

Downloaded via the EU tax law app / web

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

M. POIARES MADURO

7 päivänä huhtikuuta 2005 (1)

Asia C-255/02

Halifax plc,

Leeds Permanent Development Services Ltd ja

County Wide Property Investments Ltd

vastaan

Commissioners of Customs & Excise

(Value Added Tax and Duties Tribunal, London Tribunal Centren (Yhdistynyt kuningaskunta) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Asia C-419/02

1) BUPA Hospitals Ltd ja

2) Goldsborough Developments Ltd

vastaan

Commissioners of Customs & Excise

(High Court of Justice of England and Walesin (Chancery Division) (Yhdistynyt kuningaskunta) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Asia C-223/03

University of Huddersfield Higher Education Corporation

vastaan

Commissioners of Customs & Excise

(Value Added Tax and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centren (Yhdistynyt kuningaskunta) esittämä ennakkoratkaisupyyntö)

Kuudes arvonlisäverodirektiivi – 2 artiklan 1 kohta, 4 artiklan 1 ja 2 kohta, 5 artiklan 1 kohta, 6 artiklan 1 kohta, 10 artiklan 2 kohta ja 17 artikla – Tavaroiden luovutus ja palvelujen suoritus – Taloudellinen toiminta – Väärinkäyttö – Toimet, joiden ainoana tarkoituksena on verotuksellisen edun saaminen

1. VAT and Duties Tribunal (London Tribunal Centre) (jäljempänä London Tribunal), High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division) (jäljempänä High Court) ja VAT and Duties Tribunal (Manchester Tribunal Centre) (jäljempänä Manchester Tribunal) ovat esittäneet kolmella eri välipäätöksellä yhteisöjen tuomioistuimelle useita ennakkoratkaisukysymyksiä jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (jäljempänä kuudes direktiivi tai direktiivi) tulkinnasta, sellaisena kuin kyseinen direktiivi on muutettuna.(2)

2. Kaikki kolme tapausta liittyvät liiketoimiin, jotka on toteutettu tarkoituksena saada verotuksellista etua ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden perusteella. Yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään lähinnä ensinnäkin määrittämään, voivatko liiketoimet, joiden ainoana tarkoituksena on ostoihin sisältyvän veron palautuksen mahdollistaminen, olla kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua ”taloudellista toimintaa”. Toiseksi yhteisöjen tuomioistuinta pyydetään tutkimaan mahdollisuutta soveltaa ”oikeuksien väärinkäyttöä” koskevaa periaatetta arvonlisäveron alalla, jolloin arvonlisäveron vähentämistä koskevat vaatimukset voitaisiin hylätä nyt käsiteltäviin asioihin liittyvien kaltaisissa tilanteissa.

I Käsiteltäviin kolmeen asiaan liittyvä yhteisön lainsäädäntö

3. Direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa kannetaan ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan – suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.

4. Direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa säädetään, että ”’verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta”, ja 4 artiklan 2 kohdan mukaan taloudellista toimintaa ”on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta – –”.

5. Direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan ”’tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa”, ja 6 artiklan 1 kohdassa määritellään, että ”’palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta”.

6. Direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa vapautetaan monet toiminnot, mukaan lukien sairaanhoito ja lääkärinhoito, arvonlisäverosta, ja säädetään 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:

– –

(b) julkisyhteisöjen ylläpitämien tai niihin verrattavissa sosiaalisissa olosuhteissa toimivien sairaaloiden, lääkinnällisen hoidon tai diagnostiikan keskusten ja muiden asianmukaisesti hyväksytyjen vastaavanlaisten laitosten harjoittama [sairaalahoito], lääkärinhoito sekä niihin läheisesti liittyvät toimet.”

7. Direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädetään samoin sanamuodoin kuin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa, että ”kiinteän omaisuuden vuokraus” vapautetaan

arvonlisäverosta. Direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdassa luetellaan, niin ikään samoin sanamuodoin kuin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdassa, useita rahoituspalvelualan toimintoja, jotka jäsenvaltioiden on myös vapautettava arvonlisäverosta.

8. Direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa säädetään vähennysoikeuden osalta, että ”vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy”. Direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa säädetään, että ”jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen – – arvonlisävero, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle”.(3)

9. Direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään, että sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, ”vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta”. Kyseisen 17 artiklan 5 kohdan toisessa alakohdassa säädetään, että ”tämä suhdeluku on laskettava 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista”.

10. Yksinkertaistamistoimenpiteitä koskevassa 27 artiklan 1 kohdassa(4) säädetään seuraavaa: ”Neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltioille luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tiettytyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi. Veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet saavat vaikuttaa ainoastaan vähäisessä määrin lopullisessa kulutusvaiheessa kannettavan veron määrään.”

II Pääasioihin liittyvät tosiseikat, yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt ennakkoratkaisukysymykset ja kuhunkin asiaan sovellettavat yhteisön oikeussäännöt ja kansallinen lainsäädäntö

A Asia C-255/02

11. Halifax on pankki. Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdan nojalla suurin osa sen suorittamista palveluista on arvonlisäverosta vapautettuja rahoituspalveluja. Halifax halusi rakennuttaa liiketoimintaansa varten puhelinpalvelukeskuksia neljään Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitsevaan kohteeseen vuokraamalleen tai omistamalleen maalle. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohtaan sisältyvän suhteellista osuutta koskevan säännön perusteella Halifax olisi saanut vähentää noin 5 prosenttia rakennustöistä maksamastaan arvonlisäverosta. Sen veroasiantuntijat ottivat kuitenkin käyttöön järjestelyn, jonka perusteella Halifax kykeni todellisuudessa vähentämään rakennustöihin sisältyvän arvonlisäveron kokonaisuudessaan Halifax-konserniin kuuluvien eri yhtiöiden välisten erilaisten liiketoimien välityksellä.

12. Kaikki järjestelyyn osallistuneet yritykset olivat Halifaxin kokonaan omistamia tytäryhtiöitä: erillisyhtiö Leeds Permanent Development Services (jäljempänä LPDS), joka oli aikaisemmin hoitanut kehityshankkeita eikä kuulunut Halifaxin arvonlisäveroryhmään, kehitys- ja sijoitusyhtiö County Wide Property Investments (jäljempänä CWPI) ja Halifax Property Investment Ltd (jäljempänä HPIL), joka, toisin kuin edellä mainitut yhtiöt, ei ollut rekisteröitynyt arvonlisäverovelvolliseksi.

13. Järjestely koskee neljää eri kohdetta, mutta liiketoimet noudattivat samaa kaavaa kunkin kohteen osalta. Halifax teki ensinnäkin sopimuksen siitä, että se myöntäisi LPDS:lle luottoja, joilla oli tarkoitus rahoittaa rakennuskohteita koskevien oikeuksien hankkiminen ja rakennuttaminen. Samaan aikaan LPDS sitoutui toisessa sopimuksessa suorittamaan arvoltaan vähäisiä rakennustöitä rakennuskohteessa. Halifax maksoi LPDS:lle noin 164 000 Englannin puntaa (GBP)

tästä työstä kyseisissä neljässä rakennuskohteessa, mukaan lukien lähes 25 000 GBP arvonlisäveroa, jonka LPDS suoritti ja josta Halifax sai ostoihin sisältyneen veron palautuksena ainoastaan pienen suhteellisen osuutena lasketun osan.

14. LPDS teki puolestaan CWPI:n kanssa kehitys- ja rahoitus sopimuksen, jonka nojalla CWPI:n piti toteuttaa rakennustyöt kussakin kohteessa tai rakennuttaa ne. Tähän sisältyi arvoltaan vähäistä työtä, jonka LPDS sopi suorittavansa Halifaxille. LPDS käytti Halifaxin sille niiden välisen lainasopimuksen perusteella suorittamia ennakkoja ja maksoi CWPI:lle suuren summan ennakkona rakennustöistä (yhteensä noin 48 miljoonaa GBP näistä neljästä kohteesta, mukaan lukien yli 7 miljoonaa GBP arvonlisäveroa).

