

Asia C-103/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

vastaan

Weald Leasing Ltd

(Court of Appealin (England & Wales) (Civil Division) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – Väärinkäytön käsite – Konsernin vähennyskelvottoman arvonlisäveron maksamisen porrastamiseksi toteuttamat leasingtoimet

Tuomion tiivistelmä

1. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Kuudes direktiivi – Oikeuden väärinkäyttöä merkitsevät toimet – Käsite*

(Neuvoston direktiivi 77/388)

2. *Verotus – Jäsenvaltioiden lainsäädännön yhdenmukaistaminen – Liikevaihtoverot – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Kuudes direktiivi – Oikeuden väärinkäyttöä merkitsevät toimet*

(Neuvoston direktiivi 77/388)

1. Siitä, että yritys toteuttaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia omaisuutta koskevia leasingtoimia sen sijaan, että se ostaisi tämän omaisuuden suoraan, seuraava veroetu ei ole sellainen veroetu, jonka myöntäminen olisi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta annetun kuudennen direktiivin 77/388, sellaisena kuin se on muutettuna direktiivillä 95/7, ja sen täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön asianomaisten säännösten tavoitteen vastaista, sillä edellytyksellä, että näihin leasingtoimiin liittyvät sopimusehdot ja erityisesti vuokran määrä on vahvistettu tavanomaisten kaupan edellytysten mukaisesti ja että kolmannen yhtiön käyttäminen leasingtoimissa väliportaana ei estä näiden säännösten soveltamista, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on tarkistaa.

Sillä, ettei kyseinen yritys toteuta leasingtoimia tavanomaisessa liiketoiminnassaan, ei ole tässä suhteessa merkitystä. Väärinkäytön toteaminen ei nimittäin seuraa kyseisen elinkeinonharjoittajan tavallisesti harjoittaman liiketoiminnan luonteesta vaan kyseisten liiketoimien kohteesta, tarkoituksesta ja seurauksista.

(ks. 44 ja 45 kohta sekä tuomiolauselman 1 kohta)

2. Jos tietyt leasingtoimiin liittyvät sopimusehdot ja/tai kolmannen yhtiön osallistuminen näihin toimiin väliportaana merkitsevät väärinkäyttöä, leasingtoimet on määriteltävä uudelleen siten, että tilanne palautetaan sellaiseksi kuin se olisi ollut, jos näiden sopimusehtojen osia, jotka merkitsevät väärinkäyttöä, ja/tai kolmannen yhtiön osallistumista ei olisi ollut. Tässä yhteydessä kyseisen tuomioistuimen toteuttaman uudelleenmäärittelyn ei pidä mennä pidemmälle kuin on välttämätöntä asianmukaisen veronkannon varmistamisen ja veropetosten estämisen tavoitteen saavuttamiseksi.

(ks. 52 ja 53 kohta sekä tuomiolauselman 2 kohta)

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

22 päivänä joulukuuta 2010 (*)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – Väärinkäytön käsite – Konsernin vähennyskelvottoman arvonlisäveron maksamisen porrastamiseksi toteuttamat leasingtoimet

Asiassa C-103/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 24.2.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 13.3.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

vastaa

Weald Leasing Ltd,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari), E. Juhász ja T. von Danwitz,

julkisasiamies: J. Mazák,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 3.6.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- Weald Leasing Ltd, edustajinaan M. Conlon, QC, ja barrister N. Shaw, solicitor S. Walshin valtuuttamana,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään S. Ossowski, avustajanaan barrister M. Hall,
- Irlanti, asiamiehenään D. O'Hagan, avustajanaan A. Aston, SC,
- Kreikan hallitus, asiamiehinään G. Kanellopoulos, S. Trekli ja M. Tassopoulou,
- Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato F. Arena,

– Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal ja M. Afonso,

kuultuaan julkisasiamiehen 26.10.2010 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,
on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee väärinkäytön käsitteen tulkintaa, sellaisena kuin siihen viitataan asiassa C-255/02, Halifax ym., 21.2.2006 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-1609), asiassa C-425/06, Part Service, 21.2.2008 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-897) ja asiassa C-162/07, Ampliscientifica ja Amplifin, 22.5.2008 annetussa tuomiossa (Kok., s. I-4019).

