

Asia C-419/02

BUPA Hospitals Ltd

ja

Goldsborough Developments Ltd

vastaan

Commissioners of Customs & Excise

(High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionin esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 10 artiklan 2 kohta – Arvonlisäverosaatavan syntyminen – Ennakkomaksujen maksaminen – Ennakkomaksut farmaseuttisten tuotteiden ja proteesien tulevista luovutuksista

Julkisasiamies M. Poiares Maduron ratkaisuehdotus 7.4.2005

Yhteisöjen tuomioistuimen tuomio (suuri jaosto) 21.2.2006

Tuomion tiivistelmä

Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Verotettava tapahtuma ja verosaatavan syntyminen

(Neuvoston direktiivin 77/388 10 artiklan 2 kohdan toinen alakohta)

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 95/7, 10 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa säädetään poikkeuksena mainitun kohdan ensimmäisessä alakohdassa ilmaistusta pääsäännöstä, että siinä tilanteessa, että ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan ennakkomaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan. Mainitun säännöksen soveltamisalaan eivät kuulu ennakkomaksut, jotka maksetaan kertaluonteisesti tavaroista, jotka mainitaan yleisesti luettelossa, jota voidaan koska tahansa muuttaa ostajan ja myyjän yhteisellä päätöksellä ja josta ostaja voi mahdollisesti valita tavaroita, ja jotka perustuvat sellaiseen sopimukseen, jonka ostaja voi irtisanoa yksipuolisesti, jolloin se voi saada käyttämättömät ennakkomaksut kokonaisuudessaan takaisin.

Jotta verosaatava voisi syntyä tilanteessa, jossa maksetaan ennakkomaksu ilman että tavarat olisi jo luovutettu tai palvelut suoritettu, kaikkien verotettavan tapahtuman eli tulevan tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen kannalta merkityksellisten seikkojen on nimittäin oltava jo tiedossa, ja siis erityisesti tavarat tai palvelut on eriteltävä täsmällisesti, kun ennakkomaksu suoritetaan.

(ks. 45, 48 ja 51 kohta sekä tuomiolauselman)

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

21 päivänä helmikuuta 2006 (*)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 10 artiklan 2 kohta – Arvonlisäverosaatavan syntyminen – Ennakkomaksujen maksaminen – Ennakkomaksut farmaseuttisten tuotteiden ja proteesien tulevista luovutuksista

Asiassa C-419/02,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 8.11.2002 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 20.11.2002, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

BUPA Hospitals Ltd ja

Goldsborough Developments Ltd

vastaan

Commissioners of Customs & Excise,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

toimien kokoonpanossa: presidentti V. Skouris, jaostojen puheenjohtajat P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann ja J. Makarczyk sekä tuomarit S. von Bahr (esittelevä tuomari), J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. K?ris, E. Juhász ja G. Arestis,

julkisasiamies: M. Poiares Maduro,

kirjaaja: hallintovirkamies K. Sztranc,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 23.11.2004 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- BUPA Hospitals Ltd ja Goldsborough Developments Ltd, edustajanaan R. Venables, QC, avustajanaan barrister T. Lyons, solicitor D. Garcian valtuuttamina,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään R. Caudwell, avustajanaan C. Vajda, QC,
- Irlanti, asiamiehenään D. J. O'Hagan, avustajanaan A. M. Collins, SC,
- Alankomaiden hallitus, asiamiehenään H. G. Sevenster,
- Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.4.2005 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) 2 artiklan 1 kohdan, 4 artiklan 1 ja 2 kohdan, 5 artiklan 1 kohdan, 10 artiklan 2 kohdan ja 17 artiklan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat BUPA Hospitals Ltd -niminen yhtiö (jäljempänä BUPA Hospitals) ja Goldsborough Developments Ltd -niminen yhtiö (jäljempänä Goldsborough Developments), jotka kuuluvat BUPA-konserniin, sekä Commissioners of Customs & Excise (jäljempänä Commissioners) ja joka koskee Commissionersin kieltäytymistä hyväksymästä sitä, että BUPA Hospitals sekä Goldsborough Developments vähentävät 17,5 miljoonaa Englannin punttaa (GBP) (noin 26,2 miljoonaa euroa) arvonlisäveroa, joka sisältyi ennakkomaksuihin, jotka maksettiin kahdelle muulle BUPA-konserniin kuuluvalla yhtiöllä niiden suorittamista tulevista tavaroiden luovutuksista.