15. Kaikki nämä liiketoimet suoritettiin samana päivänä LPDS:n 31.3.2000 päättyneenä tilivuonna.(5) Kyseisenä vuonna LPDS oli suorittanut normaalilla verokannalla arvoltaan vähäisiä rakennustöitä eikä sillä ollut verosta vapautettuja luovutuksia. Tästä syystä LPDS vaati samana vuonna tehtyihin ostoihin sisältyneen yli 7 miljoonan GBP:n suuruisen arvonlisäveron palautusta, joka vastasi summia, jotka CWPI oli veloittanut rakennustöiden suorittamisesta kohteissa. CWPI puolestaan suoritti arvonlisäveron LPDS:lle suoritetuista palveluista, mutta sillä olisi lopulta oikeus vähentää arvonlisävero, jonka rakennustöihin osallistuvat urakoitsijat ja ammatinharjoittajat veloittaisivat.

16. Halifax vuokrasi 6.4.2000 jokaisen rakennuskohteen LPDS:lle vastiketta vastaan, ja LPDS teki vielä yhden sopimuksen kunkin vuokrasopimuksen siirtämisestä HPIL:lle niin, että kukin luovutus tapahtuisi ensimmäisenä työpäivänä sen jälkeen, kun rakennustyöt olisi saatettu kyseisessä rakennuskohteessa päätökseen. Edelleen samana päivänä HPIL teki sopimuksen kunkin rakennuskohteen tilojen edelleen vuokraamisesta Halifaxille vastiketta vastaan. Nämä liiketoimet toteutettiin seuraavana vuonna, jona LPDS oli osittain vapautettu verosta, ja 13 artiklan B kohdan b alakohdan mukaisesti niitä käsiteltiin arvonlisäveron kannalta verosta vapautettuina suorituksina.

17. CWPI teki puolestaan sopimuksia erilaisten riippumattomien urakoitsijoiden ja ammatinharjoittajien kanssa kunkin rakennuskohteen rakennustöiden suorittamisesta. Koska LPDS oli maksanut ennakkoita, CWPI maksoi riippumattomille urakoitsijoille sitä mukaa kuin työt suoritettiin.

18. Commissioners hylkäsi LPDS:n vaatimukset, jotka koskivat sen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamista, ja CWPI:n vaatimukset, jotka koskivat riippumattomien urakoitsijoiden siltä veloittamaa arvonlisäveroa. Commissioners katsoi, että vaikka liiketoimi olisi aito mutta siihen on ryhdytty yksinomaan arvonlisäveron kiertämiseksi, se ei itse ole "suoritettu palvelu" eikä arvonlisäveron kannalta "taloudellisen toiminnan" yhteydessä toteutettu vaihe. LPDS:n toimenpiteet Halifaxille ja CWPI:n rakennuspalvelut LPDS:lle eivät siten olleet kuudennessa direktiivissä tarkoitettuja "suoritettuja palveluja". Lisäksi Commissioners väittää, että liiketoimet, joihin ryhdytään ainoastaan arvonlisäveron kiertämiseksi, merkitsevät "oikeuksien väärinkäyttöä" ja että ne pitäisi sen vuoksi jättää arvonlisäveron kannalta huomiotta. Sekä ensin mainitun että jälkimmäisen lähestymistavan perusteella on selvää, että ainoastaan riippumattomat urakoitsijat suorittivat aitoja rakennuspalveluja ja että ne suoritettiin suoraan Halifaxille.

19. Halifax, LPDS ja CWPI (jäljempänä Halifax ym.) riitauttivat Commissionersin hylkäävät päätökset Lontoon VAT and Duties Tribunalissa, joka hylkäsi valitukset. Halifax ym. hakivat tämän jälkeen muutosta High Court of Justice (England and Wales) (Chancery Division), joka kumosi tuomion ja palautti asian VAT and Duties Tribunalin käsiteltäväksi antaen sille ohjeeksi määritellä muun muassa, oliko LPDS:n ja CWPI:n ainoana tarkoituksena arvonlisäveron kiertäminen, kun ne toteuttivat riidanalaiset liiketoimet. Tribunal vastasi tähän kysymykseen myöntävästi, minkä lisäksi se esitti yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) a) Onko asian kannalta merkityksellisissä olosuhteissa sellaisia toimia,

i) jotka jokainen osapuoli on toteuttanut ainoana tarkoituksenaan verotuksellisen edun saaminen ja

ii) joilla ei ole mitään itsenäistä liiketoimintaan liittyvää päämäärää,

pidettävä arvonlisäverotuksessa osapuolten taloudelliseen toimintaan liittyvinä tavaroiden luovutuksina tai palveluiden suorituksina, jotka on suoritettu osapuolille tai jotka ne ovat suorittaneet?

b) Mitä tekijöitä on asian kannalta merkityksellisissä olosuhteissa otettava huomioon, kun ratkaistaan, kenelle riippumattomat rakennusyritykset ovat suorittaneet kyseiset palvelut?

2) Onko yhteisöjen tuomioistuimen kehittämää oikeuksien väärinkäytön oppia sovellettava niin, että valittajilla ei ole oikeutta kyseisiin toimiin liittyvän ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen tai sen palautukseen?"

B *Asia C-419/02*

20. BUPA Hospitals Ltd (jäljempänä BHL) kuuluu BUPA-yritysr ryhmään (jäljempänä BUPA-konserni) ja ylläpitää yksityissairaalaita. Sen liiketoimiin sovellettiin nollaverokantaa. Sen ansiosta BHL sai palautuksena takaisin tavarantoimittajiltaan ostamiinsa lääkkeisiin ja proteeseihin sisältyvän veron ilman että sen olisi tarvinnut suorittaa veroa myydessään näitä lääkkeitä ja proteeseja omille asiakkailleen.

21. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ilmoitti aikomuksestaan antaa laki, jolla tällaiset tavaroiden luovutukset jätettäisiin nollaverokannan ulkopuolelle ja joka tuli loppujen lopuksi voimaan 1.1.1998. Muutoksen vaikutuksesta yksityisten tavarantoimittajien suorittamat kyseisten tavaroiden luovutukset jäivät sen nollaverojärjestelyn ulkopuolelle, jota Yhdistynyt kuningaskunta sai kuudennen direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdan(6) nojalla soveltaa, ja niihin sovellettiin normaalia 13 artiklan A kohdan järjestelyä, jonka mukaan ne olisivat verosta vapaita, mutta ostoihin sisältyvää veroa ei voitaisi vähentää.

22. Hallituksen ilmoituksen ja uuden lainsäädännön voimaantulon välisenä aikana BUPA-konserni suunnitteli ja otti käyttöön useita liiketoimia, jotka koostuivat ennakkomaksujärjestelyistä, jotka ennakoivat uuden lainsäädännön vaikutusta BHL:n rahoitusasemaan. Ajatuksena oli maksaa etukäteen suuresta määrästä yksilöimättömiä lääkkeitä ja proteeseja ennen uuden lainsäädännön voimaantuloa.

23. Ennakkomaksujärjestelyt, joiden perusteella BHL kykenee saamaan palautuksena ostoihinsa sisältyvän veron takaisin, perustuu kuudennen direktiivin 10 ja 17 artiklaan. Direktiivin 17 artiklan 1 kohdassa säädetään, että "vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy". Direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään, että "jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus

vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen – – arvonlisävero, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle”.

24. Direktiivin 10 artiklassa säädetään, että direktiivissä tarkoitetaan

”1) 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.”(7)

25. Edellä mainittujen säännösten valossa ennakkomaksujärjestelyillä päädyttäisiin siihen, että vaikka tavaroiden yksilöiminen ja toimitus tapahtuisi vasta nollaverokantajjärjestelyn kumoamisen jälkeen, arvonlisäveroa ei kannettaisi, koska tavarat oli maksettu silloin, kun oikeus ostoihin sisältyvän veron palautukseen oli vielä käytettävissä.