2 Pyyntö on esitetty asiassa, jossa vastapuolina ovat Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (jäljempänä Commissioners) ja Weald Leasing Ltd (jäljempänä Weald Leasing) ja joka koskee arvonlisäveroa, jonka tämä yhtiö oli velvollinen maksamaan tiettyjen leasingtoimiensa perusteella.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin säännöstö

3 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 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 alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Arvonlisäveroa on kannettava:

1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.”

4 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa, sellaisena kuin se ilmenee tämän direktiivin 28 f artiklasta, säädetään seuraavaa:

”Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka [hän] on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisäver[on], joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle.”

5 Kuudennen direktiivin 27 artiklan sanamuoto on seuraava:

”1. Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltioille luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään.

2. Jäsenvaltion, joka haluaa ottaa käyttöön 1 kohdassa tarkoitetut toimenpiteet, on ilmoitettava asiasta komissiolle ja annettava komissiolle kaikki asiaan liittyvät tiedot.

3. Komissio antaa tämän tiedoksi muille jäsenvaltioille kuukauden kuluessa.
4. Neuvoston päätös katsotaan tehdyksi, jollei komissio tai jokin jäsenvaltio ole kahden kuukauden kuluessa 3 kohdassa tarkoitetusta tiedoksi antamisesta vaatinut asian saattamista neuvoston käsiteltäväksi.
5. Jäsenvaltiot, jotka 1 päivänä tammikuuta 1977 soveltavat 1 kohdassa tarkoitetun tyyppisiä erityistoimenpiteitä, voivat pysyttää ne voimassa, jos ne ilmoittavat niistä komissiolle ennen 1 päivää tammikuuta 1978 ja jos tällaiset veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet ovat 1 kohdan edellytysten mukaisia.”

Kansallinen säännöstö

6 Vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994) liitteessä 6 olevassa 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1(1) Jos

- a) verovelvollisen rahallista vastiketta vastaan suorittaman liiketoimen arvo on (tästä kohdasta riippumatta) vähemmän kuin sen käypä markkina-arvo ja
- b) liiketoimen suorittaja ja sen vastaanottaja ovat läheisissä suhteissa ja
- c) jos kyseessä on verotettava liiketoimi, sen vastaanottajalla ei ole 25 ja 26 §:ssä tarkoitettua täyttä arvonlisäveron vähennysoikeutta liiketoimen perusteella,

Commissioners voi määrätä, että liiketoimen arvona pidetään sen käypää markkina-arvoa.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

7 Churchill Group of Companies (jäljempänä Churchill-konserni) tarjoaa pääasiallisesti arvonlisäverosta vapautettuja vakuutuspalveluja.

8 Churchill Management Ltd (jäljempänä CML) ja sen tytäryhtiöt Churchill Accident Repair Centre (jäljempänä CARC) ja Weald Leasing kuuluvat Churchill-konserniin.

9 CML:n ja CARC:n ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysaste on noin yksi prosentti, joten hankkiessaan omaisuutta tai laitteita ne voivat vähentää ainoastaan yhden prosentin kyseisen omaisuuden tai laitteiden ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta.

10 Weald Leasingin liiketoimintaan kuuluu ainoastaan kyseisen omaisuuden tai laitteiden hankkiminen ja niiden vuokraaminen tämän jälkeen leasing sopimuksilla.

11 Suas Ltd -nimisen yhtiön (jäljempänä Suas) omistaa Churchill-konsernin arvonlisäverokonsultti ja hänen vaimonsa, mutta Suas ei kuulu Churchill-konserniin. Sen ainoa merkittävä liiketoiminta on omaisuuden vuokraaminen leasing sopimuksilla Weald Leasingiltä sekä sen leasingvuokraaminen edelleen CML:lle ja CARC:lle.