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 Tämän direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa jotakin kyseisen artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa. Taloudellinen toiminta määritellään mainituissa 2 kohdassa siten, että siihen kuuluu kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta ja muun muassa liiketoiminta, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

5 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa täsmennetään seuraavaa:

”Jollei 29 artiklassa tarkoitetuista neuvotteluista muuta johdu, jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia maan alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä, mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa.”

6 Tämän saman direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan ”’tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”.

7 Kuudennen direktiivin 10 artiklan 1 ja 2 kohdan sanamuoto on seuraava:

”1. Tässä tarkoitetaan:

a) ’verotettavalla tapahtumalla’ tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät;

b) ’verosaatavan syntymisellä’ veroviranomaisille lain nojalla tietystä hetkestä alkaen annettua oikeutta vaatia veronmaksuvelvolliselta veron maksamista, vaikka maksua voitaisiinkin lykätä.

2. Verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy, silloin kun tavara luovutetaan tai

palvelu suoritetaan. Useampiin peräkkäisiin tilityksiin tai maksuihin johtavia muita kuin 5 artiklan 4 kohdan b alakohdassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia sekä palvelujen suorituksia on pidettävä suoritettuina aina sen ajanjakson päätyttyä, jota tilitykset tai maksut koskevat.

Jos ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan ennakkomaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta kuitenkin sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan.

Jäsenvaltiot voivat edellä olevista säännöksistä poiketen säätää, että verosaatava syntyy tiettyjen liiketoimien tai tiettyjen verovelvollisryhmien osalta

- joko viimeistään laskun tai laskuna toimivan asiakirjan toimittamishetkellä,
- tai viimeistään kauppahinnan vastaanottamishetkellä,
- taikka, jos laskua tai laskuna toimivaa asiakirjaa ei toimiteta, tai jos se toimitetaan myöhemmin, määrätyn ajan kuluessa verotettavan tapahtuman toteutumishetkestä.”

8 Mainitun direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan b–e alakohdassa säädetään, että jäsenvaltiot vapauttavat arvonlisäverosta tietyt toiminnot lääketieteellisten palvelujen alalla.

9 Tämän saman direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa täsmennetään, että ”vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy”.

10 Saman artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

a) arvonlisävero, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle.”

11 Kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdan ensimmäisen alakohdan mukaan 28 I artiklassa tarkoitettuna siirtymäkautena ”sellaiset vapautukset, joihin liittyy edeltävässä vaiheessa maksetun veron palauttaminen ja 12 artiklan 3 kohdassa määrättyä alennettujen verokantojen vähimmäisverokantaa alhaisemmat alennetut verokannat, joita sovellettiin 1 päivänä tammikuuta 1991 ja jotka ovat yhteisön lainsäädännön mukaiset sekä täyttävät 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun toisen neuvoston direktiivin 17 artiklan viimeisessä luetelmakohdassa tarkoitetut edellytykset, voidaan pysyttää voimassa”.

Kansallinen lainsäädäntö

12 Value Added Tax Act 1994 -nimisen lain (vuoden 1994 arvonlisäverolaki) 6 §:n 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja toimittaa niistä arvonlisäverolaskun ennen 2 tai 3 momentin nojalla sovellettavaa ajankohtaa tai jos hän vastaanottaa niistä maksun ennen 2 momentin a tai b kohdan tai 3 momentin nojalla sovellettavaa ajankohtaa, tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen katsotaan tapahtuvan – laskun tai maksun suuruiselta osalta – kun lasku toimitetaan tai maksu otetaan vastaan.”

13 Tämän saman lain 30 §:n 1 momentissa, sellaisena kuin se oli ennen 1.1.1998, säädetään seuraavaa:

”Kun verovelvollinen luovuttaa tavaroita tai suorittaa palveluja, ja luovutuksen tai suorituksen

verokantana on nolla, riippumatta siitä, onko arvonlisäveroa kannettava luovutuksesta tai suorituksesta muun pykälän nojalla

luovutuksesta tai suorituksesta ei kanneta arvonlisäveroa, mutta

sitä pidetään kaikilta muilta osin verollisena luovutuksena tai suorituksena

ja vastaavasti verokanta, jonka mukaan luovuttajalta tai suorittajalta katsotaan kannetun arvonlisäveroa, on nolla.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

14 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että BUPA Hospitals ja BUPA Gatwick Park Hospital Ltd -niminen yhtiö (jäljempänä BUPA Gatwick Park) kuuluvat BUPA-konserniin sekä arvonlisäverotuksessa BUPA:n verovelvollisuusryhmään kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetulla tavalla.