26. Poistaakseen riskit, jotka olisivat liittyneet suurien ennakkomaksujen suorittamiseen ulkopuolisille tavarantoimittajille, BUPA-konserni päätti käyttää yhtä BUPA:n arvonlisäveroryhmään kuulumatonta tytäryhtiötään tavarantoimittajana ennakkomaksujärjestelyssä. Valittu yhtiö kuului Goldsborough-konserniin. BUPA-konserni oli hieman aikaisemmin ostanut kyseisen konsernin, ja myös se ylläpiti muutamia yksityisiä sairaaloita. Valitulle tytäryhtiölle annettiin uudeksi nimeksi BUPA Medical Supplies Ltd (jäljempänä BMSL). Sen toimialaa muutettiin, ja se sai lääkevalmisteiden jakelua koskevan luvan.

27. Jotta olisi kyetty välttämään kassavirtaongelma, joka johtui siitä, että Commissionersille jouduttiin maksamaan määrä, joka vastasi ostoihin sisältyvää veroa, josta BMSL joutuisi vastaamaan, toinen BUPA-konsernin tytäryhtiö, Goldsborough Developments Ltd (jäljempänä GDL), teki vastakkaissuuntaisia ennakkomaksujärjestelyjä samalle määrälle ja vastaavalle tilikaudelle BUPA:n arvonlisäveroryhmään kuuluvan tavarantoimittajan kanssa. Kyseinen tavarantoimittaja oli jälleen BUPA-konserniin kuuluva yhtiö eli BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (jäljempänä Gatwick Park), joka niin ikään muutti toimialaansa ja sai lääkevalmisteiden jakelua koskevan luvan.

28. BHL:n ja BMSL:n sekä GDL:n ja Gatwick Parkin väliset ennakkomaksusopimukset allekirjoitettiin 5.9.1997. BHL sitoutui maksamaan BMSL:lle 100 miljoonaa GBP yksilöimättömien lääkkeiden (60 miljoonaa GBP plus 10,5 miljoonaa GBP arvonlisäveroa) ja proteesien (40 miljoonaa GBP plus 7 miljoonaa GBP arvonlisäveroa) toimituksista. BMSL laskutti vastaavat määrät BHL:ltä samana päivänä. Nämä määrät riittivät oletettavasti tyydyttämään BHL:n lääke- ja proteesitarpeet 5–8 vuodeksi. GDL sitoutui niin ikään 5.9.1997 maksamaan Gatwick Parkille 100 miljoonaa GBP määrittelemättömien lääkkeiden (50 miljoonaa GBP plus 8,75 miljoonaa arvonlisäveroa) ja proteesien (50 miljoonaa GBP plus 8,75 miljoonaa arvonlisäveroa) toimituksista. Gatwick Park laskutti vastaavat määrät samana päivänä GDL:ltä. Näiden viimeksi mainittujen ennakkomaksusopimusten osalta määrät, joiden maksamisesta sovittiin lääkkeiden ja proteesien toimitusten osalta, olivat riittäviä kattamaan GDL:n tällaisia tuotteita koskevat tarpeet oletettavasti

50–100 vuoden ajaksi.

29. Näiden edellä kuvattujen kahden vastakkaissuuntaisen ennakkomaksujärjestelyn tuloksena Commissionersille ei tarvinnut maksaa veroa asianomaisen tilikauden aikana. BUPA:n arvonlisäveroryhmällä oli näet 17,5 miljoonan GBP:n suuruinen verovelka Gatwick Parkin suorittamista palveluista, mutta se kuittasi tämän määrän sitä saamista vastaan, joka sillä oli BMSL:n suorittamiin palveluihin sisältyneen 17,5 miljoonan GBP:n suuruisen vähennyksen muodossa. Samaan aikaan Goldsborough'n arvonlisäveroryhmällä oli 17,5 miljoonan GBP:n suuruinen verovelka BMSL:n suorittamista palveluista, joka niin ikään kuitattiin sitä saamista vastaan, joka sillä oli Gatwick Parkin suorittamiin palveluihin sisältyneen 17,5 miljoonan GBP:n suuruisen vähennyksen muodossa. Kumpikin arvonlisäveroryhmistä kykeni siten kuittaamaan 17,5 miljoonan GBP:n suuruisen arvonlisäverovelan samansuuruisen ostoihin sisältyvän veron vähennystä koskevaa oikeutta vastaan. Toimenpiteen toteuttamista varten tarvittut varat antoi toinen BUPA-konserniin kuuluva yritys eli BUPA Investments Ltd, joka siirsi ne ennakkomaksujärjestelyjen osapuolille. Uudet hankintajärjestelyt pantiin BHL:n osalta täytäntöön syyskuusta 1998 alkaen. GDL:n ja Gatwick Parkin väliset ennakkomaksujärjestelyt pantiin täytäntöön vuonna 2001.

30. Commissioners kieltäytyi hyväksymästä ostoihin sisältyneen veron vähentämistä BHL:n sen enempää kuin GDL:nkään osalta. BUPA ym. hakivat Commissionersin päätökseen muutosta London Tribunalissa. London Tribunal hylkäsi niiden valitukset sillä perusteella, että BMSL ja Gatwick Park eivät olleet arvonlisäveron kannalta harjoittaneet taloudellista toimintaa tai suorittaneet palveluja. Se hylkäsi kuitenkin Commissionersin näkemyksen siitä, että asiassa voitaisiin soveltaa yleistä oikeuksien väärinkäytön periaatetta. Tämän jälkeen valittajat valittivat High Courtin Chancery Divisioniin ja Commissioners teki vastavalituksen.

31. High Court on päättänyt esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1) Miten arvonlisäverodirektiivin 77/388/ETY (jäljempänä direktiivi) 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 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 (direktiiville annetusta tulkinnasta riippumatta) voidaan evätä oikeus ostoihin sisältyvän veron vähennykseen?

b) Jos näin on, missä olosuhteissa sitä sovelletaan?

c) Sovelletaanko sitä 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 direktiivin 28 artiklan 2 kohdan a alakohdassa sallitulla tavalla?

5) Miten 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 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 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 lausekkeitä.)

7) Tribunal katsoi (tuomionsa 89 kohdassa), että 'yhdelläkään [BMSL:ää ja 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?"

C Asia C-223/03

32. University of Huddersfield (jäljempänä yliopisto) on korkeakouluopetusta antava yritys, joka suorittaa verosta vapautettuja koulutuspalveluja. Se halusi kunnostaa kaksi rakennusta (West Mill ja East Mill), jotka se oli hankkinut vuokratiloina. Kunnostuskuluihin sisältyvästä arvonlisäverosta olisi voitu saada vähennyksenä vain 14,56 prosenttia vuonna 1996, minkä jälkeen vähennysprosentti aleni 6,04 prosenttiin. Sen veroasiantuntijat esittivät kuitenkin useita mahdollisia järjestelyjä, joiden ansiosta yliopisto kykenisi saamaan kunnostustöihin liittyvän ostoihin sisältyvän veron kokonaisuudessaan takaisin useiden eri oikeushenkilöiden avulla tapahtuvien liiketoimien avulla.

33. Tätä tarkoitusta varten perustettiin niin sanottu discretionary trust, jonka vastuuhenkilöt yliopistolla oli oikeus nimittää ja erottaa. East Mill on rakennus, jota pääasian oikeudenkäynti suoraan koskee, ja sen osalta yliopisto valitsi East Millin vuokrasopimuksen verollisuuden ja luovutti sen trustille 22.11.1996.(8) Alun perin sovittu vuosivuokra oli nimelliset 12,50 GBP. Koska

trust oli itse valinnut sen vaihtoehtoon, että sen liiketoimet olisivat verollisia, se teki samana päivänä yliopiston kanssa edelleenvuokrasopimuksen alun perin 13 GBP:n nimellisellä vuosivuokralla. Samaan aikaan University of Huddersfield Properties Ltd (jäljempänä Huddersfield Properties), yliopiston kokonaan omistama tytäryhtiö, joka ei kuulunut samaan arvonlisäveroryhmään, laskutti yliopistolta 3,5 miljoonaa GBP plus 612 500 GBP arvonlisäveroa tulevista rakennuspalveluista East Millissä. Pian tämän jälkeen Huddersfield Properties teki yliopiston kanssa sopimuksen East Millin kunnostamisesta, ja yliopisto maksoi Huddersfield Propertiesin laskun. Kyseinen yhtiö teki lopuksi riippumattomien ulkopuolisten urakoitsijoiden kanssa sopimuksia tarvittavien rakennuspalvelujen suorittamisesta East Millissä. Työt East Millissä saatettiin päätökseen syyskuussa 1998. Tämän jälkeen vuokrasopimukseen perustuvia vuokria korotettiin 400 000 GBP:aan ja edelleenvuokraussopimukseen perustuvia vuokria 415 000 GBP:aan vuodessa.

