin, kun verovelvollisella on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 20 artiklan 2 kohdassa säädetyn oikaisukauden aikana määräämisvalta investointitavarana pidettävään rakennukseen ja tuo määräämisvalta luovutetaan kahdella luovutus-

toimella, jotka ovat i) 999 vuoden vuokraoikeuden antaminen rakennukseen ([kuudennen] direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan nojalla verosta vapautettu liiketoimi) 6 miljoonan [GBP:n] etukäteismaksua vastaan, ja kolme päivää myöhemmin tapahtuva ii) 'freehold reversionin' myynti [oikeus omistajalle palautuvaan täyteen omistusoikeuteen] ([kuudennen] 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 asti 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 'freehold reversionin' verollisen myynnin arvon ja 999 vuoden vuokraoikeuden verosta vapautetun myöntämisen arvon mukaisessa suhteessa?"

Ennakkoratkaisukysymys

36 Kansallinen tuomioistuin kysyy ennakkoratkaisukysymyksellään, onko kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohtaa sovellettaessa sellaisissa olosuhteissa, joista pääasiassa on kyse, kiinteistöinvestointia katsottava käytetyn kyseisessä säännöksessä tarkoitetun oikaisukauden loppuun saakka taloudellisessa toiminnassa, jota pidetään kokonaisuudessaan verollisena tai kokonaisuudessaan verosta vapautettuna, vai onko sen katsottava kuuluvan toimintaan, joka on osittain verollista ja osittain verosta vapautettua tätä omaisuutta koskevien kahden liiketoimen — 999 vuoden vuokraoikeuden myöntäminen ja kolme päivää myöhemmin tapahtuva siirto, joka koskee oikeutta omistajalle palautuvaan täyteen omistusoikeuteen — arvojen mukaisessa suhteessa.

37 Ennakkoratkaisupyynnön perusteluista ilmenee, että tämä kysymys on esitetty, jotta määritettäisiin se menetelmä, jonka mukaisesti ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen oikaiseminen on suoritettava sellaisissa olosuhteissa, joista pääasiassa on kyse.

38 Tältä osin on todettava, että kuten tämän tuomion 32 kohdasta ilmenee, VAT and Duties Tribunal totesi, että kyseisessä kohdassa mainitut kaksi liiketointa olivat väistämättä toisiinsa liittyviä ja ennalta määrättyjä. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole kyseenalaistanut tätä toteamusta. Kyseisen tuomioistuimen esittämää kysymystä on näin ollen tutkittava ainoastaan siltä osin kuin siinä tarkastellaan tilannetta, jossa pääasian tavoin tehdään kaksi toisiinsa erottamattomasti liittyvää liiketointa.

39 Tällä tavoin täsmennettyyn kysymykseen vastaamiseksi on näin ollen määritettävä, kumpi näistä liiketoimista on otettava huomioon kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdan soveltamiseksi tai miltä osin nämä molemmat liiketoimet on mahdollisesti otettava huomioon tässä tarkoituksessa.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

40 Centralanin mukaan investointitavaroiden kohtelu arvonlisäverotuksen kannalta on kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa tarkoitetun oikaisukauden loppuosan aikana joko "kokonaisuudessaan verollista" tai "kokonaan vapautettua" sen mukaan, onko se luovutus verollinen vai verosta vapautettu, joka viime kädessä vie verovelvolliselta hänen oikeutensa kyseessä olevaan investointitavaraan. Useampien liiketoimien suhteelliselle huomioon ottamiselle ei löydy perusteita 20 artiklan 3 kohdasta, sillä kyseinen säännös ei sovellu koko kiinteistön tai kaikkien sitä koskevien oikeuksien asteittain tapahtuvaan luovutukseen, etenkin kun eri luovutustoimet koskevat eri oikeuksia, jotka on luovutettu eri henkilöille eri ajankohtina. Lisäksi kyseisen säännöksen sanamuodon johdosta sellainen tulkinta ei ole mahdollinen, jossa otetaan useiden toisiaan seuranneiden eri taloudellisille toimijoille tehtyjen luovutusten osalta huomioon luovutuksen taloudellinen merkitys ja jätetään jokin liiketoimi ottamatta huomioon sen vähäisen arvon vuoksi.