15 BUPA Hospitalsin toimintaan kuului useiden vuosien ajan ja tarkemmin vuoden 1997 loppuun saakka muun muassa lukuisten yksityissairaaloiden ylläpitäminen. Court of Appealin ratkaisun nojalla, joka annettiin vuodesta 1993 alkaen vireillä olleessa asiassa, jossa asianosaisina olivat BUPA Hospitals ja Commissioners, BUPA Hospitalsin suorittamiin lääkkeiden ja proteesien luovutuksiin kyseisten sairaaloiden potilaille sovellettiin arvonlisäverotuksessa nollaverokantaa, minkä johdosta BUPA Hospitalsin oli mahdollista saada palautuksena takaisin näiden samojen tavaroiden, jotka se osti tavarantoimittajiltaan, hintaan sisältyvä arvonlisävero.

16 House of Lords epäsi 24.7.1997 Commissionersilta valitusluvan, minkä jälkeen Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ilmoitti 13.8.1997, että se aikoi antaa nopeasti lainsäädäntöä Court of Appealin ratkaisun vaikutusten korjaamiseksi.

17 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa, että tätä uutta lainsäädäntöä koskevan ilmoituksen jälkeen BUPA-konserni päätti turvautua ennakkomaksujärjestelyihin. Ajatuksena oli, että toimija, jonka tavaroiden luovutuksiin ja palvelujen suorituksiin sovelletaan nollaverokantaa ja joka voi siis saada ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palautuksen lääke- ja proteesiostojensa osalta, siltä osin kuin niitä käytetään välittömästi tai vastaisuudessa verollisiin luovutuksiin, tekee sopimuksia tavaroiden ja palveluiden ostamisesta varastoon ennen lainmuutosta. Tämän jälkeen kyseisen toimijan oli määrä vaatia sen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamista, joka liittyi ajanjaksoon, jolloin maksu oli suoritettu tai lasku annettu, siitä huolimatta, että tavarat luovutettaisiin tai palvelut suoritettaisiin myöhemmänä tilikautena.

18 Näissä järjestelyissä päätettiin käyttää tavarantoimittajana erästä BUPA-konserniin kuuluvaa yhtiötä, jotta ennakkomaksu pysyisi konsernin sisällä. Kyse oli BUPA Medical Supplies Ltd -nimisestä yhtiöstä (jonka nimi oli vielä tuolla hetkellä Goldsborough Retirement Property Services Ltd, jäljempänä BUPA Medical), joka kuului aikaisemmin Goldsborough-konserniin, jonka BUPA-konserni osti elokuun alussa 1997, minkä jälkeen tästä yhtiöstä tuli pöytälaatikkoyhtiö. BUPA Medical ei kuulunut arvonlisäverotuksessa samaan verovelvollisuusryhmään kuin BUPA Hospitals, vaikka se oli osa BUPA-konsernia.

19 Ennakkoratkaisupyynnössä täsmennetään, että siltä riskiltä välttymiseksi, että Commissioners keksii syyn viivyttää arvonlisäveron palautusta, päätettiin, että toinen Goldsborough-konserniin kuuluva yhtiö eli Goldsborough Developments, joka ylläpiti neljää yksityissairaalaa ja joka ei myöskään kuulunut samaan verovelvollisuusryhmään kuin BUPA Hospitals, tekee BUPA:n verovelvollisuusryhmään kuuluvan tavarantoimittajan kanssa saman tilikauden aikana sopimuksen saman suuruudesta ennakkomaksusta kuin BUPA Hospitals. BUPA

Gatwick Park, joka oli tuohon aikaan toinen pöytälaatikkoyhtiö, valittiin ennakkomaksujärjestelyissä toiseksi tavarantoimittajaksi.

20 Kyseessä olevissa neljässä yhtiössä pidettiin hallitusten kokoukset 5.9.1997. BUPA Hospitalsin ja BUPA Medicalin hallitukset päättivät tehdä kaksi kauppasopimusta, joista toinen koski lääkkeitä ja toinen proteeseja.