34. Tämän järjestelyn perusteella yliopisto sai vedota kauden 01/97 arvonlisäveroilmoituksessaan oikeuteen vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, jota se oli joutunut suorittamaan saamistaan rakennustyöpalveluista, koska ne käytettiin edelleen verotettavaan East Millin trustille antamiin palveluihin.(9) Commissioners määräsi kuitenkin kauden 01/97 osalta 26.1.2000 yliopistolle 612 500 GBP:n suuruisen arvonlisäveron Huddersfield Propertiesin East Millin osalta suorittamista rakennuspalveluista ja 2,28 GBP:n suuruisen arvonlisäveron trustin East Millistä perimästä vuokrasta. Yliopisto valitti arvonlisäveropäätöksestä Manchester Tribunal Centren VAT and Duties Tribunaliin.

35. Commissioners väittää lähinnä, että liiketoimi, johon ryhdytään yksinomaan tai lähinnä arvonlisäveron kiertämiseksi, ei ole "tavaroiden luovuttamista tai palvelun suorittamista". Se ei ole myöskään toimenpide, johon olisi ryhdytty "taloudellisen toiminnan" yhteydessä tai sen edistämiseksi. Vaihtoehtoisesti Commissioners väittää, että tällainen liiketoimi olisi jätettävä yleisen "oikeuksien väärinkäyttöä" estävän oikeusperiaatteen mukaisesti huomiotta ja että sen sijaan pitäisi soveltaa kuudennen direktiivin säännöksiä riidanalaisen liiketoimen todelliseen sisältöön. Yliopisto puolestaan väittää muun muassa, että kyseisiin liiketoiimiin ei ollut ryhdytty "yksinomaan tai lähinnä veron kiertämiseksi". Vaikka yliopiston tulkinta tosiseikoista merkitsi suuria ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palautuksia "etukäteen", samat tosiseikat johtivat ajan myötä myös suuriin arvonlisäverosuorituksiin vuokrasta.

36. Ennakkoratkaisupyyntöä esittävä Tribunal katsoi, että sen, että säätiötä käytettiin East Millin yhteydessä, ja sen, että yliopisto vuokrasi East Millin trustille ja säätiö edelleenvuokrasi sen yliopistolle, ainoana tarkoituksena oli verotuksellisen edun saaminen. Se totesi lisäksi, että yliopiston tarkoituksena oli saada absoluuttisia arvonlisäverosäästöjä lopettamalla East Millin arvonlisäverojärjestelyt hieman sen jälkeen kun vuokrakausi olisi alkanut (jolloin myös arvonlisäveron maksaminen vuokrasta olisi päättynyt). Kansallinen tuomioistuin katsoi kuitenkin myös, että kaikki kyseiset liiketoimet olivat siinä mielessä aitoja eivätkä valeliiketoimia, että niiden tuloksena todellisuudessa suoritettiin palveluja.

37. VAT and Duties Tribunal, Manchester on tässä tilanteessa päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

"Mikäli

1) yliopisto luopuu oikeudestaan arvonlisäverovapautukseen tiettyyn omistamaansa kiinteään omaisuuteen liittyvien tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta ja vuokraa omaisuuden perustamalleen ja määräysvallassaan olevalle trustille,

2) trust luopuu oikeudestaan arvonlisäverovapautukseen kaikkien edellä mainittuun kiinteään omaisuuteen liittyvien tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten osalta ja vuokraa

omaisuuden edelleen yliopistolle,

3) yliopisto on ryhtynyt vuokraukseen ja edelleenvuokraukseen ainoana tarkoituksenaan saada verotuksellista etua ilman erillistä liiketoiminnallista tarkoitusta ja

4) vuokraus ja edelleenvuokraus merkitsivät, kuten yliopisto ja trust tarkoittivatkin, lykkäysjärjestelyä (eli arvonlisäveron maksamisen lykkäämistä), jonka ansiosta myöhemmin koituisi automaattisesti absoluuttista veronsäästöä,

a) ovatko vuokraus ja edelleenvuokraus kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuja verotettavia palveluja?

b) voidaanko niitä pitää kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitettuna taloudellisena toimintana?"

III Arviointi

38. Nyt käsiteltävissä asioissa tulee käyttöön otettujen verosuunnitteluun liittyvien järjestelyjen eroavaisuuksista huolimatta esiin samoja oikeudellisia ongelmia. Kansalliset tuomioistuimet pyytävät ohjeita lähinnä kahden kysymyksen osalta. Yhteisöjen tuomioistuimelta kysytään ensinnäkin, ovatko riidanalaiset liiketoimet kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa ja vastaavatko ne direktiivin 2 artiklassa tarkoitettua "verovelvollisen tässä ominaisuudessaan – suorittamaa vastikkeellista tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta".(10)

39. Toinen kysymys koskee sitä, voidaanko ostoihin sisältyvän veron vähentämistä tai palauttamista koskevat vaatimukset hylätä oikeuksien väärinkäyttöä koskevan yhteisön oikeusperiaatteen perusteella.(11)

A *Taloudellisen toiminnan yhteydessä suoritettujen toimien käsite*

40. Yhteisön yleisen arvonverojärjestelmän vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken sen liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta.(12) On yleisesti hyväksytty, että kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdan käsitteen "taloudellinen toiminta" soveltamisala on laaja ja että se on objektiivinen käsite.(13) Kuten yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Rompelman antamassaan tuomiossa, "yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa – taloudellisen toiminnan verottamisen täydellisen neutraalisuuden – riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta".(14) Näin ollen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitetaan nimenomaisesti kaikkea toimintaa "riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta". Yhteisöjen tuomioistuin katsoi asiassa komissio vastaan Alankomaat 26.3.1987 antamassaan tuomiossa, että jotta kyettäisiin ratkaisemaan, onko kyseessä yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä tarkoitettu taloudellinen toiminta, "toimintaa on tarkasteltava sellaisenaan ja riippumatta sen tarkoituksesta tai tuloksesta".(15) Tästä syystä on välttämätöntä pikemminkin tarkastella toimintaa objektiivisesti ja sellaisenaan sen ominaispiirteiden yksilöimiseksi, jotta kyettäisiin ratkaisemaan, onko se taloudellista toimintaa, kuin ottaa huomioon toiminnan mahdollinen tarkoitus tai osapuolten tarkoitukset.(16)

41. Tämä sääntö perustuu siihen vaatimukseen, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän pitäisi olla neutraali, ja oikeusvarmuuden periaatteeseen, joka edellyttää, että yksityisten on voitava ennakoida yhteisön lainsäädännön soveltaminen.(17) Tätä oikeusvarmuuden vaatimusta on noudatettava erityisen tarkasti sellaisten säännösten osalta, joilla on taloudellisia vaikutuksia, jotta ne, joita asia koskee, saavat oikeuksiensa ja velvoitteidensa laajuuden tarkasti selville.(18)

42. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää kuitenkin olennaisilta osin Irlannin, Alankomaiden ja Italian hallitusten tukemana, että nyt käsiteltävien asioiden kohteena olevien kaltaiset liiketoimet, jotka suoritetaan ainoastaan ostoihin sisältyvän veron vähennyksen saamiseksi ja siten normaalisti maksettavan arvonlisäveron kiertämiseksi tai sen maksuvelvollisuuden lykkäämiseksi, eivät ole yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä tarkoitettua taloudellista toimintaa eikä niitä voida pitää arvonlisäverolainsäädännössä tarkoitettuina tavaroiden luovutuksina tai palvelujen suorituksina. Se väittää, että siltä osin kuin osallistujien ainoana olennaisena tarkoituksena riidanalaisissa liiketoimissa oli veronkiertojärjestelyn toteuttaminen, tällaisilla toimilla ei ole mitään tekemistä kuudennen direktiivin tavoitteiden kanssa eikä niitä siten pitäisi pitää taloudellisena toimintana.

