

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

20 päivänä kesäkuuta 2013 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 2 artiklan 1 alakohta ja 6 artiklan 1 kohta – Palvelujen suorituksen käsite – Mainospalvelut ja lainanvälityspalvelut – Vapautukset – Liiketoimien taloudellinen ja kaupallinen todellisuus – Väärinkäyttö – Liiketoimet, joiden ainoana tarkoituksena on veroedun saaminen

Asiassa C-653/11,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöä, jonka Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 13.12.2011 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 19.12.2011, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs

vastaa

Paul Newey, joka toimii toiminimellä Ocean Finance,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja M. Ilešić sekä tuomarit E. Jarašićnas, A. Ó Caoimh, C. Toader (esittelevä tuomari) ja C. G. Fernlund,

julkisasiamies: P. Mengozzi,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 20.3.2013 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Paul Newey, joka toimii toiminimellä Ocean Finance, edustajinaan J. Ghosh, QC, barrister E. Wilson ja barrister J. Bremner,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinnään S. Ossowski ja L. Christie, avustajanaan barrister O. Thomas,

– Irlanti, asiamiehenään E. Creedon, avustajanaan A. Collins, SC,

– Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato A. De Stefano,

– Euroopan komissio, asiamiehinnään R. Lyal ja C. Soulay,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee 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 17.10.2000 annetulla neuvoston direktiivillä 2000/65/EY (EYVL L 269, s. 44; jäljempänä kuudes direktiivi) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs (jäljempänä Commissioners) ja Paul Newey, joka toimii toiminimellä Ocean Finance (jäljempänä Newey), ja jossa on kyse mainospalvelujen suorituksiin sovellettavasta arvonlisäverosta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 EY 299 artiklan 6 kohdan mukaan EY:n perustamissopimuksen määräyksiä sovelletaan Kanaalisaariin, joihin Jerseyyn saari kuuluu, vain siltä osin kuin se on tarpeen mainittuja saaria koskevan sääntelyn, josta on määrätty erityisesti Tanskan kuningaskunnan, Irlannin sekä Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistyneen kuningaskunnan liittymisehdoista ja perustamissopimusten mukautuksista tehdyn asiakirjan (EYVL 1972, L 73, s. 14) liitteenä olevassa Kanaalisaaria ja Man-saarta koskevassa pöytäkirjassa nro 3 (EYVL 1972, L 73, s. 164), toteuttamisen turvaamiseksi. Koska kyseiseen pöytäkirjaan ei sisälly arvonlisäveroa koskevia määräyksiä, Jerseyyn saareen ei sovelleta arvonlisäveroa koskevaa unionin oikeutta.

4 Kuudennen direktiivin johdanto-osan neljännessä perustelukappaleessa säädetään, että olisi kiinnitettävä huomiota tavoitteeseen, joka koskee maahantuonnin verollisuuden ja viennin verottomuuden lakkauttamista jäsenvaltioiden välisessä kaupassa, sekä yhteisen liikevaihtoverojärjestelmän neutraalisuuteen suhteessa tavaroiden ja palvelujen alkuperään, jotta voitaisiin toteuttaa lopultakin todellisten sisämarkkinoiden kaltaiset yhteismarkkinat, joilla harjoitetaan tasapuolista kilpailua.

5 Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.

6 Kyseisen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan ”tavaroiden luovutuksella” tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa, ja mainitun direktiivin 6 artiklan 1 kohdan mukaan ”palvelujen suorituksella” tarkoitetaan liiketoimintaa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta.

7 Kuudennen direktiivin 9 artiklassa säädetään seuraavaa:

”1. Palvelujen suorituspaikkana on pidettävä paikkaa, jossa suorittajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, josta palvelu suoritetaan, taikka jos tällaista kotipaikkaa tai kiinteää toimipaikkaa ei ole, suorittajan kotipaikkaa tai pysyvää asuinpaikkaa.