21 BUPA Hospitalsin hallituksen kokouksessa päätettiin, että BUPA Medicalille maksetaan ostoista lääkkeiden osalta 60 miljoonan GBP:n suuruinen ennakkomaksu arvonlisäveroineen ja proteesien osalta 40 miljoonan GBP:n suuruinen ennakkomaksu arvonlisäveroineen.

22 Samana päivänä tehtiin erityispäätös, jolla Goldsborough Retirement Property Services Ltd:n nimi muutettiin BUPA Medicaliksi ja jolla BUPA Medicalin toimialaa muutettiin siten, että siihen kuului kaupankäynti farmaseuttisilla tuotteilla ja proteeseilla.

23 Niin ikään 5.9.1997 BUPA Medical lähetti BUPA Hospitalsille laskuja, jotka olivat lääkkeiden luovutuksista määrältään 60 miljoonaa GBP 10,5 miljoonan GBP:n suuruisine arvonlisäveroineen ja proteesien luovutuksista määrältään 40 miljoonaa GBP 7 miljoonan GBP:n suuruisine arvonlisäveroineen.

24 Tuona samana päivänä Goldsborough Developmentsin ja BUPA Gatwick Parkin hallitukset päättivät tehdä kaksi kauppasopimusta, joista toinen koski lääkkeitä ja toinen proteeseja.

25 Goldsborough Developmentsin hallitus päätti maksaa välittömästi BUPA Gatwick Parkille lääkkeiden ostosta 50 miljoonaa GBP arvonlisäveroineen ja proteesien ostosta 50 miljoonaa GBP arvonlisäveroineen.

26 BUPA Gatwick Park lähetti samana päivänä Goldsborough Developmentsille kaksi laskua, jotka olivat lääkkeiden luovutuksista määrältään 50 miljoonaa GBP 8,75 miljoonan GBP:n suuruisine arvonlisäveroineen ja proteesien luovutuksista määrältään myös 50 miljoonaa GBP 8,75 miljoonan GBP:n suuruisine arvonlisäveroineen.

27 Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että sopimukset, joiden perusteella ennakkomaksut maksettiin, olivat samankaltaiset. Näissä sopimuksissa todettiin seuraavaa:

- ostajan oli maksettava sopimushinta myyjälle sopimuksentekopäivänä
- sopimus kattoi tavarat, jotka mainittiin liitteessä, jota voitiin muuttaa sopimuspuolten yhteisellä päätöksellä
- myyjä luovutti mainitut tavarat tai osan niistä ostajan myöhemmin antamien ohjeiden mukaisesti, kunnes luovutusten kokonaisarvo vastasi sopimushintaa
- sopimuspuolilla oli mahdollisuus irtisanoa sopimus seitsemän päivän irtisanomisajalla, ja
- siinä tapauksessa ostajalle palautettaisiin sopimushinta irtisanomishetkeen mennessä toteutettujen luovutusten arvolla vähennettynä.

Ennakkoratkaisupyyntön esittäneen tuomioistuimen mukaan liite oli näissä eri sopimuksissa sama, ja siihen sisältyi useiden satojen lääkkeiden, proteesien ja muiden tavaroiden sekalainen luettelo. Ennakkoratkaisupyyntön esittänyt tuomioistuin huomauttaa, että oli selvää, ettei kukaan neljän yhtiön johtajista kiinnittänyt mitään huomiota kyseisen asiakirjan sisältöön.

28 Ennakkoratkaisupyyntön mukaan nämä järjestelyt olisivat toteutuessaan johtaneet siihen,

että BUPA-konserni olisi välttynyt käytettävissä olevien varojen vähentymiseltä ja sen ei olisi tarvinnut suorittaa Commissionersille kyseisen järjestelyn yhteydessä maksettuja arvonlisäveroja. BUPA:n arvonlisäveroryhmän oli nimittäin mahdollista merkitä marraskuussa 1997 päättynyttä ajanjaksoa koskevaan arvonlisäveroilmoitukseensa 17,5 miljoonan GBP:n suuruinen ostoihin sisältyvä arvonlisävero, joka koski BUPA Hospitalsin ostoja BUPA Medicalilta ja joka oli yhtä suuri kuin 17,5 miljoonan GBP:n suuruinen myyntiin sisältyvä arvonlisävero, joka koski BUPA Gatwick Parkin suorittamaa myyntiä Goldsbrough Developmentsille. Goldsbrough-konsernin, joka ei kuulunut BUPA:n verovelvollisuusryhmään, olisi ollut mahdollista menetellä samalla tavalla: sen arvonlisäveroilmoitukseen sisältyi 17,5 miljoonan GBP:n suuruinen ostoihin sisältyvä vero, joka koski Goldsbrough Developmentsin ostoja BUPA Gatwick Parkilta, ja 17,5 miljoonan GBP:n suuruinen myyntiin sisältyvä vero, joka koski BUPA Medicalin suorittamaa myyntiä BUPA Hospitalsille.