41 Centralan katsoo näin ollen, että ainoastaan omistajalle palautuvaa täyttä omistusoikeutta koskevan oikeuden siirto on merkityksellinen oikaisun kannalta.

42 Yhdistynyt kuningaskunta väittää, että ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoisuutta koskevilla säännöillä, joihin kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohta kuuluu, pyritään määrittämään vähennettävän arvonlisäveron suhteellinen osuus niin tarkkaan kuin mahdollista, jotta sovellettava suhdeluku heijastaisi sitä, missä määrin tuotantopanoksia on käytetty verollisiin liiketoimiin. Sen mukaan kyseistä säännöstä on tulkittava siten, että kun investointitavara luovutetaan kahdella ennalta määrätyllä liiketoimella, joista toinen on verollinen ja toinen verosta vapautettu, verovelvollisen katsotaan käyttävän investointitavaraa oikaisukauden loppuosan ajan osaksi verolliseen ja osaksi verosta vapautettuun toimintaan niiden verollisten ja verosta vapautettujen luovutusten, joilla investointitavara on myyty, arvojen mukaisessa suhteessa.

43 Yhdistyneen kuningaskunnan mielestä jaottelu on näin ollen tehtävä, jos kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa tarkoitettu tavaran luovutus on tapahtunut kahdella ennalta määrätyllä liiketoimella, joista yksi on verollinen ja toinen verosta vapautettu. Se korostaa, että Centralanin esittämä tulkinta johtaisi siihen, että Harrington-rakennuksen luovutusta olisi pidettävä kokonaisuudessaan verollisena, vaikka sen oikeutta omistajalle palautuvaan täyteen omistusoikeuteen koskevan siirron arvo on alle 0,02 prosenttia kyseisen omaisuuden arvosta.

44 Euroopan yhteisöjen komissio väittää, että kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa tarkastellaan yhtä liiketointa, jolla tavaran verotuksellinen tilanne määritetään oikaisukauden loppuajaksi. Se huomauttaa, että kyseisen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan "tavaran luovutukseksi" katsotaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirto. Komission mukaan sovellettavan kansallisen oikeuden perusteella on ilmeistä, että 999 vuoden vuokraoikeuden myöntäminen ei ole omistusoikeuden siirto, koska oikeus omistajalle palautuvaan täyteen omistusoikeuteen jää jäljelle. Näin ollen tällaisen vuokraoikeuden myöntäminen ei sellaisenaan muodosta kyseisessä 20 artiklan 3 kohdassa tarkoitettua investointitavaran luovutusta.

45 Komissio esittää siis Centralanin tavoin, että ainoastaan omistajalle palautuvaa täyttä omistusoikeutta koskevan oikeuden siirto on otettava huomioon oikaisemisen kannalta.

46 Komissio esittää kirjallisissa huomautuksissaan myös, että jos yhteisöjen tuomioistuin katsoo, että oikeuden väärinkäytön käsitettä voidaan soveltaa pääasian kaltaisessa tapauksessa, kansalliselle tuomioistuimelle annettavaan vastaukseen on lisättävä, että kun verovelvollinen tai sellaisten verovelvollisten ryhmä, joilla on keskinäisiä yhteyksiä, ryhtyy liiketoimeen tai liiketoimiin, joilla ei ole taloudellista perustetta mutta joilla aiheutetaan keinotekoinen tilanne yksinomaan siinä tarkoituksessa, että luodaan tarvittavat olosuhteet ostoihin sisältyvän arvonlisäveron saamiseksi takaisin, näitä liiketoimia ei pidä ottaa huomioon.