43. Kun tarkastellaan Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen esittämiä perusteluja, on käsiteltävä kolmea seikkaa. Ensinnäkin tutkin, onko erottelulla laillisiin ja lainvastaisiin toimintoihin, jonka yhteisöjen tuomioistuin on tehnyt määrittellessään taloudellisen toiminnan käsitteen ulottuvuutta, merkitystä nyt käsiteltävien asioiden kannalta, kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää. Toiseksi käsittelen merkitystä, jonka Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus antaa sille tarkoitukselle, jonka vuoksi liiketoimet on suoritettu, kun se haluaa jättää ne taloudellisen toiminnan ulkopuolelle. Kolmanneksi käsittelen laajempia seurauksia, joita Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen esittämän tulkinnan omaksumisella olisi, kun siinä pyritään estämään arvonlisäveron kiertämiseen tähtäävät järjestelyt rajoittamalla itse arvonlisäverosääntöjen soveltamisalaa.

1. Taloudellisen toiminnan käsite ja laillisten ja lainvastaisten toimien välinen ero

44. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen päätelmät, joista kyseisten kolmen asian valittajat ja komissio ovat eri mieltä, perustuvat lähinnä analogiaan yhteisöjen tuomioistuimen ratkaisulinjan kanssa, sillä siinä tiettyjen lainvastaisten toimien on katsottu jäävän arvonlisäverosääntöjen soveltamisalan ulkopuolelle.(19) Tämä oikeuskäytäntö ei mielestäni tue Yhdistyneen kuningaskunnan esittämää näkemystä.

45. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden periaate estää tekemästä yleisesti eroa laillisen ja lainvastaisen toiminnan välillä.(20) Myös lainvastaiset liiketoimet kuuluvat lähtökohtaisesti kuudennen direktiivin soveltamisalaan ja ovat arvonlisäverollisia.(21) Ainoa poikkeus on se, jos toiminta jää kokonaan laillisen talouden ulkopuolelle.(22) Tällainen poikkeus tulee kuitenkin kysymykseen vain sellaisten tavaroiden tai palvelujen kaupan yhteydessä, jotka on kokonaan kielletty yhteisössä ja joita ei niiden luonteen ja erityisten tunnusmerkkien vuoksi voida täysipainoisesti markkinoida ja toimittaa jakelukanaviin.(23) Esimerkiksi huumeiden tai väärennetyn rahan maahantuonti ei kuulu kuudennen direktiivin soveltamisalaan.(24) Tämä ei päde nyt käsiteltävien asioiden kohteena olevaan toimintaan, joka liittyy kehitys- ja sijoituspalveluihin, sekä proteesien ja lääkkeiden luovutuksiin ja kiinteistöjen vuokraukseen. Tutkittavat liiketoimet ovat näin ollen lähtökohtaisesti laillisia siitä huolimatta, että niihin ryhdyttiin veron maksamisen välttämiseksi tai viivyttämiseksi. Lainvastaista toimintaa ja kuudennen direktiivin soveltamisalaa koskevalla oikeuskäytännöllä ei siten ole nyt käsiteltävissä asioissa samaa merkitystä kuin Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää sillä olevan.(25)

2. Tarkoituksen merkitys taloudellisen toiminnan luokittelemisen kannalta

46. Yhdistynyt kuningaskunta väittää, että jotta voitaisiin yksilöidä toiminnan olennainen luonne, on otettava huomioon kaikki olosuhteet, joissa asianomainen liiketoimi toteutetaan,(26) ja että tällaisiin olosuhteisiin pitäisi kuulua tarkoitus, jonka vuoksi liiketoimeen on ryhdytty.(27)

47. Se nojautuu tässä yhteydessä esimerkiksi asioissa Stockholm Lindöpark, Faaborg-Gelting ja

Sinclair Collis annettuihin tuomioihin. Kyseisissä asioissa ei kuitenkaan ollut epäilystäkään siitä, että tarkasteltavina olleet toimet olivat taloudellista toimintaa. Asiassa Faaborg-Gelting Linien kysymys oli siitä, olivatko ravintolapalvelut kuudennessa direktiivissä tarkoitettua tavaroiden luovutusta vai palvelujen suoritusta.(28) Asia Stockholm Lindöpark koski sitä, olisiko golf-kentän hoitaminen luokiteltava kiinteän omaisuuden vuokraukseksi vai urheilulajin harrastamiseen tai liikuntakasvatukseen liittyvien palvelujen suorittamiseksi ratkaistaessa sitä, voidaanko sitä pitää arvonlisäverosta vapautettuna.(29) Asia Sinclair Collis koski sitä, oliko se, että tilojen omistaja antoi savukeautomaatin omistajalle oikeuden asentaa automaatin ja pitää ja ylläpitää automaattia tiloissaan, kiinteän omaisuuden vuokrausta.(30) Yhteisöjen tuomioistuin tarkasteli kussakin tapauksessa olosuhteita, joissa taloudellista toimintaa harjoitettiin, päättäessään niiden asianmukaisesta luokittelusta kuudennen direktiivin perusteella, eikä siten sitä, kuuluivatko ne kuudennen direktiivin soveltamisalaan vai eivät. Yhdestäkään näistä tapauksista ei voida päätellä, että toiminta lakkaisi olemasta ”taloudellista toimintaa”, kun sitä harjoitetaan arvonlisäveron maksamisen kiertämiseksi tai lykkäämiseksi.

48. On totta, että nyt käsiteltävien asioiden kohteena olevat liiketoimet näyttävät olevan pelkkiä välineitä tai epäsuoria järjestelyjä monimutkaisten veronkiertojärjestelyjen toteuttamiseksi. Veronkierto on kuitenkin edelleen joka tapauksessa toimintaa, joka ei liity olennaisesti niihin liiketoimiin, joita objektiivisesti arvioiden todellakin toteutetaan vastiketta vastaan kussakin riidanalaisessa toiminnassa. Veronkiertotarkoitus on siten ulkoinen seikka, joka ei muuta kunkin kyseisen liiketoimen oleellista ja objektiivista luonnetta.(31) Tällaisia toimia on tarkasteltava erikseen asianomaisten objektiivisten seikkojen valossa, jotta kyettäisiin selvittämään, onko kyseessä tavaroiden luovuttaminen tai palvelujen suorittaminen vastiketta vastaan, ja siten yksilöimään niiden oleellinen ja objektiivinen luonne.

49. Vastaavasti myöskään se, että verovelvollisen yksityiset toimet jäävät kuudennen direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle, ei tue Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen perusteluja. Yhteisöjen tuomioistuin tutki asiassa Wellcome Trust antamassaan tuomiossa, toimiko Wellcome sijoitussalkkuaan hoitaessaan yksityisenä sijoittajana vai harjoittiko se liiketoimintaa. Yhteisöjen tuomioistuin tarkasteli asiaan liittyviä olosuhteita ja päätteli, että Wellcomea oli pidettävä lopullisena kuluttajana eikä kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuna ”verovelvollisena tässä ominaisuudessa”. Asiassa Enkler annetussa tuomiossa(32) oli kysymys siitä, oliko matkailuauton vuokraaminen irtaimen omaisuuden käyttäminen kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettulla tavalla ”jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa”. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että matkailuautoa ”sen ominaisuuksien puolesta voidaan käyttää sekä taloudellisessa toiminnassa että yksityisessä käytössä”.(33) Jotta olisi kyetty ratkaisemaan, käytetäänkö tällaista omaisuutta taloudellisessa tarkoituksessa, yhteisöjen tuomioistuin totesi, että huomioon pitää ottaa sellaiset seikat kuin tavaroiden luonne, vuokrauksen kesto, asiakaskunnan suuruus ja tulojen määrä.(34) Nyt käsiteltävissä asioissa ei kuitenkaan väitetä, että riidanalaiset liiketoimet toteutettaisiin yksityisesti. Kyseiset liiketoimet ovat liiketoimintaa siitä huolimatta, että ne toteutetaan arvonlisäveron kiertämiseen liittyvien järjestelyjen välineinä.

