

**Asia C-528/19**

**Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 98 artiklan 1 kohdan mukainen  
ennakkoratkaisupyynnön tiivistelmä**

**Jättämispäivä:**

10.7.2019

**Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin:**

Bundesfinanzhof (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa)

**Ennakkoratkaisupyynnön esittämistä koskevan päätöksen tekemispäivä:**

13.3.2019

**Kantaja ja Revision-menettelyn kantaja:**

F-AG

**Vastaja ja Revision-menettelyn vastaja:**

Finanzamt Y

---

**Pääasian oikeudenkäynnin tausta**

Kunnallisen yleisen tien muutostyön arvonlisäveromenettely, arvonlisäveron vähennysoikeus, vastikkeelliset tavaroiden luovutukset

**Ennakkoratkaisupyynnön kohde ja oikeusperusta**

Unionin oikeuden tulkinta, SEUT 267 artikla

**Ennakkoratkaisukysymykset**

1. Onko pääasian kaltaisissa olosuhteissa, joissa verovelvollinen rakentaa kaupungin toimeksiannosta kunnallista tietä, tällä verovelvollisella, joka on kunnan vastuulle siirretyn tien rakentamiseksi hankkinut palveluja muilta verovelvollisilta, jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun neuvoston kuudennen direktiivin

77/388/ETY 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukainen arvonlisäveron vähennysoikeus?

2. Jos vastaus ensimmäiseen kysymykseen on myönteinen: onko pääasian kaltaisissa olosuhteissa, joissa verovelvollinen rakentaa kaupungin toimeksiannosta kunnallista tietä, kyse vastikkeellisesta tavarantoiminnan luovutuksesta, jossa tien luovutuksesta saatavana vastikkeena on kivilouhoksen toimintalupa?

3. Jos vastaus toiseen kysymykseen on kielteinen: onko pääasian kaltaisissa olosuhteissa, joissa verovelvollinen rakentaa kaupungin toimeksiannosta kunnallista tietä, julkiselle liikenteelle avoimen tien vastikkeeton luovutus kunnalle rinnastettava jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 17.5.1977 annetun neuvoston direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 6 kohdan mukaiseen tavaroiden vastikkeettomaan luovutukseen, vaikka siirron tarkoitus on liiketoiminnallinen, kunnan verottamattoman loppukäytön estäminen?

### **Unionin oikeussäännöt, joihin viitataan**

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes direktiivi, erityisesti sen 17 artiklan 2 kohdan a alakohta ja 5 artiklan 6 kohta

### **Kansalliset säännökset, joihin viitataan**

Liikevaihtoverolaki (Umsatzsteuergesetz, jäljempänä UStG), erityisesti sen 1, 3 ja 15 §

### **Lyhyt kuvaus tosiseikoista ja menettelystä**

- 1 Kantajana ja Revision-menettelyn kantajana (jäljempänä kantaja) oleva osakeyhtiö on operatiivinen holdingyhtiö. Yksi sen tytäryhtiöistä on A-GmbH. Kantaja ja A-GmbH muodostivat arvonlisäverotuksessa yhteisverotusyksikön.
- 2 A-GmbH:lla oli riidanalaisena vuonna (2006) muun muassa kivilouhos kaupungissa X. Regierungspräsidium Z hyväksyi 16.2.2001 tekemässään päätöksessä louhoksen valmistelutyöt ja toiminnan sillä edellytyksellä, että valmistelu tapahtuu kaupungin X (jäljempänä kaupunki) omistuksessa olevan yleisen tien kautta.
- 3 Louhitun kalkkikiven poiskuljetus edellytti kyseisen kunnallisen tien rakentamista. A-GmbH:n oikeudellinen edeltäjä oli sen vuoksi jo tehnyt lupamenettelyn aikana 11.12.1997 sopimuksen kyseisen tien rakentamisesta. Siinä kaupunki sitoutui suunnittelemaan ja toteuttamaan kyseisen tieosuuden rakentamisen. Vaikka luokitus yleiseksi tieksi oli tarkoitus säilyttää, kaupunki

sitoutui lisäksi antamaan rakennetun tieosuuden A-GmbH:n oikeudellisen edeltäjän rajoittamattomaan käyttöön kivilouhoksen valmistelutöitä ja mahdollisia laajennuksia varten. A-GmbH:n oikeudellinen edeltäjä sitoutui vastaamaan tieosuuden rakentamisen kaikista kustannuksista. Sopimuksen oli tarkoitus koskea myös sopimuspuolten kaikkia oikeudellisia seuraajia. Mainittua 16.2.2001 tehtyä hyväksymispäätöstä koskevassa, 25.4.2005 tehdystä oikaisupäätöksessä todettiin, että lupa raukeaa, jos kyseistä tietä ei ole saatu valmiiksi 31.12.2006 mennessä.