2. Kuitenkin:

— —

e) jäljempänä lueteltujen palvelujen osalta, jotka suoritetaan yhteisön ulkopuolelle

sijoittautuneille vastaanottajille tai yhteisöön, mutta muuhun kuin suorittajan maahan sijoittautuneille verovelvollisille, suorituspaikka on paikka, jossa vastaanottajalla on liiketoimintansa kotipaikka tai kiinteä toimipaikka, jolle palvelu suoritetaan, taikka näiden puuttuessa vastaanottajan kotipaikka tai vastaanottajan pysyvä asuinpaikka:

--

– mainospalvelut,

--

– pankki-, rahoitus- ja vakuutustoiminta, mukaan lukien jälleenvakuutus, lukuun ottamatta tallelokerovuokrausta,

--

– sellaisten välittäjien suorittamat palvelut, jotka toimivat toisen nimissä ja toisen lukuun hankkiessaan toimeksiantajalleen tässä e alakohdassa tarkoitettuja palveluja.

3. Kaksinkertaisen verotuksen, verottamatta jättämisen tai kilpailun vääristymisen välttämiseksi jäsenvaltiot voivat 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettujen palvelujen suorituksen sekä kulkuneuvojen vuokrauksen osalta pitää:

--

b) tämän artiklan mukaan yhteisön ulkopuolella sijaitsevan palvelun suorituspaikkaa maan alueella sijaitsevana, jos tosiasiallinen käyttö ja hyödyntäminen tapahtuu maan alueella.”

8 Kuudennen direktiivin 13 artiklassa, jonka otsikkona on ”Maan alueella myönnettävät vapautukset”, säädetään otsikon ”B. Muut vapautukset” alla seuraavaa:

”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 kuitenkin rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

--

d) seuraavat liiketoimet:

1. luottojen myöntäminen ja välitys sekä luotonantajan harjoittama luoton [hallinnointi];

2. luottotakuun/[takauksen] tai muun vakuuden välitys ja [antaminen] sekä luotonantajan harjoittama [vakuuksien hallinnointi];

--”

9 Direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa 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;

— —”

10 Mainitun direktiivin 21 artiklassa säädetään seuraavaa:

”— —

1. Arvonlisäveroa ovat velvolliset maksamaan sisäisen järjestelmän mukaan:

— —

b) verovelvolliset, joille toimitetaan 9 artiklan 2 kohdan e alakohdassa tarkoitettuja palveluja, tai henkilöt, jotka on maassa rekisteröity arvonlisäverovelvollisena ja joille toimitetaan 28 b artiklan C, D, E ja F kohdassa tarkoitettuja palveluja, jos palvelut suorittaa verovelvollinen, joka ei ole sijoittautunut kyseiseen maahan

— —”

Yhdistyneen kuningaskunnan oikeus

11 Pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994) 4 §:n 1 momentin sanamuoto oli seuraava:

”Arvonlisäveroa kannetaan kaikista Yhdistyneessä kuningaskunnassa toteutetuista tavaroiden luovutuksista ja palvelujen suorituksista, jos kyse on verovelvollisen liiketoiminnassaan suorittamasta verollisesta luovutuksesta tai suorituksesta.”

12 Kyseisen lain 5 §:n 2 momentin a ja b kohdassa säädettiin seuraavaa:

”a) tässä laissa ’tavaroiden luovutus’ tai ’palvelujen suoritus’ käsittää kaikenlaiset tavaroiden luovutukset tai palvelujen suoritukset, jolleivät ne ole vastikkeettomia

b) liiketoimi, joka ei ole tavaroiden luovutus mutta joka on vastikkeellinen — —, on palvelujen suoritus.”