50. Toisin kuin Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää, yhteisöjen tuomioistuimen asioissa Breitsohl(35) ja INZO(36) antamissaan tuomioissa omaksumasta näkemyksestä ei myöskään seuraa, että toiminta ei olisi taloudellista toimintaa, mikäli sitä harjoitetaan ainoana tarkoituksena verotuksellisen edun saaminen. Kyseisissä asioissa käsitelty ongelma oli sellaisen arvonlisäveron vähentämistä vaativan henkilön asema, joka antaa virheellisiä ilmoituksia asemastaan verovelvollisena. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että ”petoksen tai väärinkäytöksen ollessa kyseessä, jolloin asianomainen on esimerkiksi ilmoittanut aloittavansa tietyn tekaistun taloudellisen toiminnan, mutta on todellisuudessa yrittänyt pelkästään hankkia yksityisomaisuudekseen tavaroita, joista voi tehdä vähennyksen, veroviranomaiset voivat vaatia vähennettyjen määrien takaisinmaksamista taannehtivasti, koska vähennykset on myönnetty väärän ilmoituksen

perusteella”.(37)

51. Nyt käsiteltävissä asioissa ei väitetä, että valittajat pyrkisivät saamaan ostoihin sisältyvän veron vähennyksen virheellisten ilmoitusten perusteella. Lisäksi olisi erotettava toisistaan aikomus ryhtyä taloudelliseen toimintaan, joka on edellytys verovelvollisen aseman saamiseksi, ja kyseisen toiminnan tarkoitus, jolla ei kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan ole merkitystä. Toisin kuin asiat Breitsohl ja INZO, nyt käsiteltävät asiat koskevat pikemminkin valittajien harjoittaman taloudellisen toiminnan tarkoitusta kuin sitä, pyrkivätkö ne harjoittamaan kyseistä toimintaa verovelvollisina. Todellisuudessa palveluja näet suoritettiin ja tavaroita luovutettiin vastiketta vastaan, vaikkakin osana toimintaa, joka oli huolellisesti suunniteltu sitä tarkoitusta varten, että saataisiin oikeus ostoihin sisältyvän veron vähennykseen.

52. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen puoltaman direktiivin asianomaisten säännösten tulkinnan mukaan liiketoimen osapuolten aikomuksella on keskeinen merkitys luonnehdittaessa siihen liittyviä suorituksia kuudennessa direktiivissä tarkoitetuiksi verovelvollisen taloudellisen toiminnan yhteydessä suorittamiksi tavaroiden luovutuksiksi tai palveluiksi. Tällainen tulkinnallinen näkemys on ristiriidassa oikeusvarmuuden periaatteen saneleman arvonlisäverojärjestelmän perustavanlaatuisen ominaispiirteen eli ”taloudellisen toiminnan” käsitteen objektiivisuuden kanssa, eikä tätä saisi jättää asianomaisten taloudellisten toimijoiden aikomuksista riippuvaksi.(38)

3. Arvonlisäveron kiertämisen estäminen arvonlisäverosääntöjen soveltamisalaa rajoittamalla

53. Päämäärä, jota Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus tavoittelee ehdottaessaan tätä tulkinnallista näkemystä, näyttää olevan arvonlisäveron kiertämiseen tähtäävien järjestelyjen estäminen rajoittamalla itse arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaa. Aina kun todetaan, että liiketoimilla pyritään kiertämään arvonlisävero tai lykkäämään sen maksamista, ne pitäisi toisin sanoen yksinkertaisesti jättää arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle. Yhteisöjen tuomioistuimen ei mielestäni pitäisi hyväksyä tätä lähestymistapaa, koska se on ristiriidassa sen oikeuskäytännön kanssa. Mikäli yhteisöjen tuomioistuin harkitsee poikkeamista nykyisestä lähestymistavastaan ja päättää hyväksyä Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen kannan, sen on lisäksi otettava kaikilta osin huomioon tämän tulkinnan aiheuttamat ongelmat, joita kuvaan lyhyesti seuraavissa kohdissa. Lopuksi olisi kiinnitettävä huomiota sellaisten veronkiertojärjestelyjen tehokkaaseen käsittelemiseen soveltuvien lievempien vaihtoehtojen olemassaoloon, jotka ovat paremmin sopusoinnussa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän hengen ja luonteen kanssa. Tätä käsitellään jäljempänä otsikon ”Oikeuksien väärinkäyttö” alla.

54. Yhdistyneen kuningaskunnan näkemys, jonka mukaan olisi kiinnitettävä huomiota liiketoimen tarkoitukseen, johtaa näet siihen paradoksiin, että tällaiset liiketoimet jäisivät kuudennen direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle sen vuoksi, että osapuolet ylipäänsä pyrkivät kiertämään arvonlisäveroa tai lykkäämään sen maksamista. Kuten komissio huomautti istunnossa, tämä tulkinta saattaisi johtaa siihen, että sitä eivät käyttäisi edukseen ainoastaan veroviranomaiset, kuten nyt käsiteltävissä asioissa, vaan myös verovelvolliset. Viimeksi mainitut kykenisivät periaatteessa myös vaatimaan, että kun otetaan huomioon liiketoimen tarkoitus, tiettyä palvelua ei suoritettu taloudellisen toiminnan yhteydessä, joten sen pitäisi jäädä arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle. Tämä on ajateltavissa esimerkiksi asiassa Halifax, jossa Halifaxin ja LPDS:n välillä toteutettiin erillinen liiketoimi rakennuspalvelujen tarjoamisesta, ja Halifax todellisuudessa maksoi noin 164 000 GBP, johon sisältyi noin 25 000 GBP arvonlisäveroa. Tämäkin liiketoimi toteutettiin muiden tavoin ainoana aikomuksena arvonlisäveron kiertäminen.(39) Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen ehdottaman lähestymistavan mukaan tämä liiketoimi olisi ilmeisesti jätettävä arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle, vaikka siihen todellisuudessa liittyi arvonlisäveron maksaminen. Mielestäni ei ole täysin selvää, miten kyseistä liiketointa pitäisi käsitellä Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen puoltaman näkemyksen

perusteella, jotta se jäisi kuudennen direktiivin soveltamisalaan. Tämä liittyy läheisesti toiseen ongelmaan, joka aiheutuu Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen ehdottamasta tulkinnasta.

55. Kuten asiassa Halifax esitetty ennakkoratkaisupyyntö osoittaa, silloin kun veronkiertotoimia ei oteta huomioon vaan jätetään ne arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle, on todellisuudessa välttämätöntä konstruoida liiketoimintaketju uudelleen, jotta kyetään yksilöimään arvonlisäveron alaisiksi jäävien tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten vastaanottajien henkilöllisyys. On hyvin todennäköistä, että niiden vastaanottajat eivät ole samoja kuin ne, jotka mainitaan huomiotta jätettyihin liiketoimiin liittyvissä sopimuksissa tai laskuissa. Tämä uudelleenkonstruointi aiheuttaa vakavia ongelmia.