12 Kun CML tai CARC tarvitsi uusia laitteita, laitteet hankki Weald Leasing, joka vuokrasi ne leasing sopimuksella Suasille, joka puolestaan vuokrasi ne edelleen leasing sopimuksella CML:lle tai CARC:lle.

13 Näiden liiketoimien avulla CML:n ja CARC:n ei tarvinnut hankkia suoraan tarvitsemiaan laitteita tai maksaa kertasuorituksena näihin ostoihin sisältyvän vähennyskelvottoman

arvonlisäveron koko määrää.

14 Kyseisillä liiketoimilla pyrittiin jakamaan ja porrastamaan tämän määrän maksamista Churchill-konsernin veronmaksuvelvollisuuden lykkäämiseksi.

15 CML ja CARC eivät olleet välittömästi velvollisia maksamaan hankittujen laitteiden kokonaiskustannusten sisältämää vähennyskeltotonta arvonlisäveroa vaan vain näiden laitteiden vuokrasummien sisältämän arvonlisäveron, joka on hajautettu leasing sopimusten voimassaoloajalle.

16 Commissioners teki maksuunpanoa koskevat päätökset, joilla se hylkäsi Weald Leasingin vaatimuksen lokakuun 2000 ja lokakuun 2004 välisenä aikana vuokratun omaisuuden ostoihin sisältyneen arvonlisäveron vähentämisestä sillä perusteella, että kyseiset liiketoimet eivät olleet taloudellista toimintaa ja niissä oli kyse oikeuksien väärinkäytöstä.

17 Weald Leasing haki muutosta näihin maksuunpanoa koskeviin päätöksiin väittäen, ettei kyseisiin liiketoimiin ollut ryhdytty pelkästään veroetujen saamiseksi ja ettei veronalaisten laitehankintojen tekeminen leasingvuokraamalla ollut kuudennen direktiivin tarkoituksen vastaista.

18 Sen jälkeen, kun edellä mainitussa asiassa Halifax ym. oli annettu tuomio, Commissioners luopui väitteestään, jonka mukaan kyseessä olevat leasingtoimet eivät olleet taloudellista toimintaa, ja väitti ainoastaan, että niissä oli kyse väärinkäytöstä.

19 VAT and Duties Tribunal katsoi 7.2.2007 antamassaan tuomiossa, että kyseisten liiketoimien keskeisenä tarkoituksena oli saada veroetua lykkäämällä Churchill-konsernin arvonlisäverotaakkaa leasing sopimusten avulla mutta että tämä etu ei ollut kuudennen direktiivin asiaa koskevien säännösten tarkoituksen vastainen.

20 Kyseinen tuomioistuin katsoi myös, että väärinkäytöstä ei ollut kyse leasingvuokrauksessa sinänsä vaan mahdollisesti sovittujen vuokrien määrässä sekä järjestelyissä, joilla pyrittiin välttämään se, että Commissioners tekisi vuoden 1994 arvonlisäverolain liitteen 6 mukaisen päätöksen.

21 Commissioners valitti kyseisestä tuomiosta High Court of Justicen (England & Wales) Chancery Divisioniin väittäen, että Churchill-konsernin saama veroetu oli kuudennen direktiivin tarkoituksen vastainen.

22 High Court of Justicen (England & Wales) Chancery Division hylkäsi 16.1.2008 antamallaan tuomiolla Commissionersin valituksen sillä perusteella, ettei se, että kyseisiä liiketoimia ei voitu pitää tavanomaiseen liiketoimintaan kuuluvina, riittänyt niiden pitämiseen väärinkäyttönä, sillä Churchill-konsernin näiden liiketoimien avulla saama veroetu ei ollut verotuksen neutraalisuuden periaatteen tai minkään muun kuudennen direktiivin säännöksen vastainen.