- 4 Vuonna 2006 A-GmbH antoi kyseisen tieosuuden rakentamisen tytäryhtiönsä B-GmbH:n, joka myös kuuluu kantajan yhteisverotusyksikköön, tehtäväksi kaupungin kanssa tehdyn sopimuksen mukaisesti. Tieosuus valmistui marraskuussa, ja rakennusurakka vastaanotettiin joulukuussa 2006. Tieosuutta käyttivät joulukuusta 2006 alkaen A-GmbH:n raskas liikenne ja vähemmän henkilöautot.
- 5 Kantaja ei ottanut A-GmbH:n rakennustoimien kustannuksia huomioon vuoden 2006 arvonlisäveroilmoitusten yhteydessä, mutta A-GmbH vähensi B-GmbH:n aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteuttamien liiketoimien sisältämät arvonlisäverot vuoden 2006 arvonlisäveroilmoituksessaan.
- 6 Verotarkastuksen perusteella vastaaja ja Revision-menettelyn vastaaja (jäljempänä Finanzamt) katsoi, että kantaja oli tien rakentaessaan tarjonnut kaupungille UstG:n 3 §:n 1b momentin ensimmäisen virkkeen 3 kohdan mukaisen arvonlisäverollisen vastikkeettoman työnluovutuksen. A-GmbH:n ja B-GmbH:n välillä oli kyse sisäisistä verottomista liiketoimista, koska molemmat kuuluivat kantajan yhteisverotusyksikköön.
- 7 Finanzamt antoi 1.3.2012 vuoden 2006 liikevaihtoveroa koskevan muutetun verotuspäätöksen.
- 8 Kantajan oikaisuvaatimus ei menestynyt.
- 9 Hessisches Finanzgericht hyväksyi kantajan nostaman kanteen osittain.
- 10 Kantaja vetoaa ennakkoratkaisupyynnön esittäneessä tuomioistuimessa tekemässään Revision-valituksessa siihen, että UstG:n 15 §:n 1 momentin unionin oikeuden mukaisen tulkinnan mukaan arvonlisäveron vähennys on myönnettävä, koska tien rakentamiskustannukset kuuluivat yrityksen yleisiin kuluihin ja olivat sellaisina osia myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen arvonlisäverollisten liiketoimien hinnan muodostavista kustannuksista. UstG:n 3 §:n 1b momentin ensimmäisen virkkeen 3 kohdassa tarkoitettua vastikkeetonta luovutusta ei myöskään tapahtunut.

## Lyhyt esitys ennakkoratkaisupyynnön perusteluista

- 11 Kansalliseen oikeuteen perustuvan arvioinnin yhteensopivuus unionin oikeuden kanssa on monessa suhteessa epävarmaa SEUT 267 artiklan kolmannessa kohdassa tarkoitetulla tavalla.

### *Kansallisen oikeuden mukainen arviointi*

- 12 Bundesfinanzhofin (liittovaltion ylin verotuomioistuin, Saksa) tähänastisen oikeuskäytännön mukaan arvonlisäveron vähennys on poissuljettua, koska kantaja teetti aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetut liiketoimet B-GmbH:lla vastikkeetonta kaupungille luovutusta varten.
- 13 Elinkeinonharjoittajalla on oikeus arvonlisäveron vähennykseen, kun sen aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetut liiketoimet liittyvät yrityksen tarpeisiin ja näin ollen sen taloudelliseen toimintaan. UStG:n 15 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdan mukaan elinkeinonharjoittaja voi vähentää ostoihin sisältyvinä veroina lakisääteiset verot palveluista, jotka toinen elinkeinonharjoittaja on suorittanut hänen yritykselleen. UStG:n 15 §:n 2 momentin ensimmäisen virkkeen 1 kohdan mukaan vähennysoikeutta ei ole sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita elinkeinonharjoittaja käyttää verottomiin liiketoimiin.
- 14 Unionin tuomioistuimen ja Bundesfinanzhofin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on periaatteessa oltava suora ja välitön yhteys, jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää aikaisemmassa vaiheessa maksettu arvonlisävero ja jotta olisi mahdollista määrittää vähennysoikeuden laajuus (ks. esim. tuomio 29.10.2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, 57 kohta; tuomio 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, 27 kohta; tuomio 22.10.2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, 27 kohta ja tuomio 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, 28 kohta).
- 15 Verovelvolliselle myönnetään kuitenkin vähennysoikeus myös, vaikka tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä ei ole suoraa ja välitöntä yhteyttä, kun kyseessä olevien palvelujen kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja ja sellaisinaan osia, joista verovelvollisen tarjoamien tuotteiden tai palvelujen hinta muodostuu. Tällaisilla kustannuksilla nimittäin on suora ja välitön yhteys verovelvollisen koko liiketoimintaan (vakiintunut oikeuskäytäntö, ks. tästä esim. tuomio SKF, EU:C:2009:665, 58 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen; tuomio AES-3C Maritza East 1, EU:C:2013:488, 28 kohta; tuomio Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, 29 kohta ja tuomio 17.10.2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, 27 kohta).