56. Ensinnäkin siinä oletetaan, että on olemassa yksi normaali tapa suorittaa esimerkiksi rakennustöitä asioissa Halifax ja Huddersfield ja hankkia lääkkeitä ja proteeseja asiassa BUPA. Tällainen normaali liiketoimi kuuluisi arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalaan, mutta on olemassa vaara, että se saattaa olla pelkästään mielikuvituksen tuotetta, koska lähtökohtaisesti ei ole olemassa vain yhtä normaalia tapaa harjoittaa taloudellista toimintaa. Siinä, että esimerkiksi pankki käyttää sijoitus- ja kehitysyhtiöitä hoitamaan rakennuspalveluja sen sijaan että se tekisi sopimuksia suoraan rakennusyhtiöiden kanssa, ei ole mitään epänormaalia. Kumpakaan näistä liiketoiminnan harjoittamisen tavoista ei voida pitää toista normaalimpana. Se, että suositaan yhtä liiketoimea, joka korvaa osapuolten todellisuudessa toteuttamat liiketoimet, jotka jätetään arvonlisäveron kannalta huomiotta, olisi täysin mielivaltaista.

57. Toiseksi siinä jätetään huomiotta aidot omaisuudensiirrot tai palvelujen suoritukset, jotka tehdään vastiketta vastaan, ja keskitytään sitä vastoin arvonlisäveron alaisena pidettävän liiketoimen kokonaistulokseen. Tämä ei sovi yhteen sen ensimmäisen ja kuudennen direktiivin 2 artiklassa esitetyn yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tyypillisen piirteen kanssa, jonka mukaan arvonlisäveroa sovelletaan liiketoimikohtaisesti kuhunkin suoritukseen liiketoimien ketjussa.(40)

58. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen ehdottaman tulkinnan esiin tuoma toinen ja mielestäni ratkaisematon ongelma on se, onko verotuksellisen edun saamista koskevan aikomuksen oltava yhteisesti kaikilla järjestelyyn osallistuvilla osapuolilla, jotta tällaiset liiketoimet voidaan jättää kuudennen direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle. Kuten komissio mainitsi istunnossa, on näet olemassa todellinen vaara siitä, että viattomille ulkopuolisille aiheutuu vahinkoa, kun ne suorittavat palveluja sellaisten liiketoimien osapuolille, joiden ainoana tarkoituksena on verotuksellisten etujen saaminen, tai vastaanottavat niitä näiltä. Tämä ongelma voidaan mielestäni ratkaista tyydyttävällä tavalla ainoastaan siten, että suoralta kädeltä kieltäydytään hyväksymästä Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen ehdottamaa tulkintaa verovelvollisen taloudellisen toiminnan yhteydessä suorittamien palvelujen käsitteestä.

59. Edellä esitetyn perusteella katson, että yhteisöjen tuomioistuimen pitäisi vastata kansallisille tuomioistuimille, että jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 ja 4 artiklassa käytettyjä käsitteitä ”taloudellinen toiminta” ja ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamat tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset” olisi tulkittava siten, että kutakin riidanalaista liiketoimea on tarkasteltava objektiivisesti ja sellaisenaan. Tässä yhteydessä sillä, että tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan ainoana aikomuksena verotuksellisen edun saaminen, ei ole merkitystä.

B Oikeuksien väärinkäyttö

60. Kansalliset tuomioistuimet tuovat esiin kysymyksen siitä, onko oikeuksien väärinkäytön käsite, jonka yhteisöjen tuomioistuin on tunnustanut muilla yhteisön oikeuden aloilla, sovellettavissa myös arvonlisäveron alalla. Tämä periaate estäisi verovelvollisia saamasta

verotuksellista etua liiketoimista, joihin ryhdytään ja jotka toteutetaan ainoastaan tämän verotuksellisen edun varmistamiseksi.

61. Yhteisöjen tuomioistuimella on ollut useissa tapauksissa tilaisuus esittää näkemyksensä niin sanotusta ”oikeuksien väärinkäytöstä” tai laajemmin ilmaistuna yksinkertaisesti ”väärinkäytöstä”. Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus nojautuu Irlannin, Alankomaiden ja Ranskan hallitusten sekä komission tukemana tähän oikeuskäytäntöön tukeakseen näkemystään, jonka mukaan tämä periaate on sovellettavissa myös arvonlisäveron alalla.

1. Väärinkäytön käsite yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännössä

62. Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön tarkastelu osoittaa johdonmukaisesti useita yhtäpitäviä seikkoja yhteisön lainsäädännön väärinkäytön käsitteen osalta. Todettakoon aluksi perusvapauksien osalta, että yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että perusteeton jäsenvaltion sääntöjen kiertäminen näitä vapauksia käyttämällä ei ole sallittua.(41) Yhteisöjen tuomioistuin on hyväksynyt tämän ajatuksen muillakin erityisillä aloilla kuten sosiaaliturvan alalla, jolla se on myös katsonut, että etuja ei saa hankkia käyttämällä yhteisön oikeutta väärin tai vetoamalla siihen vilpillisesti.(42) Muissa tapauksissa yhteisen maatalouspolitiikan alalla yhteisöjen tuomioistuin on vastaavasti katsonut, että asianomaisen lainsäädännön soveltamista vientitukiin ”ei missään tapauksessa saa ulottaa viejän petoksellisiin menettelytapoihin”.(43) Viimeksi mainitulla alalla toisessa tapauksessa, joka koski yhteisöön kuulumattomasta maasta Saksaan tuodun juuston tukipalkkioita, yhteisöjen tuomioistuin totesi, että ”mikäli kyettäisiin osoittamaan, että juustoa ei tuotu ja uudelleenviety vilpittömässä mielessä toteutettuina liiketoimina vaan rahamääräisten tukipalkkioiden perusteettomaksi saamiseksi”, maksua ei tarvitsisi suorittaa.(44) Toisen tyyppisissä asioissa eli yhteisöoikeuden alalla yhteisöjen tuomioistuin on niin ikään todennut, että osakkeenomistajan ei voida sallia nojautuvan yhteisön oikeussääntöön saadakseen perusteettomia etuja, jotka eivät selvästikään ole kyseisen säännöksen tarkoituksen mukaisia.(45) Äskettäin yhteisöjen tuomioistuin vahvisti näkemyksensä asiassa Centros antamassaan tuomiossa, jossa käsiteltiin väitettyä sijoittautumisoikeuden väärinkäyttöä, toteamalla, että ”jäsenvaltiolla on oikeus ryhtyä toimenpiteisiin estääkseen sen, että jotkut sen kansalaiset yrittävät käyttää väärin perustamissopimuksessa luotuja mahdollisuuksia ja näin välttää kansallisen lainsäädännön soveltamiselta, ja että yksityiset eivät saa käyttää yhteisön oikeussääntöjä väärin tai vedota niihin vilpillisesti”.(46)

63. Viimeksi mainittu toteamus kuvastaa kahta tärkeintä asiayhteyttä, joissa yhteisöjen tuomioistuin on tarkastellut väärinkäytön käsitettä. Ensinnäkin silloin, kun yhteisön oikeussääntöihin vedotaan väärinkäyttötarkoituksessa kansallisen lainsäädännön kiertämiseksi. Toiseksi silloin, kun yhteisön oikeussääntöön nojaudutaan väärinkäyttötarkoituksessa etujen saamiseksi sellaisella tavalla, joka on ristiriidassa kyseisten oikeussääntöjen tarkoituksen ja päämäärien kanssa.(47)

64. Tästä oikeuskäytännöstä voidaan mielestäni varmasti johtaa yleinen yhteisön oikeusperiaate.(48) Yhteisöjen tuomioistuin tiivistä sen toteamalla, että ”oikeussubjektit eivät – – saa käyttää yhteisön oikeutta väärin tai vedota siihen vilpillisesti”.(49) Tämä näin laveasti ja ikään kuin kehäpäättelmänä ilmaistu periaate ei ole kuitenkaan sellaisenaan käyttökelpoinen väline arvioitaessa sitä, käytetäänkö yhteisön tiettyyn oikeussääntöön perustuvaa oikeutta väärin. Yksityiskohtaisempi periaate tai tutkintamalli on tarpeen sen määrittelemiseksi, milloin kyseessä on väärinkäyttö, jotta se olisi käyttökelpoinen.(50)