47 Komissio kuitenkin myönsi istunnossa oikeuden väärinkäytön käsitteen mahdollisen soveltamisen osalta, että kansallisissa oikeusasteissa ei ollut keskusteltu tästä asiasta ja että sen lyhyen ajan takia, joka oli kulunut yhtäältä Harrington-rakennuksen rakentamisen ja kyseisen rakennuksen 20 vuoden vuokraoikeudella tapahtuneen jälleenmyynnin sekä toisaalta pääasiassa kyseessä olevien kahden liiketoimen tekemisen välillä, komissio oli virheellisesti olettanut, että oli katsottava, että kaikki nämä seikat yhdessä muodostivat ennalta kehitetyn järjestelyn.

48 Tässä samassa istunnossa Yhdistynyt kuningaskunta yhtyi toissijaisesti komission kirjallisten huomautusten siihen osaan, joka koski oikeuden väärinkäytön käsitettä.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

Alustavat huomautukset

49 Esitettyyn kysymykseen vastaamiseksi on ensiksikin palautettava mieleen asiayhteys, johon kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohta sijoittuu, eli kyseisen direktiivin 17–20 artiklassa säädetty vähennysjärjestelmä, sekä tällä järjestelmällä tavoiteltu päämäärä.

50 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 17–20 artiklassa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkiin veroihin, jotka rasittavat aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuja liiketoimia (ks. erityisesti asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok. 1995, s. I-1883, 18 kohta ja yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok. 2000, s. I-1577, 43 kohta).

51 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti todennut, vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken taloudellisen toiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta, edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. erityisesti asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok. 1985, s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 19 kohta; asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomio 21.9.1988, Kok. 1988, s. 4797, Kok. Ep. IX, s. 615, 15 kohta; asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998, Kok. 1998, s. I-1, 15 kohta ja asia C-465/03, Kretztechnik, tuomio 26.5.2005, Kok. 2005, s. I-4357, 34 kohta).

52 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan sanamuodosta ilmenee, että jotta asianomaisella olisi vähennysoikeus, hänen on oltava kyseisessä direktiivissä tarkoitettu "verovelvollinen" ja kyseessä olevat tavarat ja palvelut pitää käyttää verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin (ks. vastaavasti asia C-137/02, Faxworld, tuomio 29.4.2004, Kok. 2004, s. I-5547, 24 kohta).

53 Mitä tulee tavaroihin ja palveluihin, joita verovelvollinen käyttää sekä vähennykseen oikeuttavien että oikeuttamattomien liiketoimien suorittamiseksi, vähennys myönnetään kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan mukaisesti vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa verollisten liiketoimien suhteellista osuutta. Tämä suhdeluku lasketaan kyseisen direktiivin 19 artiklan yksityiskohtaisten sääntöjen mukaisesti (ks. vastaavasti asia C-306/94, Régie Dauphinoise, tuomio 11.7.1996, Kok. 1996, s. I-3695, 3 ja 4 kohta sekä asia C-136/99, Monte Dei Paschi Di Siena, tuomio 13.7.2000, Kok. 2000, s. I-6109, 24 kohta).

54 Tästä seuraa, että ratkaiseva kriteeri ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoisuudelle on kyseessä olevien tavaroiden tai palvelujen käyttö verollisiin liiketoimiin. Kuten yhteisöjen tuomioistuin on jo todennut, verovelvollinen voi vähentää siitä arvonlisäverosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen, sen arvonlisäveron, joka on maksettava tai maksettu tavarasta, vain silloin, jos tavaraa käytetään arvonlisäverollisiin liiketoimiin (asia C-291/92, Armbrecht, tuomio 4.10.1995, Kok. 1995, s. I-2775, 27 kohta). Oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että

tavaran tai palvelun tosiasiallisen tai suunnitellun käytön perusteella määritetään sen alun perin tehtävän vähennyksen laajuus, johon verovelvollinen on oikeutettu kuudennen direktiivin 17 artiklan nojalla, ja mahdollisten myöhempien oikaisujen laajuus, jotka on tehtävä tämän direktiivin 20 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisesti (ks. vastaavasti asia C-97/90, Lennartz, tuomio 11.7.1991, Kok. 1991, s. I-3795, Kok. Ep. XI, s. 311, 15 kohta ja asia C-396/98, Schloßstraße, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I-4279, 37 kohta).