23 Commissioners valitti kyseisestä tuomiosta ennakkoratkaisua pyytäneeseen tuomioistuimeen sillä perusteella, että High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division ei ollut käsitellyt kysymystä siitä, kuuluvatko kyseiset leasing sopimukset sopimuspuolten tavanomaiseen liiketoimintaan. Commissionersin mukaan kuudennen direktiivin tavoitteiden vastaista on, että verovelvollinen saa vähentää ostoliiketoimiin sisältyvän arvonlisäveron silloin, kun kyseisillä liiketoimilla ei ole todellista kaupallista tarkoitusta, niitä ei ole toteutettu tavallisilla markkinaehdoilla, niihin ei sisälly tällaisiin sopimuksiin tavallisesti liittyviä velvoitteita ja riskejä eikä niitä ole toteutettu osana sopimuspuolten tavanomaista liiketoimintaa.

24 Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) päätti tässä tilanteessa lykätä asian

käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Aiheuttaako nyt käsiteltävän asian kaltaisessa tilanteessa, jossa verosta pääosin vapautettu elinkeinonharjoittaja ottaa käyttöön leasingjärjestelyn, jossa käytetään väliportaana kolmatta osapuolta, sen sijaan, että se ostaisi omaisuuden suoraan, leasingjärjestely tai jokin sen osa sellaisen veroedun, joka olisi asiassa – – Halifax ym. annetun tuomion 74 kohdassa tarkoitetulla tavalla kuudennen direktiivin tarkoituksen vastainen?

2) Kun otetaan huomioon se, että kuudennessa direktiivissä tarkastellaan verosta kokonaan tai osittain vapautetun yrityksen toteuttamaa omaisuuden vuokrausta, sekä yhteisöjen tuomioistuimen viittaus ’tavanomaiseen liiketoimintaan’ asiassa Halifax ym. antamansa tuomion 69 ja 80 kohdassa ja asiassa – – Ampliscientifica [ja Amplifin] antamansa tuomion 27 kohdassa sekä se, että asiassa – – Part Service annetussa tuomiossa ei ole tällaista viittausta, onko sitä pidettävä väärinkäyttönä, että verosta kokonaan tai osittain vapautettu yritys toimii tällä tavalla, vaikkei se tee leasingsopimuksia tavanomaisessa liiketoiminnassaan?

3) Jos toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi,

a) mikä on ’tavanomaisen liiketoiminnan’ merkitys asiassa Halifax ym. annetun tuomion 74 ja 75 kohdan kannalta eli onko sillä merkitystä 74 kohdan vai 75 kohdan vai molempien kohtien osalta ja

b) viitataanko ’tavanomaisella liiketoiminnalla’

– toimiin, joihin kyseinen veronmaksaja tavallisesti ryhtyy

– toimiin, joihin kaksi tai useampia osapuolia ryhtyy tavanomaisten kaupan edellytysten mukaisesti

– kaupallisesti järkeviin toimiin

– toimiin, joiden perusteella syntyy kaupallinen vastuu ja riskejä, joita niihin liittyviin kaupallisiin etuihin tavallisesti liittyy

– toimiin, jotka eivät ole keinotekoisia eli joilla on kaupallista sisältöä

– muunlaisiin toimiin tai toimien ryhmään?

4) Jos leasingjärjestelyä tai sen osaa pidetään väärinkäyttönä, miten se on määriteltävä uudelleen, ja ennen kaikkea onko kansallisen tuomioistuimen tai veroviranomaisen

a) jätettävä huomioimatta välissä oleva kolmas osapuoli ja määrättävä, että arvonlisävero on maksettava käypien markkinavuokrien perusteella

b) määriteltävä leasingjärjestely uudelleen suoriksi ostoiksi vai

c) määriteltävä toimet uudelleen jollakin muulla tavalla, jota kansallinen tuomioistuin tai veroviranomainen pitää asianmukaisena keinona palauttaa tilanne sellaiseksi, jollainen se olisi ollut ilman väärinkäyttönä pidettäviä toimia?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ja toinen kysymys

25 Ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisua

pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, seuraako siitä, että yritys toteuttaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia omaisuutta koskevia leasingtoimia, joissa käytetään väliportaana kolmatta osapuolta, sen sijaan, että se ostaisi tämän omaisuuden suoraan, sellainen veroetu, jonka myöntäminen on kuudennen direktiivin säännösten tarkoituksen vastainen, ja onko tällaisia toimia pidettävä väärinkäyttönä siksi, ettei kyseinen yritys tee leasingsopimuksia tavanomaisessa liiketoiminnassaan.