13 Kyseisen lain 7 §:n 10 momentissa säädettiin seuraavaa:

”Palvelujen suoritus katsotaan tehdyksi

a) Yhdistyneessä kuningaskunnassa, jos suorittaja on sijoittautunut Yhdistyneeseen kuningaskuntaan, ja

b) muussa maassa (eikä Yhdistyneessä kuningaskunnassa), jos suorittaja on sijoittautunut tähän muuhun maahan.”

14 Saman lain 8 §:n 1 ja 2 momentissa säädettiin käänteisestä veronmaksuvelvollisuudesta, kun kyse on palveluista, joita tarjottiin muista maista kuin Yhdistyneestä kuningaskunnasta, seuraavasti:

”(1) Ellei 3 momentista muuta johdu, silloin kun kyseiset palvelut

a) suorittaa henkilö, joka on sijoittautunut muuhun maahan kuin Yhdistyneeseen kuningaskuntaan, ja

b) ne vastaanottaa henkilö (saaja), joka on liiketoimintansa kannalta sijoittautunut

Yhdistyneeseen kuningaskuntaan,

tätä lakia sovelletaan (erityisesti siinä säädetyn palvelujen suorituksen verollisuuden ja verovelvollisen vähennysoikeuden osalta) siten kuin saaja olisi itse suorittanut palvelut liiketoiminnassaan tai sitä varten Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja siten kuin kyseinen suoritus muodostaisi verollisen suorituksen.

(2) Tässä pykälässä tarkoitetut 'kyseiset palvelut' ovat liitteessä 5 kuvattuja palveluita, jotka eivät kuulu liitteessä 9 kuvattuihin palveluihin.

(3) Edellä 1 momentin mukaan saajan suorittamiksi katsottuja suorituksia ei saa ottaa huomioon hänen suorittaminaan palveluina, kun määritetään hänen ostoihinsa sisältyvän veron vähennysoikeutta 26 §:n 1 momentin nojalla.”

15 Vuoden 1994 arvonnäverolain 9 §:ssä määriteltiin palvelujen saajan sijoittautumispaikan (place of belonging) käsite seuraavasti:

”(1) Edellä säädettyä 2 momenttia sovelletaan määritettäessä kunkin palvelun suorituksen osalta, mihin maahan palvelun suorittaja on sijoittautunut, ja jäljempänä olevia 3 ja 4 momenttia sovelletaan (jollei 8 §:n 6 momentista muuta johdu) kunkin palvelun suorituksen osalta sen määrittämiseen, mihin maahan saaja on sijoittautunut.

(2) Palvelujen tarjoajan katsotaan olevan maahan sijoittautunut, jos

a) palvelujen tarjoajalla on maassa liiketoimintansa kotipaikka tai muu kiinteä toimipaikka eikä hänellä ole muualla sellaista toimipaikkaa tai

b) palvelujen tarjoajalla ei ole sellaista toimipaikkaa (siinä maassa tai muualla) mutta hän asuu maassa pysyvästi tai

c) palvelujen tarjoajalla on sellainen toimipaikka sekä siinä maassa että muualla ja suoritukseen läheisimmin liittyvä toimipaikka on siinä maassa.

(3) Jos palvelu suoritetaan yksittäiselle henkilölle ja hän vastaanottaa sen muutoin kuin jonkin harjoittamansa liiketoiminnan tarpeisiin, hänen on katsottava sijoittautuneen siihen maahan, jossa hänellä on pysyvä asuinpaikka.

(4) Jos 3 momenttia ei voida soveltaa, henkilön, jolle palvelu suoritetaan, on katsottava sijoittautuneen johonkin maahan, jos

a) yksi edellä 2 momentin a ja b kohdassa esitetyistä edellytyksistä täyttyy tai

b) hänellä on edellä 2 momentissa mainitun kaltaisia toimipaikkoja sekä kyseisessä maassa että muualla ja hänen toimipaikkansa, jossa tai jonka tarpeisiin palveluja suorimmin käytetään tai on tarkoitus käyttää, on kyseisessä maassa.