- 16 Elinkeinonharjoittajalla on siis oikeus arvonlisäveron vähennykseen, jos se aikoo käyttää palveluja yrityksensä tarpeisiin (UstG:n 2 §:n 1 momentti, direktiivin 77/388/ETY 4 artikla) ja taloudelliseen toimintaan, joka liittyy vastikkeellisten palvelujen tarjoamiseen (taloudellinen toiminta) (tuomio 13.3.2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, tiivistelmän 1 kohta). Oikeutta arvonlisäveron vähennykseen ei kuitenkaan ole, jos elinkeinonharjoittaja aikoo hankkia palvelun vastikkeetonta liiketoimea ja näin ollen muuta kuin taloudellista toimintaa varten, joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan (ks. tuomio 12.2.2009, C-515/07, *Vereniging Nöordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, EU:C:2009:88, 34 kohta ja tuomio 13.3.2014, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, 36 ja 37 kohta).
- 17 Näiden periaatteiden mukaan B-GmbH:n riidanalaiset aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetut liiketoimet, jotka on yhteisverotusyksikön yhteydessä luettava kantajan hyväksi, eivät oikeuta arvonlisäveron vähennykseen; aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetut liiketoimet toteutettiin, jotta niitä voitiin käyttää muuta kuin taloudellista toimintaa varten (vastikkeeton luovutus kaupungille).
- 18 Tien rakentamisessa on kyse tavaran luovutuksesta. Jos elinkeinonharjoittaja – kuten tässä asiassa –, suorittaa kaupungin kanssa tehdyn rakennuspaikkasuunnitelman mukaisia vastikkeellisia yhdyskuntateknisiä töitä kolmannen osapuolen omistamalla maalla, tapahtuu UstG:n 3 §:n 4 momentissa tarkoitettu työnluovutus (yhdyskuntateknisten töiden luovutus) kunnalle.
- 19 Luovutukset ovat – Bundesfinanzhofin tähänastisen näkemyksen mukaan –, tapahtuneet vastikkeettomasti. A-GmbH:n oikeudellisen edeltäjän ja kaupungin tekemässä rakennuspaikkasuunnitelmassa ei asetettu kunnalle velvollisuutta maksaa vastiketta. Siitä, että Regierungspräsidiumin lupapäätös on vastike kantajan suorittamasta tien rakentamisesta, ei ole riittävä näyttöä. UStG:n 3 §:n 1b momentin ensimmäisen virkkeen 3 kohdassa edellytetty luonteeltaan suosiva tavaran kohdennettu siirto ilmenee siitä, että kaupungille oli tarkoitus hankkia laillinen omistusoikeus kunnallista tietä koskeviin rakennustoimiin vastikkeetta. Ei ole näyttöä siitä, että kantaja halusi taloudellisesti säilyttää ainakin tien omistusoikeuden tai sen käyttöoikeudet, mikä olisi ristiriidassa tällaista myöhempää luovutusta koskevan oletuksen kanssa.
- 20 Kansallisen oikeuden mukaan kantajalla ei näin ollen olisi oikeutta arvonlisäveron vähennykseen.

### ***Unionin oikeuden mukainen arviointi***

#### ***Ensimmäinen ennakkoratkaisukysymys***

- 21 Unionin tuomioistuimen tuomioiden *Sveda* (EU:C:2015:712) ja *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (EU:C:2017:683) sekä julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotuksen 6.4.2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* C-132/16 (EU:C:2017:283) perusteella herää epäily, voiko tähänastinen kansallisen oikeuden mukainen arviointi olla kestävä. Pikemminkin

voisi olla kyse kantajan aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien arvonlisäveron vähennyksestä.