26 On huomautettava, että unionin lainsäädännön soveltamista ei voida laajentaa väärinkäyttönä pidettäviin talouden toimijoiden toimiin eli toimiin, joita ei toteuteta tavanomaisen liiketoiminnan yhteydessä vaan yksinomaan joidenkin unionin lainsäädännössä säädettyjen etujen väärinkäyttämiseksi, ja että tätä väärinkäytön kieltoperiaatetta sovelletaan myös arvonlisäveronalalla (ks. em. asia Halifax ym., tuomion 69 ja 70 kohta ja em. asia Ampliscientifica ja Amplifin, tuomion 27 kohta).

27 Lisäksi elinkeinonharjoittajan valinta verosta vapautettujen liiketoimien ja verollisten liiketoimien välillä voi perustua moniin eri seikkoihin, joihin kuuluvat muun muassa objektiiviseen arvonlisäverojärjestelmään liittyvät verotukselliset näkökohdat. Kun verovelvollinen voi valita kahden liiketoimen välillä, kuudes direktiivi ei edellytä, että verovelvollisen on valittava se, joka merkitsee korkeamman arvonlisäveron maksamista. Verovelvollisella on päinvastoin oikeus järjestää toimintansa verovelkaansa pienentävällä tavalla (ks. em. asia Halifax ym., tuomion 73 kohta ja em. asia Part Service, tuomion 47 kohta).

28 Tässä yhteydessä unionin tuomioistuin on todennut, että arvonlisäveronalalla väärinkäytön toteaminen edellyttää kahden edellytyksen täyttymistä.

29 Yhtäältä kuudennen direktiivin ja sen täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseisten liiketoimien seurauksena on oltava sellaisen veroedun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista (ks. em. asia Halifax ym., tuomion 74 kohta ja em. asia Part Service, tuomion 42 kohta).

30 Toisaalta edellytyksenä on myös se, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseisten toimien keskeinen päämäärä on veroedun saaminen. Väärinkäytön kiellolla ei ole merkitystä, kun kyseisille toimille voi olla jokin muu peruste kuin pelkkä veroetujen saaminen (ks. em. asia Halifax ym., tuomion 75 kohta ja em. asia Part Service, tuomion 42 kohta).

31 Kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olevassa asiassa ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasiassa kyseessä olevien leasingsopimusten keskeinen päämäärä oli veroedun saaminen eli kyseessä oleviin ostoihin liittyvän arvonlisäveron maksamisen porrastaminen Churchill-konsernin veronmaksuvelvollisuuden lykkäämiseksi.

32 Väärinkäytön toteamiseksi kuudennen direktiivin ja sen täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta tämän veroedun on kuitenkin oltava myös näiden säännösten tavoitteen vastainen.

33 Tästä on todettava, että leasingtoimet kuuluvat kuudennen direktiivin soveltamisalaan ja että leasingtoimien toteuttamisesta mahdollisesti seuraava veroetu ei sellaisenaan ole sellainen veroetu, jonka myöntäminen olisi kuudennen direktiivin ja sen täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön asianomaisten säännösten tavoitteen vastaista.

34 Verovelvollista ei nimittäin voida moittia siitä, että se valitsee leasingjärjestelyn, joka antaa sille edun, joka ennakkoratkaisupyynnön mukaan muodostuu sen verovelan maksamisen

porrastamisesta, eikä päädy omaisuuden ostamiseen, joka ei anna sille tällaista etua, kunhan leasingjärjestelyyn liittyvä arvonlisävero maksetaan asianmukaisesti ja täysimääräisesti.