55 Kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädetään investointitavaroiden osalta erityisestä oikaisujärjestelmästä. Tältä osin on todettava, että yhteisöjen tuomioistuin on jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteisen arvonlisäverojärjestelmän rakenne ja yksityiskohtaiset soveltamissäännöt — 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 67/228/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1303) osalta katsonut, että investointitavaroille viimeksi mainitussa direktiivissä varatun erityisjärjestelmän selityksenä ja perusteluna on näiden tavaroiden jatkuva käyttö ja niitä koskevien hankintamenojen samanaikainen poistaminen (ks. vastaavasti asia 51/76, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, tuomio 1.2.1977, Kok. 1977, s. 113, 12 ja 13 kohta). Nämä näkemykset soveltuvat asianmukaisin muutoksin investointitavaroihin liittyviä vähennyksiä koskevaan erityiseen oikaisujärjestelmään, josta on säädetty kuudennen direktiivin 20 artiklassa.

56 Kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa säännellään sitä erityistilannetta, jossa investointitavara luovutetaan ennen oikaisukauden loppua. Tällaisessa tapauksessa vuosittainen oikaisu korvataan kerralla suoritettavalla oikaisulla, joka perustuu kyseessä olevan investointitavaran oletettuun käyttöön jäljellä olevana kautena. Kyseisen säännöksen mukaan hankintahintaan sisältyvän arvonlisäveron vähennyskelpoisuus riippuu siitä, onko toteutettu luovutus arvonlisäverollinen vai ei.

57 Edellä esitetystä seuraa, että oikaisemista koskevilla kuudennen direktiivin säännöillä pyritään lisäämään vähennysten tarkkuutta arvonlisäveron neutraalisuuden takaamiseksi siten, että aikaisemmassa vaiheessa toteutetut liiketoimet oikeuttavat edelleen vähennykseen vain siltä osin kuin niitä käytetään verollisten suoritteiden

toteuttamiseen. Kyseisen direktiivin tavoitteena on siten luoda näillä säännöillä läheinen ja välitön suhde ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden sekä kyseessä olevien tavaroiden ja palvelujen verollisiin liiketoimiin tapahtuvan käytön välille.

58 Kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa säädetyn oikaisusäännön soveltamista senkaltaiseen tilanteeseen, josta pääasiassa on kyse, on tutkittava ottamalla huomioon edellä esitetyt näkemykset.

Kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdan soveltaminen

59 Tältä osin on määritettävä aluksi, kumpi tai mahdollisesti kummat pääasiassa kyseessä olevista liiketoimista voivat muodostaa kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa tarkoitetun tapauksen, jossa on kyse "oikaisukauden aikana luovutetusta investointitavarasta".

60 On huomautettava, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan "'tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa".

61 Kansallinen tuomioistuin täsmentää esittämässään kysymyksessä, että Harrington-rakennuksen myynti toteutettiin kahdella luovutuksella. Centralan väittää kuitenkin, että kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohta ei sovellu koko kiinteistön asteittain tapahtuvaan luovutukseen, kun taas komissio katsoo, että kyseisen säännöksen sanamuodossa tarkastellaan vain yhtä liiketointa. Komissio väittää kansalliseen varallisuusoikeuteen viitaten tältä osin, että ainoastaan omistajalle palautuvaa täyttä omistusoikeutta koskevan oikeuden siirto näyttää muodostavan kyseisen rakennuksen omistajalle kuuluvan määräämisoikeuden siirron.

62 Ilman että on syytä lausua siitä, onko viimeksi mainittu väite perusteltu, sillä yhteisöjen tuomioistuimella ei ole toimivaltaa tulkita jäsenvaltioiden sisäistä oikeutta, on kuitenkin todettava, että kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan sanamuodosta seuraa, että tavaroiden luovutuksen käsitteellä ei tarkoiteta omistusoikeuden siirtoa sovellettavassa kansallisessa lainsäädännössä säädetyissä muodoissa, vaan siihen sisältyvät kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja (asia C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, tuomio 8.2.1990, Kok. 1990, s. I-285, Kok. Ep. X, s. 311, 7 kohta ja asia C-185/01, Auto Lease Holland, tuomio 6.2.2003, Kok. 2003, s. I-1317, 32 kohta).