- 22 Unionin tuomioistuin hyväksyi kyseisissä tuomioissa arvonlisäveron vähennyksen yleisen tien ja jätevesipuhdistamon rakentamisen yhteydessä, koska hankittujen palvelujen kustannukset ovat osa verovelvollisen yleiskuluja ja sellaisinaan osia, joista sen tarjoamien tavaroiden tai palvelujen hinta muodostuu. Se ei tällöin tutkinut yhteyttä yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY 26 artiklassa tarkoitettuun vastikkeettomaan palveluun (direktiivi 2006/112/EY – riidanalaisena vuonna edelleen direktiivin 77/388/ETY 6 artiklan 2 kohta) (tuomio Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, EU:C:2017:683, 23 kohta) tai todennut, ettei aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien ja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen vähennykseen oikeuttavien liiketoimien tai verovelvollisen koko liiketoiminnan välillä olevaa suoraa ja välitöntä yhteyttä aseteta kyseenalaiseksi sen johdosta, että tavaroita käytetään välittömästi veloitusetta (tuomio Sveda, EU:C:2015:712, 34 kohta). Veloituksen käyttö ei sen vuoksi näytä olevan arvonlisäveron vähennyksen esteenä, vaikka ennakkoratkaisupyyntöä esittäneen jaoston käsityksen mukaan tällöin on kyse muusta kuin taloudellista toiminnasta.

### *Toinen ennakkoratkaisukysymys*

- 23 Jos kantajan oikeus arvonlisäveron vähennykseen hyväksytään, ennakkoratkaisupyyntöä esittäneen jaoston mukaan herää lisäksi kysymys, onko vähennysvaatimus ja direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 6 kohdassa (nyt direktiivin 2006/112/EY 16 artikla) tarkoitettu vastikkeellisen tai vastikkeettoman luovutuksen arvonlisäveroverosaatava sovitettava yhteen. Kansallisen prosessioikeuden mukaan tätä on tutkittava käsiteltävän asian yhteydessä.
- 24 Unionin oikeuden kannalta ei ole täysin selvää, onko kantaja luovuttanut tien kaupungille korvausta vastaan.
- 25 Edellytyksenä sille, että toiminta voidaan määritellä vastikkeelliseksi toiminnaksi, on suoran yhteyden olemassaolo tavaroiden toimittamisen tai palvelujen suorittamisen ja verovelvollisen tosiasiallisesti vastaanottaman vastasuorituksen välillä. Tällainen suora yhteys muodostuu, kun palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama korvaus on todellinen vastasuoritus vastaanottajan saamasta palvelusta (ks. vastaavasti tuomio Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, 37 kohta ja tuomio 22.11.2018, Meo – Serviços de Comunicações e Multimedia, C-295/17, EU:C:2018:942, 39 kohta). Vastasuorituksen voi muodostaa myös tavaroiden luovutus, jos palveluiden suorituksen ja tavaroiden luovutuksen välillä on suora yhteys ja jos tavaroiden luovutuksen arvo voidaan ilmaista rahana (ks. tuomio 10.1.2019, A, C-410/17, EU:C:2019:12, 35 kohta ja sitä seuraava kohta).

- 26 Jaosto kallistuu kuitenkin tähänastisen kansallisen näkemyksen mukaisesti siihen, että lähtökohtana on tien vastikkeeton luovutus kaupungille. On kyse tavaroiden luovutuksesta eikä palvelujen suorittamisesta, koska kantaja on hankkinut kaupungille tien määräysvallan.
- 27 Vastikkeettoman luovutuksen olemassaolo ei ole kuitenkaan pääasian kaltaisissa olosuhteissa, jotka ovat hyvin samankaltaiset kuin asiassa Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, selvää unionin oikeuden kannalta; julkisasiamies Kokott katsoi nimittäin ratkaisuehdotuksensa Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (EU:C:2017:283) 50 kohdassa, että yritys harvoin antaa ulkopuoliselle kolmannelle osapuolelle jotain, jos se ei odota tältä kolmannelta osapuolelta vastaavaa etua. Jos asia on käsiteltävässä asiassa näin, etu koskisi louhoksen valmistelutöitä ja toimintaa koskevaa lupaa, jonka Regierungspräsidium antoi vain sillä edellytyksellä, että kantaja (sen oikeudellinen edeltäjä) rakentaa kyseisen tien. Kalkkivilouhoksen lupa olisi rauennut, jos kunnallista tietä ei olisi saatu valmiiksi 31.12.2006 mennessä. Näin tarkasteltuna olisi – julkisasiamies Kokottin mukaan –, olemassa vastikkeellinen palvelu, joka oikeuttaa vähennykseen mutta josta seuraa myös vastikkeellista kunnostusta koskeva samansuuruinen verovelvollisuus.