(5) Tässä pykälässä (eikä missään muualla)

a) henkilöllä, joka harjoittaa toimintaa sivuliikkeen tai agentuurin välityksellä jossakin maassa, on katsottava olevan toimipaikka kyseisessä maassa ja

b) oikeushenkilön 'pysyvä asuinpaikka' merkitsee paikkaa, jossa se on laillisesti perustettu.”

16 Vuoden 1994 arvonnäverolain 31 §:llä ja kyseisen lain liitteessä 9 olevalla 5 ryhmällä pannaan täytäntöön kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohta ja säädetään, että

arvonlisäverosta on vapautettu muun muassa ”ennakkomaksun tai luoton myöntämisen” luonteiset palvelut sekä niihin liittyvät välittäjän palvelut.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

17 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että pääasiassa kyseisellä ajanjaksolla Newey oli lainanvälittäjä, jonka kotipaikka oli Tamworthissa (Yhdistynyt kuningaskunta). Neweyn Yhdistyneessä kuningaskunnassa suorittamat lainanvälityspalvelut oli vapautettu arvonlisäverosta kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan nojalla. Neweylle Yhdistyneessä kuningaskunnassa suoritettut mainospalvelut, joiden tarkoituksena oli houkuttaa mahdollisia lainaajia, olivat sitä vastoin arvonlisäveronalaisia, joten Neweyn mainospalveluista maksamaa veroa ei voinut vaatia palautettavaksi.

18 Välttääkseen kyseisen veron, jota ei voinut vaatia palautettavaksi, Newey perusti Alabaster (CI) Ltd -nimisen yhtiön (jäljempänä Alabaster), joka on sijoittautunut Jerseyyn eli alueelle, jolla ei sovelleta kuudetta direktiiviä, ja antoi kyseiselle yhtiölle oikeuden käyttää toiminimeä Ocean Finance. Newey oli sen ainoa osakkeenomistaja.

19 Alabasterilla oli vähintään yksi kokopäiväinen työntekijä ja oma johto, johon kuului Jerseyllä asuvia luonnollisia henkilöitä, joilla ei ollut välitöntä kokemusta lainanvälityksestä, joita Neweyn kirjanpitäjät olivat esittäneet tai jotka he olivat palkanneet ja jotka saivat palkkiota Alabasterin toimintaan käyttämänsä ajan mukaan.

20 Alabasterin yhtiöjärjestyksen ja Jerseyllä voimassa olevan lainsäädännön mukaan mainitut johtajat olivat vastuussa kyseisen yhtiön johtamisesta ja käyttivät siihen liittyviä oikeuksia, eikä Neweyllä ollut mitään roolia viimeksi mainitun johtamisessa.

21 Lainanvälityssopimukset tehtiin suoraan lainanantajien ja Alabasterin välillä, joten välityspalkkioita ei maksettu Neweylle vaan kyseiselle yhtiölle.

22 Alabaster ei kuitenkaan itse vastannut lainahakemusten käsittelystä vaan käytti siinä Neweyn palveluja, joita suorittivat alihankintasopimuksen nojalla (jäljempänä palvelusopimus) Neweyn työntekijät, jotka harjoittivat toimintaansa Tamworthissa. Kyseisessä sopimuksessa mainittiin luettelo palveluista, joita Neweyn oli määrä suorittaa ja kyseinen luettelo käsitti olennaisilta osin kaikki luotonvälitystoiminnan hoitamiseen liittyvät palvelut. Kyseisen sopimuksen mukaan Neweylla oli myös valta neuvotella Alabasterin ja lainanantajien välisten sopimusten yksityiskohdat.

23 Newey peri vastineeksi kyseisistä palveluista palkkiota, jonka määräksi oli alun perin vahvistettu 50 prosenttia ja sittemmin 60 prosenttia bruttomääräisistä välityspalkkioista ja joka perittiin välittömästi jokaisesta Alabasterin myöntämästä lainasta, ja kyseisen palkkion lisäksi perittiin kulukorvaus.