63 Kansallisen tuomioistuimen asiana on siis tältä osin arvioida kussakin yksittäisessä tapauksessa esillä olevan asian tosiseikkojen perusteella, johtaako tavaraan kohdistuva liiketoimi kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaiseen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoon (ks. vastaavasti em. asia Shipping and Forwarding Enterprise Safe, tuomion 13 kohta).

64 Jos näin ollen kansallinen tuomioistuin tekisi pääasiassa päätelmän, jonka mukaan kyseessä olevan tapauksen erityisolosuhteissa niillä kummallakin toisiinsa läheisesti liittyvällä liiketoimella, jotka Centralan teki yhtäältä Inhocon ja toisaalta yliopiston kanssa, siirrettiin molemmille viimeksi mainituille osapuolille omistajalle kuuluva määräysvalta Harrington-rakennuksen osalta, kummankin näistä kahdesta liiketoimesta voitaisiin katsoa olevan kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa ja näin ollen kyseisen direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa tarkoitettu "luovutus".

65 Tätä tulkintaa ei voida kyseenalaistaa komission väitteellä, jonka mukaan on vaikeaa hyväksyä, että kahdella eri henkilöllä, joilla on eri oikeudet tavaraan, olisi molemmilla kyseisen tavaran omistajalle kuuluva määräämisvalta.

66 Jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksiin sisältyvät erilaiset yhteisomistuksen käsitteen toteuttamistavat nimittäin osoittavat, että on mahdollista, että oikeus tavaran omistajalle kuuluvaan määräämisvaltaan on useammalla kuin yhdellä henkilöllä. Tämän tuomion 64 kohdassa esitettyä tulkintaa ei näin ollen voida kyseenalaistaa sen johdosta, että Centralanilla oli välittömästi 999 vuoden vuokraoikeuden myöntämisen jälkeen edelleen oikeus omistajalle palautuvaan täyteen omistusoikeuteen, eikä liioin sen johdosta, että kyseisen vuokraoikeuden myöntäminen rasitti täyttä omistusoikeutta siten, että luovuttaa voitiin ainoastaan oikeus omistajalle palautuvaan täyteen omistusoikeuteen eikä siis täyttä rasitteetonta omistusoikeutta.

67 Edellä esitetystä seuraa pääasian osalta, että sekä ensimmäinen liiketoimi, joka muodostui 999 vuoden vuokraoikeuden myöntämisestä, että toinen liiketoimi, joka muodostui omistajalle palautuvaa täyttä omistusoikeutta koskevan oikeuden siirrosta, voivat muodostaa kuudennessa direktiivissä tarkoitetun "luovutuksen".

68 Siinä tapauksessa, että kumpikin näistä liiketoimista olisi luovutus, on määritettävä, kumpi niistä olisi otettava huomioon kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa säädetyn oikaisemisen kannalta tai miltä osin molemmat näistä liiketoimista olisi mahdollisesti otettava huomioon tässä tarkoituksessa.

69 Kuten kansallinen tuomioistuin esitti, tältä osin voidaan tapauksesta riippuen ottaa huomioon

— liiketoimi, jolla Centralan luopui lopullisesti oikeudestaan Harrington-rakennukseen, eli omistajalle palautuvaa täyttä omistusoikeutta koskevan oikeuden siirto, joka on verollinen liiketoimi

— taloudellisesti merkittävin liiketoimi, eli 999 vuoden vuokraoikeuden myöntäminen, joka on verosta vapautettu liiketoimi, tai

— nämä kaksi liiketointa yhdessä.

70 Kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdan mukaan 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.

71 Nojautumalla siihen, että kyseisen säännöksen sanamuoto tuntuu tarkoittavan vain tilannetta, jossa "oikaisukauden aikana luovuttaminen" muodostuu vain yhdestä luovutuksesta, Centralan korostaa, että se luopui täydellisesti Harrington-rakennuksen omistuksesta vasta silloin, kun oikeus omistajalle palautuvaan täyteen omistusoikeuteen luovutettiin. Se väittää, että vasta tämän luovutuksen ajankohta on ratkaiseva vähennyksen oikaisun kannalta.