29 Midland Bankilta pyydettiin 8.9.1997, että se siirtää BUPA Investments Ltd:n (jäljempänä BIL), joka on yksi BUPA-konsernin yhtiöistä, tililtä yhteensä 235,5 miljoonaa GBP, josta 118 miljoonaa GBP BUPA Hospitalsin ja 117,5 miljoonaa GBP Goldsbrough Developmentsin tilille. Korkoa perittiin keskimääräinen yön yli -peruskorko joka kuukaudelta.

30 Samana päivänä Midland Bankilta pyydettiin, että se siirtää ensin 117,5 miljoonaa GBP yhtäältä BUPA Hospitalsilta BUPA Medicalille ja toisaalta Goldsbrough Developmentsilta BUPA Gatwick Parkille ja sitten uudelleen samat rahamäärät BIL:lle. BUPA Medical ja BUPA Gatwick Park saivat korkoa BIL:lle talletuksina tekemistään rahamääristä.

31 VAT (Drugs, Medicines and Aids for the Handicapped) Order (SI 1997/2744) -niminen asetus (arvonlisäveron soveltamisesta lääkkeisiin, lääkeaineisiin ja vammaisille tarkoitettuihin apuvälineisiin annettu asetus) saatettiin parlamentin käsiteltäväksi 18.11.1997. Se tuli voimaan 1.1.1998. Sillä muutettiin vuoden 1994 arvonlisäverolain liitteessä 8 olevaa 12 ryhmää poistamalla yksityisten terveysten palvelujen tarjoajien Yhdistyneessä kuningaskunnassa suorittamat lääketieteellisten tavaroiden luovutukset nollaverokantaa koskevasta liitteestä. Nämä luovutukset ovat olleet tästä lähtien verottomia. Tästä seuraa, ettei näiden tavaroiden ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa voida lähtökohtaisesti enää vähentää.

32 Järjestelyt BUPA Hospitalsin ja BUPA Medicalin välisten ennakkomaksusopimusehtojen täytäntöönpanemiseksi toteutettiin syyskuussa 1998. Ennakkoratkaisupyyntöissä todetaan, että BUPA Medicalille myönnettiin 19.8.1998 lääkevalmisteiden tukkumyyntiä koskeva lupa ja että kaikki BUPA Hospitalsin ylläpitämät sairaalat tekivät tilauksensa BUPA Medicalilta suunnilleen vuoden 1998 joulukuun alkuun mennessä. Ennakkoratkaisupyyntöön mukaan BUPA Hospitals käyttää näitä ennakkomaksujaan siten, että nollaverokantaa voidaan soveltaa kuudesta seitsemään vuotta syyskuusta 1998 lähtien.

33 Goldsbrough Developmentsin ja BUPA Gatwick Parkin tekemien ennakkomaksusopimusten osalta proteesien luovuttamista koskevat järjestelyt toteutettiin vuoden 2001 puolivälin tienoilla ja lääkkeiden luovuttamista koskevat järjestelyt marraskuussa 2001. Ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, että Goldsbrough-konsernin hankinnan jälkeen ilmeni vakavia ongelmia ja että nämä ongelmat piti ratkaista ennen tilausten käsittelyä koskevan järjestelyn täytäntöönpanoa. Tästä syystä BUPA Gatwick Park sai lääkkeiden myyntiluvan vasta 8.6.2001.