24 Käytännössä mahdolliset lainanantajat ottivat suoraan yhteyttä Neweyn työntekijöihin Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja kyseiset työntekijät käsittelivät kunkin hakemuksen ja lähettivät Alabasterin johtajille Jerseylle ne hakemukset, jotka täyttivät luotonmyöntämiskriteerit. Yleensä hyväksymismenettely saatiin päätökseen tunnissa ja tosiasiallisesti yhtään hyväksymispyyntöä ei hylätty.

25 Koska mahdollisille lainanottajille suunnattu mainonta oli välttämätöntä luotonvälitystoiminnalle, se edusti merkittävää osaa Alabasterin kustannuksista.

26 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen mukaan mainospalvelut suoritti Wallace

Barnaby & Associates Ltd (jäljempänä Wallace Barnaby), Alabasterista riippumaton yhtiö, joka oli myös sijoittautunut Jerseylle, viimeksi mainitun kanssa tekemänsä sopimuksen nojalla. Wallace Barnaby hankki itse kyseiset mainospalvelut Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneilta mainostoimistoilta, muun muassa Ekay Advertising -nimiseltä mainostoimistolta. Jerseyllä voimassa olevan lainsäädännön mukaan Alabasterin Wallace Barnabyille kyseisistä palveluista suorittamat maksut eivät olleet arvonnäköveron alaisia.

27 Neweyllä ei ollut toimivaltaa käyttää mainospalveluja Alabasterin lukuun, eikä hänellä ollut mitään velvollisuutta maksaa Wallace Barnabyille tämän Alabasterille suorittamista palveluista. Hänellä oli kuitenkin valta hyväksyä mainosten sisältö, josta hän keskusteli tapaamisissa erään Yhdistyneessä kuningaskunnassa työskentelevän Ekay Advertisingin työntekijän kanssa. Kyseisten tapaamisten perusteella mainittu työntekijä antoi suosituksia Wallace Barnabyille.

28 Wallace Barnaby puolestaan antoi suosituksia Alabasterin johtajille, jotka kyseiset suositukset saatuaan kokoontuivat viikoittain ottamaan kantaa suunniteltuihin mainoskustannuksiin. Käytännössä yhtään suositusta ei hylätty.

29 Commissioners katsoo, että arvonnäköverotuksessa yhtäältä kyseisiä mainospalveluja suoritettiin Neweylle Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja että ne olivat siis siellä veronalaisia sekä että toisaalta Newey suoritti lainanvälityspalveluja Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

30 Toissijaisesti se katsoo, että vaikka Alabasterin on katsottava olevan Jerseyllä mainospalvelujen vastaanottaja ja lainanvälityspalvelujen suorittaja, kyseisessä tarkoituksessa tehdyt sopimukset ovat oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen vastaisia, sellaisena kuin yhteisöjen tuomioistuin on muotoillut kyseisen periaatteen asiassa C-255/02, Halifax ym., 21.2.2006 antamassaan tuomiossa (Kok., s. I-1609), ja ne on luokiteltava uudelleen.

31 Näin ollen Commissioners antoi Neweylle 27.9.2005 ajanjaksolta 1.7.2002–31.12.2004 arvonnäköveropäätöksen määrältään 10 707 075 Englannin puntaa (GBP) periäkseen viimeksi mainitulta arvonnäköveron hänelle kyseisenä aikana suoritetuista mainospalveluista.

32 Newey väittää, että Alabaster on suorittanut pääasiassa kyseessä olevat lainanvälityspalvelut Jerseyltä käsin ja että Alabaster oli mainospalvelujen saaja. Hän lisää, ettei oikeuden väärinkäytön kiellon periaatetta voida soveltaa silloin, kun palvelut suorittaa Euroopan unionin ulkopuolelle sijoittautunut henkilö toiselle Euroopan unionin ulkopuolelle sijoittautuneelle henkilölle.