72 Kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdan sanamuodosta ei voida kuitenkaan päätellä, että tilanteessa, jossa "luovuttaminen" muodostuu kahdesta liiketoimesta, jotka liittyvät toisiinsa läheisesti ja väistämättä ja joita molempia voidaan sellaisinaan pitää luovutuksina, ainoastaan yksi näistä liiketoimista olisi otettava huomioon kyseisessä säännöksessä säädetyn oikaisemisen kannalta.

73 Kuten tämän tuomion 50–57 kohdasta kuitenkin ilmenee, kuudennen direktiivin 17–20 artiklassa säädetyn vähennys- ja oikaisujärjestelmän tavoitteena on luoda läheinen ja suora yhteys ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden sekä kyseessä olevien tavaroiden tai palvelujen verollisiin liiketoimiin tapahtuvan käytön välille.

74 On kuitenkin todettava, että sellaisissa erityisolosuhteissa, joista pääasiassa on kyse, tämä tavoite voidaan saavuttaa parhaiten ottamalla huomioon molemmat kyseessä olevat luovutukset niiden arvojen mukaisessa suhteessa. Ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksen oikaiseminen nimittäin heijastaa Harrington-rakennuksen verollisena tai verosta vapautettuna pidettyä käyttöä totuudenmukaisemmin, kun on suoritettu jaottelu näiden arvojen perusteella.

75 Pelkällä viimeksi suoritetun liiketoimen huomioon ottamisella ei sitä vastoin saavutettaisi kyseistä tavoitetta sellaisissa olosuhteissa, joista pääasiassa on kyse, sillä se tarkoittaisi sitä, että jäisi kokonaan ottamatta huomioon, että kyseinen investointitavara on luovutettu myös verosta vapautetulla liiketoimella.

76 Taloudellisesti merkittävimmän liiketoimen huomioon ottamisella ei liioin saavutettaisi kyseistä tavoitetta, sillä se tarkoittaisi sen sivuuttamista, että kyseinen tavara on luovutettu myös verollisella liiketoimella. Viimeksi mainittu ratkaisu voisi johtaa vielä epäjohdonmukaisempiin tuloksiin, jos kahden peräkkäisen luovutuksen arvot ovat lähellä toisiaan.

77 Tätä tulkintaa ei voida kyseenalaistaa sillä, että kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa ei ole nimenomaisesti säädetty jaottelujärjestelmästä, vaikka kyseisen direktiivin muissa säännöksissä — erityisesti 17 artiklan 5 kohdassa — säädetään

nimenomaisesti tällaisesta järjestelmästä. Investointitavaroita koskevia oikaisusääntöjä, joihin kyseinen 20 artiklan 3 kohta kuuluu, on nimittäin tulkittava ottamalla huomioon niiden tavoite eli sen takaaminen, että ostoihin sisältyvän veron vähentäminen heijastaa läheisesti pitkävaikutteisten panosten käyttämistä verollisiin liiketoimiin.

78 Tällainen tulkinta on vahvistettu myös yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä. Kyseinen tuomioistuin on siten katsonut, että tällaista suhteellisen osuuden määrittämiseen perustuvaa lähestymistapaa on käytettävä myös sellaisessa tilanteessa, jossa kuudennen direktiivin asianomaisen säännöksen sanamuodossa ei nimenomaisesti säädetä siitä (em. asia Armbrecht, tuomion 29 ja 32 kohta sekä asia C-230/94, Enkler, tuomio 26.9.1996, Kok. 1996, s. I-4517, 38 kohta).

79 Centralan ja komissio tuovat kuitenkin esiin käytännön ongelmat, jotka niiden mukaan voivat aiheutua siitä, että kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohtaa sovellettaessa otetaan huomioon kaksi luovutusta. Ne korostavat tältä osin erityisesti sellaista esimerkkitapausta, jossa kaksi luovutusta tapahtuu eri tarkasteluvälien aikana.