- 34 Ennakkoratkaisupyyntöissä todetaan myös, että Goldsbrough Developmentsin oli voidakseen osallistua ennakkomaksujärjestelyyn lainattava BIL:ltä 117,5 miljoonaa GBP eli noin seitsemän kertaa vuoden 1997 liikevaihtonsa suuruinen rahamäärä, mikä merkitsi sitä, että Goldsbrough Developmentsin velka kasvoi noin 270 prosenttia. Commissioners arvioi, että Goldsbrough Developmentsilta olisi kulunut 50–100 vuotta ennakkomaksunsa kuluttamiseen.
- 35 Commissioners teki 14.9.2000 päätöksen, jossa se epäsi BUPA Hospitalsilta sekä Goldsbrough Developmentsilta oikeuden vähentää ostoihin sisältyneen veron, jonka ne olivat maksaneet BUPA Medicalin ja BUPA Gatwick Parkin suorittamia luovutuksia koskeissa syyskuun 1997 ennakkomaksuissa.
- 36 VAT and Duties Tribunal, London hylkäsi 25.2.2002 tästä päätöksestä tehdyn valituksen sillä perusteella, että BUPA Medical ja BUPA Gatwick Park eivät harjoittaneet taloudellista toimintaa eivätkä luovuttaneet tavaroita yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä tarkoitetulla tavalla. Kyseinen tuomioistuin totesi, että jokainen vaihe syyskuun 1997 ennakkomaksujärjestelyssä suoritettiin yksinomaan arvonlisäveron maksamiselta välttymiseksi. BUPA Medicalilla ja BUPA Gatwick Parkilla ei ollut muuta osuutta näissä järjestelyissä kuin helpottaa tämän tavoitteen saavuttamista.
- 37 VAT and Duties Tribunal kuitenkin hylkäsi Commissionersin väitteen siitä, ettei BUPA Hospitalsilla ja Goldsbrough Developmentsilla ollut oikeuksien väärinkäyttöä koskevan doktriinin vuoksi oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen.
- 38 BUPA Hospitals ja Goldsbrough Developments valittivat High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisioniin, ja Commissioners teki vastavalituksen.
- 39 Koska High Court of Justice (England & Wales) Chancery Division katsoi, että sekä VAT and Duties Tribunalin päätöksessä että High Courtiin tehdyssä valituksessa nousee esiin tiettyjä yhteisön oikeuteen liittyviä kysymyksiä, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:
- "1) Miten [kuudennen direktiivin] 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa tarkoitettua ilmaisua 'taloudellinen toiminta' on tulkittava, kun otetaan huomioon käsiteltävään asiaan liittyvät olosuhteet, liiketoimet ja myyjäyhtiöiden asema?
- 2) Miten [kuudennen] direktiivin 5 artiklan 1 kohdan ilmaisua 'tavaroiden luovutus' on tulkittava, kun otetaan huomioon käsiteltävään asiaan liittyvät olosuhteet, liiketoimet ja myyjäyhtiöiden asema?
- 3) a) Onko olemassa oikeuksien väärinkäytön ja/tai lain väärinkäytön periaate, jonka perusteella ([kuudennelle] direktiiville annetusta tulkinnasta riippumatta) voidaan evätä oikeus ostoihin sisältyvän veron vähennykseen?
- b) Jos näin on, missä olosuhteissa sitä sovelletaan?
- c) Sovelletaanko sitä VAT and Duties Tribunalin toteamien kaltaisissa olosuhteissa?
- 4) Onko sillä merkitystä edellä esitettyihin kolmeen kysymykseen annettavien vastausten kannalta, suoritetaanko käsiteltävään asiaan liittyvistä liiketoimista maksu aikana, jolloin tavaroiden luovuttaminen edelleen olisi ollut veroton luovutus, johon olisi liittynyt edellisessä vaiheessa maksetun arvonlisäveron palauttaminen [kuudennen] direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdassa sallitulla tavalla?

5) Miten [kuudetta] direktiiviä on tulkittava erityisesti seuraavien kysymysten osalta? Kun otetaan huomioon käsiteltävään asiaan liittyvät olosuhteet ja liiketoimet,

a) onko katsottava, että ulkopuoliset tavarantoimittajat luovuttivat tavarat ostajayhtiöille ja että myyjäyhtiöille ei luovutettu tavaraa eivätkä ne luovuttaneet tavaraa?

vai

b) onko katsottava, että ulkopuoliset tavarantoimittajat luovuttivat tavarat myyjäyhtiöille ja että myyjäyhtiöt eivät luovuttaneet tavaraa ostajayhtiöille?