33 Newey nosti siis kanteen mainitusta verotuspäätöksestä First-tier Tribunalissa (Tax Chamber), joka hyväksyi kyseisen kanteen 23.4.2010 antamallaan tuomiolla.

34 Mainittu tuomioistuin katsoi, että lainanvälitystoimintaa harjoitti palvelusopimuksen perusteella Alabaster Neweyn tarjoamien palvelujen avulla. Alabasteria ei näin ollen voitu pitää "postilaatikkoyhtiönä".

35 First-tier Tribunal (Tax Chamber) katsoi myös, että Alabaster oli suorittanut kyseiset lainanvälityspalvelut lainanantajille ja että se oli mainospalvelujen saaja. Neweyn ja lainanantajien tai Neweyn ja Wallace Barnabyn välillä ei ollut tehty välitöntä vastikkeellista liiketoimintaa. Vaikka Alabasterin keskeinen tavoite olikin ollut veroedun saaminen, mainitun tuomioistuimen mukaan mitään väärinkäyttöä ei ollut tapahtunut, koska järjestely, jossa Alabaster oli mukana, ei ollut kuudennen direktiivin tavoitteen vastainen.

36 Commissioners valitti kyseisestä ratkaisusta Upper Tribunaliin (Tax and Chancery Chamber).

37 Näissä olosuhteissa Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) päätti lykätä asian ratkaisemista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Mitä painoarvoa kansallisen tuomioistuimen pitäisi nyt käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa antaa sopimuksille ratkaistessaan kysymystä siitä, kuka on arvonlisäveron kannalta palvelujen suorittaja? Onko erityisesti niin, että sopimuksen mukainen asema on ratkaiseva määritettäessä arvonlisäverotuksessa palvelujen suorittajaa?

2) Jos sopimuksen mukainen asema ei ole nyt käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa ratkaiseva, missä olosuhteissa kansallisen tuomioistuimen pitäisi poiketa sopimuksen mukaisesta asemasta?

3) Missä määrin nyt käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa on merkityksellistä erityisesti se, että

a) palvelut sopimuksen perusteella suoritettava henkilö on täysin toisen henkilön määräysvallassa,

b) muulla kuin sopimuksen tekevällä henkilöllä on asiaan liittyvä liiketaloudellinen tieto, kaupalliset suhteet ja kokemus,

c) joku muu kuin sopimuksen tehnyt henkilö suorittaa palvelujen kaikki tai useimmat ratkaisevat osat,

d) palvelujen suoritukseen liittyvä kaupallinen riski taloudellisista menetyksistä ja maineen menettämisestä on jollain muulla kuin sopimuksen tehneellä henkilöllä tai

e) henkilö, joka sopimuksen perusteella suorittaa palvelut, tekee kyseisten palvelujen ratkaisevia osia koskevia alihankintasopimuksia sellaisen henkilön kanssa, jolla on määräysvalta ensin mainittuun henkilöön, ja näistä alihankintasopimuksista puuttuvat tietyt kaupalliset piirteet?

4) Pitäisikö kansallisen tuomioistuimen nyt käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa poiketa sopimukseen perustuvasta tarkastelusta?

5) Jos vastaus neljänteen kysymykseen on kieltävä, muodostaako nyt käsiteltävänä olevassa asiassa sovellettavista järjestelyistä tuloksena oleva verotuksellinen tilanne sellaisen veroedun, jonka myöntäminen olisi kuudennen direktiivin tavoitteen vastaista [edellä mainituissa] asiassa – – [Halifax ym.] annetun tuomion 74–86 kohdassa tarkoitetulla tavalla?