80 Ilman että käsiteltävänä olevassa tapauksessa on tarpeen tutkia tällaista hypoteettista esimerkkitapausta, on riittävää huomauttaa, että vaikka oikaisukauden aikana tapahtuvien useamman kuin yhden luovutuksen huomioon ottaminen on tosin omiaan aiheuttamaan eräitä käytännön ongelmia, se ei silti aiheuta ylitsepääsemättömiä vaikeuksia, jotka voisivat vaikuttaa arvonlisäverojärjestelmän soveltamiseen. Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 56 ja 58 kohdassa nimittäin esittänyt, tällaisessa tapauksessa voitaisiin esimerkiksi ajatella, että kuudennen direktiivin 20 artiklan 2 kohdan mukaisesti suoritetaan alkuperäisen vähennyksen sen osan oikaisu, joka liittyy omistusoikeuteen, joka jää verovelvolliselle tapauksesta riippuen joko kyseisen oikeuden luovutukseen tai oikaisukauden päättymiseen saakka.

81 Koska lopuksi sellaisissa olosuhteissa, joista pääasiassa on kyse, ja kansallisen tuomioistuin päätyessä tämän tuomion 64 kohdassa mainittuun loppupäätelmään, jonka mukaan molemmilla kyseessä olevilla liiketoimilla on siirretty kyseisen investointitavaran omistajalle kuuluva määräämisvalta, kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohdassa säädetty oikaiseminen on suoritettava ottamalla huomioon kyseessä olevat kaksi luovutusta niiden arvojen mukaisessa suhteessa, ei ole tarpeen tutkia kysymystä oikeuden väärinkäytön periaatteen mahdollisesta soveltamisesta näissä olosuhteissa.

82 Esitettyyn kysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudennen direktiivin 20 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että kun henkilölle myönnetään 999 vuoden vuokraoikeus investointitavaraan merkittävän etukäteismaksun maksamista vastaan ja kun oikeus tätä tavaraa koskevaan omistajalle palautuvaan täyteen omistusoikeuteen luovutetaan toiselle henkilölle kolme päivää myöhemmin huomattavasti vähäisemmällä hinnalla ja kun nämä kaksi liiketoimea

— liittyvät erottamattomasti toisiinsa ja

— muodostuvat ensimmäisestä liiketoimesta, joka on verosta vapautettu, ja toisesta, joka on verollinen

— ja jos nämä liiketoimet ovat kyseisen investointitavaran omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirron takia tämän direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja luovutuksia

kyseessä olevaa tavaraa katsotaan käytetyn oikaisukauden loppuun saakka taloudellisessa toiminnassa, jota pidetään osittain verollisena ja osittain verosta vapautettuna näiden kahden liiketoimen arvojen mukaisessa suhteessa.

Oikeudenkäyntikulut

83 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen 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 yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, 20 artiklan 3 kohtaa on tulkittava siten, että kun henkilölle myönnetään 999 vuoden vuokraoikeus investointitavaraan merkittävän etukäteismaksun maksamista vastaan ja kun oikeus tätä tavaraa koskevaan

omistajalle palautuvaan täyteen omistusoikeuteen (freehold reversion) luovutetaan toiselle henkilölle kolme päivää myöhemmin huomattavasti vähäisemmällä hinnalla ja kun nämä kaksi liiketoimea

— **liittyvät erottamattomasti toisiinsa ja**

— **muodostuvat ensimmäisestä liiketoimesta, joka on verosta vapautettu, ja toisesta, joka on verollinen**

— **ja jos nämä liiketoimet ovat kyseisen investointitavaran omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirron takia tämän direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja luovutuksia**

kyseessä olevaa tavaraa katsotaan käytetyn oikaisukauden loppuun saakka taloudellisessa toiminnassa, jota pidetään osittain verollisena ja osittain verosta vapautettuna näiden kahden liiketoimen arvojen mukaisessa suhteessa.

Allekirjoitukset