6) Miten [kuudennen] direktiivin 17 artiklaa ja vähennystä koskevia sääntöjä on sovellettava, kun kukin myyjäyhtiö taloudellista toimintaa harjoittaessaan luovuttaa tavaraa ostajayhtiölle ja

a) ostajayhtiöt ovat tehneet myyjäyhtiöiden kanssa sopimuksia tavaroiden luovuttamisesta

b) tavarat laskutetaan ja maksetaan ennen toimitusta

c) arvonlisävero kannetaan ennakkomaksusta [kuudennen] direktiivin 10 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan mukaisesti

d) ostajayhtiöt käyttävät tavaroita luovutuksiin, jotka olisivat maksuhetkellä olleet sellaisia verottomia luovutuksia, joihin liittyy oikeus edellisessä vaiheessa maksetun veron palautukseen, mutta

e) kukin ostajayhtiö aikoo ottaa sopimuksen mukaiset tavarat vastaan ainoastaan, jos lakia muutetaan siten, että ostajayhtiön tavaroiden käyttöä pidetään käyttönä verottomiin tavaroiden luovutuksiin siten, että siihen ei liity oikeutta veron palautukseen?

(e kohdan osalta: Jos lakia ei muuteta kuvatulla tavalla, ostajayhtiöillä on oikeus purkaa myyjäyhtiöiden kanssa tekemänsä sopimukset ja vaatia maksettujen hintojen palauttamista. Käsiteltävään asiaan liittyvissä liiketoimissa ostaja- ja myyjäyhtiöiden väliset sopimukset sisältävät tällaisia purkamisen mahdollistavia lausekkeita.)

7) VAT and Duties Tribunal katsoi (tuomionsa 89 kohdassa), että 'yhdelläkään [BUPA Medicalia ja BUPA Gatwick Parkia koskevaa] päätöksentekovaltaa käyttävistä henkilöistä – ei ollut mitään muuta oleellista vaikutinta tai tavoitetta kuin toteuttaa järjestely arvonlisäveron kiertämiseksi'. Valittajat kiistivät High Courtiin toimittamassaan valituskirjelmässä tämän tosiseikkoja koskevan toteamuksen. Jos tämä tosiseikkoja koskeva toteamus jätettäisiin muutoksenhaussa huomiotta, muuttaisiko tämä mitenkään edellä esitettyihin kysymyksiin 1–6 annettavia vastauksia, ja jos muuttaisi, niin miten?"

Alustavat toteamukset

40 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelelee ennakkoratkaisukysymyksillään yhtäältä, ovatko pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset liiketoimet, joiden tarkoituksena on verotuksellisen edun saaminen, kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa, 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa ja 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia ja taloudellista toimintaa, ja toisaalta, onko tätä direktiiviä tulkittava siten, että sen kanssa on ristiriidassa verovelvollisen oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, kun liiketoimissa, joihin tämä oikeus perustuu, on kyse väärinkäytöksestä.

41 Ennakkoratkaisupyynnöstä ja erityisesti neljännessä ja kuudennessa

ennakkoratkaisukysymyksessä olevista tosiseikkoja koskevista kuvauksista kuitenkin ilmenee, että BUPA-konsernin toteuttamien järjestelyjen kulmakivi on se, että ennakkomaksun arvonlisävero laskutetaan kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan mukaisesti.

42 Voidakseen antaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle asian ratkaisun kannalta hyödyllisen vastauksen yhteisöjen tuomioistuin saattaa joutua ottamaan huomioon sellaisia yhteisön oikeuden säännöksiä, jotka eivät ole kansallisen tuomioistuimen ennakkoratkaisukysymysten perustana (ks. vastaavasti mm. asia C-60/03, Wolff & Müller, tuomio 12.10.2004, Kok. 2004, s. I-9553, 24 kohta ja asia C-153/03, Weide, tuomio 7.7.2005, 25 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

43 Näin ollen neljännen ja kuudennen kysymyksen osalta, joita on käsiteltävä yhdessä ja ensimmäisenä, on tarkasteltava kysymystä siitä, kuuluvatko pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset ennakkomaksut kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan soveltamisalaan.

Neljäs ja kuudes kysymys

44 Aluksi on muistutettava, että kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään, että verotettava tapahtuma toteutuu ja verosaatava syntyy silloin, kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan.

45 Kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan toinen alakohta, jonka mukaan siinä tilanteessa, että ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan ennakkomaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan, on poikkeus tämän saman säännöksen ensimmäisessä alakohdassa ilmaistusta pääsäännöstä, ja sitä on sellaisena tulkittava suppeasti.