6) Jos vastaus viidenteen kysymykseen on myöntävä, miten nyt käsiteltävänä olevassa asiassa sovellettavat järjestelyt pitäisi luonnehtia uudelleen?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäisestä neljänteen kysymys

38 Ensimmäisellä, toisella, kolmannella ja neljännellä kysymyksellään, joita on tarkasteltava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään lähinnä sen, ovatko sopimusmääräykset ratkaisevia kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa ja 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun ”palvelujen suorituksen” suorittajan ja saajan määrittämisessä ja, jos eivät,

millä edellytyksin mainitut sopimusmääräykset voidaan luonnehtia uudelleen.

39 Aluksi on muistutettava, että kuudennella direktiivillä otetaan käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, joka perustuu muun muassa verollisten liiketoimien yhtenäiseen määritelmään (em. asia Halifax ym., tuomion 48 kohta).

40 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta". Tarkemmin ottaen palvelujen suorituksen käsitteestä unionin tuomioistuin on todennut useaan otteeseen, että palvelu on suoritettu "vastikkeellisesti" kyseisen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa tarkoitetulla tavalla ja on siten verollinen ainoastaan sillä edellytyksellä, että palvelun suorittajan ja vastaanottajan välillä on oikeussuhde, johon liittyvät suoritukset ovat vastavuoroisia, ja palvelun suorittajan saama vastike on todellinen vastasuoritus vastaanottajalle suoritetusta palvelusta (asia C-270/09, MacDonald Resorts, 16.12.2010, Kok., s. I-13179, 16 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

41 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee myös, että palvelujen suorituksen käsite on siis luonteeltaan objektiivinen ja että sitä sovelletaan asianomaisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta ilman, että veroviranomaisten olisi suoritettava tutkimuksia verovelvollisen tarkoituksen selvittämiseksi (ks. vastaavasti em. asia Halifax ym., tuomion 56 ja 57 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

42 Erityisesti sopimusmääräysten merkityksestä liiketoimen luokittelussa verolliseksi liiketoimeksi on muistutettava unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä, jonka mukaan taloudellisen ja kaupallisen todellisuuden huomioon ottaminen on yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisen perusedellytys (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-53/09 ja C-55/09, Loyalty Management UK ja Baxi Group, tuomio 7.10.2010, Kok., s. I-9187, 39 ja 40 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

43 Koska sopimukseen perustuva tilanne yleensä heijastaa liiketoimien taloudellista ja kaupallista todellisuutta ja koska oikeusvarmuuden vaatimuksia on noudatettava, asiassa merkitykselliset sopimusmääräykset ovat seikka, joka on otettava huomioon, kun määritetään kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa ja 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun "palvelujen suorituksen" suorittajaa ja saajaa.

44 Voi kuitenkin ilmetä, että joskus tietyt sopimusmääräykset eivät täysin heijasta liiketoimen taloudellista ja kaupallista todellisuutta.

45 Näin on muun muassa silloin, jos ilmenee, että mainitut sopimusmääräykset muodostavat täysin keinotekoisen järjestelyn, joka ei vastaa liiketoimen taloudellista ja kaupallista todellisuutta.

46 Unionin tuomioistuin on nimittäin useissa eri yhteyksissä katsonut, että mahdollisten veropetosten, veronkierron ja väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on kuudennessa direktiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan (ks. em. asia Halifax ym., tuomion 71 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen), ja että oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteesta seuraa se, että ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevat täysin keinotekoiset järjestelyt, jotka on toteutettu ainoastaan veroedun saamiseksi, ovat kiellettyjä (ks. asia C-162/07, Ampliscientifica ja Amplifin, tuomio 22.5.2008, Kok., s. I-4019, 28 kohta; asia C-504/10, Tanoarch, tuomio 27.10.2011, Kok., s. I-10853, 51 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja asia C-326/11, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, tuomio 12.7.2012, 35 kohta).

47 Pääasiassa ei ole riitautettu sitä, että sopimusmääräysten mukaan Alabaster oli muodollisesti suorittanut lainanantajille lainanvälityspalvelut ja että se oli Wallace Barnabyn

suorittamien mainospalvelujen saaja.