35 On kiistatonta, että näin on pääasiassa kyseessä oleviin leasingtoimiin liittyvän arvonlisäveron osalta ja että kunkin leasingtoimen osalta kyseessä olevat yhtiöt ovat maksaneet myynnin arvonlisäveron oikean määrän ja, silloin kun ovat voineet, vähentäneet ostoihin sisältyvän arvonlisän oikean määrän.

36 Se, että Weald Leasing saattoi vähentää ostamaansa omaisuuteen liittyvän arvonlisäveron, johtuu nimittäin siitä, ettei se harjoita vakuutustoimintaa vaan arvonlisäveron alaista leasingtoimintaa, jota ei ole vapautettu verosta.

37 CML ja CARC eivät myöskään ole vähentäneet Suasille maksettuihin vuokriin liittyvää arvonlisäveroa, koska 99:ää prosenttia siitä ei voitu vähentää.

38 Tiettyä omaisuutta koskevasta leasing sopimuksesta ei myöskään sellaisenaan seuraa, että tähän sopimukseen liittyvä arvonlisävero olisi alempi kuin arvonlisävero, joka olisi maksettu tämän omaisuuden oston yhteydessä.

39 Tässä tilanteessa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on määritettävä ensinnäkin, ovatko pääasiassa kyseessä oleviin leasingtoimiin liittyvät sopimusehdot kuudennen direktiivin ja sen täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön säännösten vastaisia. Näin on erityisesti, jos vuokran määrä on vahvistettu epätavallisen pieneksi ja taloudellisia realiteetteja vastaamattomaksi.

40 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on määritettävä toiseksi, estääkö se, että kolmatta yhtiötä, tässä tapauksessa Suasia, käytetään leasingtoimissa väliportaana, näiden säännösten soveltamisen.

41 Tältä osin kyseisen tuomioistuimen on erityisesti tarkastettava, estikö – kuten asiakirjoista ilmenee ja kuten istunnossa on esitetty – se, että Suasia käytettiin leasingtoimissa väliportaana, Commissionersia soveltamasta vuoden 1994 arvonlisäverolain liitteessä 6 olevaa 1 kohtaa niihin.

42 Tässä yhteydessä Weald Leasingin väitettä, jonka mukaan väärinkäytön kieltoperiaatetta ei sovelleta tämän säännöksen rikkomiseen sillä perusteella, että säännös kuuluu yksinomaan kansallisen oikeuden alaan, ei voida hyväksyä, koska kyseinen säännös on annettu kuudennen direktiivin 27 artiklan perusteella ja se on osa tämän direktiivin täytäntöön panemiseksi annettua kansallista lainsäädäntöä.

43 Se seikka, ettei pääasiassa kyseessä olevien kaltaisia leasingjärjestelyjä käyttävä yritys tee niitä tavanomaisessa liiketoiminnassaan, ei vaikuta edellä esitettyyn.

44 Väärinkäytön toteaminen ei nimittäin seuraa kyseisen elinkeinonharjoittajan tavallisesti harjoittaman liiketoiminnan luonteesta vaan kyseisten liiketoimien kohteesta, tarkoituksesta ja seurauksista.

45 Tässä tilanteessa ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on vastattava, ettei siitä, että yritys toteuttaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia omaisuutta koskevia leasingtoimia sen sijaan, että se ostaisi tämän omaisuuden suoraan, seuraava veroetu ole sellainen veroetu, jonka myöntäminen olisi kuudennen direktiivin ja sen täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön asianomaisten säännösten tavoitteen vastaista, sillä edellytyksellä, että näihin leasingtoimiin liittyvät sopimusehdot ja erityisesti vuokran määrä on vahvistettu tavanomaisten kaupan edellytysten mukaisesti ja että kolmannen yhtiön käyttäminen leasingtoimissa väliportaana

ei estä näiden säännösten soveltamista, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on tarkistaa. Sillä, ettei kyseinen yritys toteuta leasingtoimia tavanomaisessa liiketoiminnassaan, ei ole tässä suhteessa merkitystä.

Kolmas kysymys

46 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen annetut vastaukset, kolmanteen kysymykseen vastaaminen ei ole tarpeen.