46 Tämän jälkeen on muistutettava, että kuudennen direktiivin 10 artiklan 1 kohdan a alakohdassa olevan määritelmän mukaan "verotettavalla tapahtumalla" tarkoitetaan arvonlisäveron osalta tapahtumaa, jonka johdosta verosaatavan syntymiselle välttämättömät oikeudelliset edellytykset täyttyvät. Tästä seuraa, että verosaatava voi syntyä samaan aikaan tai sen jälkeen, kun verotettava tapahtuma toteutuu, mutta ei ennen sitä, jollei toisin ole säädetty.

47 Kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan kolmannessa alakohdassa mahdollistetaan siten se, että jäsenvaltiot säätävät, että verosaatava syntyy verotettavaa tapahtumaa myöhempanä ajankohtana kolmessa tilanteessa seuraavasti: joko viimeistään laskun toimittamishetkellä tai viimeistään kauppahinnan vastaanottamishetkellä, taikka, jos laskua ei toimiteta tai jos se toimitetaan myöhemmin, määrätyn ajan kuluessa verotettavan tapahtuman toteutumishetkestä.

48 Mainitun 2 kohdan toisessa alakohdassa poiketaan tästä kronologisesta järjestyksestä, kun siinä säädetään, että jos maksetaan ennakkomaksu, verosaatava syntyy, vaikka tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus ei ole vielä tapahtunut. Jotta verosaatava voisi syntyä tällaisessa tilanteessa, kaikkien verotettavan tapahtuman eli tulevan tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen kannalta merkityksellisten seikkojen on oltava jo tiedossa, ja siis erityisesti, kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 100 kohdassa, tavarat tai palvelut on eriteltävä täsmällisesti, kun ennakkomaksu suoritetaan.

49 Tätä päätelmää tukevat sitä paitsi komission ehdotuksessaan kuudenneksi direktiiviksi (Euroopan yhteisöjen tiedote, liite 11/73, s. 13) esittämät perustelut, joissa todetaan, että ”kun ennakkomaksut otetaan vastaan ennen verotettavaa tapahtumaa, näiden ennakkomaksujen vastaanottamisesta seuraa, että verosaatava syntyy, koska sopimuspuolet ilmaisevat tällä tavalla aikomuksensa vastata ennakkoon kaikista verotettavan tapahtuman toteutumisen taloudellisista seurauksista”.

50 Tältä osin on myös syytä muistuttaa, että arvonlisäverollisia ovat tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset eivätkä näistä vastikkeeksi suoritettut maksut (ks. asia C-108/99, Cantor Fitzgerald International, tuomio 9.10.2001, Kok. 2001, s. I-7257, 17 kohta). Arvonlisäverollisia eivät sitä suuremmalla syyllä voi olla ennakkomaksut, jotka on maksettu tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista, joita ei ole vielä selvästi yksilöity.

51 Näin ollen neljänteen ja kuudenteen kysymykseen on vastattava, että kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan soveltamisalaan eivät kuulu pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset ennakkomaksut, jotka maksetaan kertaluonteisesti tavaroista, jotka mainitaan yleisesti luettelossa, jota voidaan koska tahansa muuttaa ostajan ja myyjän yhteisellä päätöksellä ja josta ostaja voi mahdollisesti valita tavaroita, ja jotka perustuvat sellaiseen sopimukseen, jonka ostaja voi irtisanoa yksipuolisesti, jolloin se voi saada käyttämättömät ennakkomaksut kokonaisuudessaan takaisin.

Ensimmäinen, toinen, kolmas, viides ja seitsemäs ennakkoratkaisukysymys

52 Kun otetaan huomioon neljänteen ja kuudenteen kysymykseen annettu vastaus, ensimmäiseen, toiseen, kolmanteen, viidenteen ja seitsemänteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

53 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 (suuri 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, 10 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan soveltamisalaan eivät kuulu pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset ennakkomaksut, jotka maksetaan kertaluonteisesti tavaroista, jotka mainitaan yleisesti luettelossa, jota voidaan koska tahansa muuttaa ostajan ja myyjän yhteisellä päätöksellä ja josta ostaja voi mahdollisesti valita tavaroita, ja jotka perustuvat sellaiseen sopimukseen, jonka ostaja voi irtisanoa yksipuolisesti, jolloin se voi saada käyttämättömät ennakkomaksut kokonaisuudessaan takaisin.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.