48 Kun kuitenkin otetaan huomioon yhtäältä Neweyn, Alabasterin ja lainanantajien ja toisaalta Neweyn, Alabasterin ja Wallace Barnabyn välisten liikesuhteiden taloudellinen todellisuus, sellaisena kuin se ilmenee ennakkoratkaisupyyntöstä, ja erityisesti Upper Tribunalin (Tax and Chancery Chamber) kolmannessa kysymyksessä mainitsevat tosiseikat, ei voida sulkea pois sitä, että Newey on tosiasiallisesti käyttänyt ja hyödyntänyt pääasiassa kyseessä olevia palveluja Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

49 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on analysoimalla kaikki pääasian olosuhteet tarkastettava, onko niin, etteivät sopimusmääräykset todellisuudessa heijasta taloudellista todellisuutta, ja onko Newey Alabasterin sijaan tosiasiallisesti ollut kyseisten lainanvälityspalvelujen suorittaja ja Wallace Barnabyn suorittamien mainospalvelujen saaja.

50 Jos näin olisi, kyseiset sopimusmääräykset olisi määriteltävä uudelleen siten, että tilanne palautettaisiin sellaiseksi kuin se olisi ollut, jos tämän väärinkäytön muodostavia toimia ei olisi ollut (ks. vastaavasti em. asia Halifax ym., tuomion 98 kohta).

51 Nyt käsiteltävässä asiassa tilanteen palauttaminen sellaiseksi, kuin se olisi ollut, jos kyseisiä liiketoimia ei olisi ollut, siinä tapauksessa, että ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin katsoo, että ne ovat väärinkäyttöä, merkitsisi muun muassa sitä, ettei Alabasterin ja Wallace Barnabyn väliseen palvelusopimukseen ja mainossopimuksiin voitaisi vedota Commissionersia vastaan ja että Commissioners voisi pätevästi pitää Neweyä pääasiassa kyseessä olevien lainanvälityspalvelujen suorittajana ja mainospalvelujen saajana.

52 Kun edellä esitetty otetaan huomioon, ensimmäiseen, toiseen, kolmanteen ja neljänteen kysymykseen on vastattava, että vaikka sopimusmääräykset ovat huomioon otettava seikka, ne eivät ole ratkaisevia määritettäessä kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdassa ja 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitetun ”palvelujen suorituksen” suorittajaa ja saajaa. Ne voidaan jättää huomiotta muun muassa silloin, kun ilmenee, etteivät sopimusmääräykset heijasta taloudellista ja kaupallista todellisuutta vaan ne ovat ilman taloudellista todellisuuspohjaa oleva täysin keinotekoinen järjestely, joka on toteutettu ainoastaan veroedun saamiseksi, minkä arvioiminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

Viides ja kuudes kysymys

53 Kun otetaan huomioon ensimmäiseen, toiseen, kolmanteen ja neljänteen kysymykseen annettu vastaus, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen esittämiin viidenteen ja kuudenteen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

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:

Vaikka sopimusmääräykset ovat huomioon otettava seikka, ne eivät ole ratkaisevia määritettäessä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 17.10.2000 annetulla neuvoston direktiivillä 2000/65/EY, 2 artiklan 1 alakohdassa ja 6

artiklan 1 kohdassa tarkoitetun ”palvelujen suorituksen” suorittajaa ja saajaa. Ne voidaan jättää huomiotta muun muassa silloin, kun ilmenee, etteivät sopimusmääräykset heijasta taloudellista ja kaupallista todellisuutta vaan ne ovat ilman taloudellista todellisuuspohjaa oleva täysin keinotekoinen järjestely, joka on toteutettu ainoastaan veroedun saamiseksi, minkä arvioiminen on kansallisen tuomioistuimen tehtävä.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.