#### *Kolmas ennakkoratkaisukysymys*

- 28 Jos lähtökohdaksi otetaan vastikkeeton luovutus – kuten ennakkoratkaisupyynnön esittänyt jaosto tähän asti on olettanut –, on edelleen kyseenalaista, onko tämä tavaran vastikkeeton luovutus direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 6 kohdan (nyt direktiivin 2006/112/EY 16 artikla) mukaan verollinen.
- 29 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt jaosto on tähän asti olettanut niin. Se, että luovutus tapahtuu liiketoimintaan liittyvistä syistä, ei unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan ole esteenä direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 6 kohdan mukaiselle verotukselle; kohdan sanamuodostakin seuraa nimittäin, että siinä rinnastetaan vastikkeelliseen luovutukseen eli alv-velvollisuuden synnyttävään luovutukseen se, että verovelvollinen ottaa yrityksen liikeyhteyteen kuuluvan tavaran, jonka hän luovuttaa vastikkeetta, kun tämän tavaran hinnasta on ollut oikeus vähentää tuotantopanoshankinnasta maksettava alv, eikä tältä osin ole periaatteessa ratkaisevaa, onko luovutus tapahtunut yrityksen tarpeisiin (ks. tuomio 27.4.1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, 22 kohta). Vaikka ottamiset tapahtuisivat yrityksen tarpeisiin, niitä on pidettävä verollisina luovutuksina, jos ne eivät koske näytekappaleiden antamista (tuomio 30.9.2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, 18 ja 23 kohta) tai vähäarvoisia lahjoja (ks. tuomio Kuwait Petroleum, EU:C:1999:203, 23 kohta). Kumpikaan poikkeus ei selvästi koske käsiteltävää asiaa.
- 30 Tämän näkemyksen kanssa ristiriidassa voi kuitenkin olla se, ettei kaupunki käytä kunnallista tietä ”yksityisiin” tarkoituksiin vaan (tien käyttötarkoituksen mukaisesti) julkiseen tieliikenteeseen (ks. toisessa yhteydessä julkisasiamies Kokottin ratkaisuehdotus Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments,

EU:C:2017:283, 51 kohta ja tuomio Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, EU:C:2009:88, 35 kohta ja sitä seuraavat kohdat).

- 31 Direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 6 kohdan mukainen verovelvollisuus on kyseenalaista senkin vuoksi, että unionissa on annettu toisenlainenkin tuomio: Itävallan Verwaltungsgerichtshof (ylin hallintotuomioistuin) hylkää tältä osin vertailukelpoisessa tapauksessa verollisen oman käytön, koska on kyse yrityksen tarpeisiin liittyvistä kuluista, jotka kuuluvat yrityksen palveluihin oheis- tai sivutoimina.
- 32 Tämä toisen jäsenvaltion tuomioistuimen mahdollisesti lähtökohtaisesti erilaisen lähestymistavan johdosta jaostolla on SEUT 267 artiklan 3 kohdan mukaan velvollisuus pyytää ennakkoratkaisua unionin tuomioistuimelta (ks. tuomio 5.7.2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, 64 kohta; ks. myös tuomio 15.9.2005, Intermodal Transports, C-495/03, EU:C:2005:552, 39 kohta).
- 33 Vastikkeettoman luovutuksen verottaminen on lisäksi kyseenalaista senkin vuoksi, että se asettaa kyseenalaiseksi arvonlisäveron neutraalisuuden periaatteen. Kantajaa rasitetaan toiminnan yleiskustannusten arvonlisäverolla. Direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 6 kohdan (nyt direktiivin 2006/112/EY 16 artikla) säännöksen osalta esitetty syy eli tilanteiden, joissa lopullista kulutusta ei verotettaisi, estäminen (ks. esim. tuomio EMI Group, EU:C:2010:559, 17 kohta direktiivin 77/388/ETY 5 artiklan 6 kohdasta; tuomio 17.7.2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, 23 kohta direktiivin 2006/112/EY 16 artiklasta) ei ole merkityksellinen käsiteltävän kaltaisissa tilanteissa, sillä riidanalaiset kulut sisältyvät säännöllisten myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutettujen liiketoimien hintoihin.