Neljäs kysymys

47 Neljännellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, miten pääasiassa kyseessä olevat liiketoimet olisi määriteltävä uudelleen, jos nämä liiketoimet tai osa niistä merkitsisivät oikeuksien väärinkäyttöä.

48 On huomautettava, että kun väärinkäyttö on todettu, toimet, jotka ovat osa väärinkäyttöä, on määriteltävä uudelleen siten, että tilanne palautetaan sellaiseksi, kuin se olisi ollut, jos kyseisen väärinkäytön muodostavia toimia ei olisi ollut (ks. em. asia Halifax ym., tuomion 94 ja 98 kohta).

49 Ensimmäiseksi ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on siis määritellä ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen vastauksena annettujen tietojen perusteella, merkitsevätkö pääasiassa kyseessä olevien leasingtoimien jotkin osat väärinkäyttöä.

50 Jos näin olisi, tämän tuomioistuimen olisi toiseksi määriteltävä nämä sopimukset uudelleen siten, että tilanne palautetaan sellaiseksi, kuin se olisi ollut, jos kyseisen väärinkäytön muodostavia toimia ei olisi ollut.

51 Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin päätyisi toteamaan, että tietyt pääasiassa kyseessä oleviin leasingtoimiin liittyvät sopimusehdot ja/tai Suasin osallistuminen näihin toimiin merkitsevät väärinkäyttöä, tuomioistuimen olisi määriteltävä nämä sopimukset uudelleen siten, että Suasia ei oteta huomioon, ja/tai muuttamalla tai jättämällä soveltamatta kyseisiä sopimusehtoja.

52 Tässä yhteydessä kyseisen tuomioistuimen toteuttaman uudelleenmäärittelyn ei pidä mennä pidemmälle kuin on välttämätöntä asianmukaisen veronkannon varmistamisen ja veropetosten estämisen tavoitteen saavuttamiseksi (ks. vastaavasti em. asia Halifax ym., tuomion 92 kohta).

53 Näissä olosuhteissa neljänteen kysymykseen on vastattava, että jos tietyt pääasiassa kyseessä oleviin leasingtoimiin liittyvät sopimusehdot ja/tai kolmannen yhtiön osallistuminen näihin toimiin väliportaana merkitsevät väärinkäyttöä, leasingtoimet on määriteltävä uudelleen siten, että tilanne palautetaan sellaiseksi kuin se olisi ollut, jos näiden sopimusehtojen osia, jotka merkitsevät väärinkäyttöä, ja/tai kolmannen yhtiön osallistumista ei olisi ollut.

Oikeudenkäyntikulut

54 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely unionin 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 unionin tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

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

1) Siitä, että yritys toteuttaa pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia omaisuutta koskevia leasingtoimia sen sijaan, että se ostaisi tämän omaisuuden suoraan, seuraava veroetu ei ole sellainen veroetu, jonka myöntäminen olisi jäsenvaltioiden

liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, ja sen täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön asianomaisten säännösten tavoitteen vastaista, sillä edellytyksellä, että näihin leasingtoimiin liittyvät sopimusehdot ja erityisesti vuokran määrä on vahvistettu tavanomaisten kaupan edellytysten mukaisesti ja että kolmannen yhtiön käyttäminen leasingtoimissa väliportaana ei estä näiden säännösten soveltamista, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asiana on tarkistaa. Sillä, ettei kyseinen yritys toteuta leasingtoimia tavanomaisessa liiketoiminnassaan, ei ole tässä suhteessa merkitystä.

2) Jos tietyt pääasiassa kyseessä oleviin leasingtoimiin liittyvät sopimusehdot ja/tai kolmannen yhtiön osallistuminen näihin toimiin väliportaana merkitsevät väärinkäyttöä, leasingtoimet on määriteltävä uudelleen siten, että tilanne palautetaan sellaiseksi kuin se olisi ollut, jos näiden sopimusehtojen osia, jotka merkitsevät väärinkäyttöä, ja/tai kolmannen yhtiön osallistumista ei olisi ollut.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.