65. Tältä osin edellä mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, että yhteisöjen tuomioistuin pyrkii tasapainottamaan tarkasti sen, että kansallisten tuomioistuinten tehtäväksi jätetään väärinkäytön arvioiminen omien asiaa koskevien kansallisten säännöstensä mukaisesti,(51) ja sen, että varmistetaan, että tämä arviointi ei haittaa niiden yhteisön oikeussääntöjen täyttä oikeusvaikutusta

ja yhtenäistä soveltamista, joihin vetoamisen väitetään merkitsevän väärinkäyttöä.(52) Tämän seurauksena yhteisöjen tuomioistuin on kehittänyt parametrin, jonka mukaan arviointi on tehtävä kansallisella tasolla. Väärinkäytön arvioinnin on ensinnäkin perustuttava objektiivisiin seikkoihin. Toiseksi ja erityisesti se on tehtävä niiden yhteisön oikeussääntöjen tarkoituksen ja päämäärien mukaisesti, joihin vetoamisen väitetään merkitsevän väärinkäyttöä.(53) Tältä osin yhteisöjen tuomioistuin on useissa tapauksissa nimenomaisesti todennut, että kyseessä ei ole väärinkäyttö, siltä osin kuin tällaisen tarkoituksen määrittelevä on ollut tulkintakysymys.(54)

66. Asiassa Emsland-Stärke antamassaan tuomiossa(55) yhteisöjen tuomioistuin meni kuitenkin askelen pidemmälle muotoilemalla hienojakoisemman väärinkäyttöä koskevan yhteisön oikeuden periaatteen. Yhteisöjen tuomioistuimelta tiedusteltiin, voitaisiinko viejältä evätä oikeus vientitukeen siitä huolimatta, että vientituen muodolliset myöntämisedellytykset täyttyivät maataloustuotteiden vientitukijärjestelmän soveltamista koskevasta yhteisistä yksityiskohtaisista säännöistä 29 päivänä marraskuuta 1979 annetun komission asetuksen (ETY) N:o 2730/79(56) asianomaisten säännösten mukaisesti. Riidanalaiset tavarat olivat olleet sellaisen U-käännöstyyppisen järjestelyn kohteena, jonka perusteella ne vietiin maasta ja saatettiin kulutukseen kolmannessa maassa mutta tuotiin välittömästi takaisin yhteisöön muuttamattomina ja samoilla kuljetusvälineillä.

67. Näin ollen yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että riidanalaisia yhteisön oikeussääntöjä pitäisi tulkita siten, että niiden mukaan oikeus vientitukeen pitäisi evätä, mikäli kyseessä on väärinkäyttö. Tästä syystä yhteisöjen tuomioistuin esitti tutkintamallin sen määrittelemiseksi, oliko tällainen väärinkäyttö olemassa, ja se edellytti ensinnäkin ”joukkoa objektiivisesti arvioitavia seikkoja, joiden vuoksi säännösten tavoitetta ei saavuteta – riippumatta siitä, että yhteisön säännösten edellytyksiä on muodollisesti noudatettu”,(57) ja toiseksi ”subjektiivista tekijää, eli tahtoa saada yhteisön säännöstöstä johtuva etuus luomalla keinotekoisesti sen saamiseksi vaadittavat edellytykset”.(58) Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus väittää lähinnä, että juuri tätä tutkintamallia pitäisi soveltaa myös yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä huolimatta siitä, että kuudennessa direktiivissä sen enempää kuin kansallisessa lainsäädännössäkään ei ole nimenomaisia säännöksiä tästä.

68. Edellä mainitussa oikeuskäytännössä on asiallisesti ottaen johdonmukainen malli väärinkäytön käsitteestä (johon ei aina viitata oikeuksien väärinkäyttönä), ja siinä väärinkäytön arviointi perustuu siihen, onko vaadittu oikeus sopusoinnussa niiden oikeussääntöjen tarkoitusten kanssa, joihin se perustuu.(59) Oikeuteen vetoava henkilö on estynyt vetoamasta siihen ainoastaan siltä osin kuin yhteisön oikeussääntöön, jossa kyseinen oikeus muodollisesti annetaan, vedotaan sellaisten etujen saamiseksi, ”jotka ovat lainvastaisia ja jotka eivät selvästikään ole kyseisen säännöksen tarkoituksen mukaisia”.(60) Sitä vastoin silloin, kun oikeutta käytetään kyseisellä yhteisön oikeussäännöllä tavoiteltujen päämäärien ja tulosten rajoissa, kyseessä ei ole väärinkäyttö vaan ainoastaan oikeuden hyväksyttävä käyttäminen.(61)

69. Tästä syystä katson, että väärinkäytön käsite on *yhteisön oikeuden tulkintaa koskeva periaate*, kuten komissio toteaa kirjallisissa huomautuksissaan.(62) Väärinkäytön toteamisen kannalta ratkaiseva tekijä näyttää olevan niiden yhteisön oikeussääntöjen teleologinen ulottuvuus, joihin vedotaan,(63) ja se on määriteltävä, jotta kyettäisiin ratkaisemaan, annetaanko vaadittu oikeus kyseisillä oikeussäännöillä todellisuudessa siten, että se ei selvästi jää niiden soveltamisalan ulkopuolelle. Tämä selittää sen, miksi yhteisöjen tuomioistuin ei yleensä viittaa oikeuksien väärinkäyttöön vaan pelkästään väärinkäyttöön.

70. Tältä osin se, mitä asiassa Emsland-Stärke annetussa tuomiossa kutsutaan väärinkäytön subjektiiviseksi tekijäksi, ei vaikuta siihen, että väärinkäyttöä kokevan yhteisön oikeuden käsitteen osalta kyse on yhteisön oikeuden tulkinnasta.(64) Yhteisöjen tuomioistuin yhdisti asiassa Emsland-Stärke antamassaan tuomiossa tämän subjektiivisen osatekijän siihen toteamukseen, että tilanne, jossa tiettyä yhteisön oikeussääntöä piti soveltaa, oli täysin keinotekoinen. Tämä keinotekoisuutta

koskeva toteamus ei mielestäni saisi perustua yhteisön oikeuteen vetoavien henkilöiden subjektiivisten aikomusten arvioimiseen. Tiettyjen tapahtumien tai liiketoimien keinotekoisuus on tietenkin määriteltävä kussakin yksittäistapauksessa todettujen objektiivisten tekijöiden perusteella. Tämä vastaa myös yhteisöjen tuomioistuimen niin ikään asiassa Emsland-Stärke antamassaan tuomiossa esittämää viittausta siihen, että toiminnan tai käyttäytymisen ”ainoa tarkoitus” on keskeinen osatekijä, joka tukee sitä päätelmää, että yhteisön oikeutta on käytetty väärin.(65) Kun yhteisöjen tuomioistuin katsoo, että kyseessä on väärinkäyttö aina, kun kyseisellä toiminnalla ei mitenkään voisi olla muuta tarkoitusta tai selitystä kuin yhteisön oikeussääntöjen soveltaminen niiden tarkoituksen vastaisella tavalla, tämä merkitsee mielestäni sitä, että omaksutaan objektiivinen peruste väärinkäytön arvioimiseksi. Pitää paikkansa, että kyseiset objektiiviset tekijät osoittavat sen, että kyseistä toimintaa harjoittavalla henkilöllä tai harjoittavilla henkilöillä oli hyvin todennäköisesti aikomuksena käyttää yhteisön oikeutta väärin. Aikomus ei ole kuitenkaan ratkaiseva seikka väärinkäyttöä arvioitaessa. Ratkaisevaa on sen sijaan itse toiminta objektiivisesti arvioituna. Tässä yhteydessä on riittävää kuvitella esimerkiksi tapausta, jossa A tyytyy asiaa tarkemmin harkitsematta noudattamaan B:n ohjeita ja harjoittaa toimintaa, jolle ei ole mitään muuta selitystä kuin verotuksellisen edun saaminen A:lle. Sillä, että A:lla ei ollut subjektiivista aikomusta käyttää yhteisön oikeutta väärin, ei luonnollisestikaan ole merkitystä väärinkäyttöä arvioitaessa. A:n todellisella mielentilalla ei ole merkitystä vaan sillä, että kyseiselle toiminnalle ei ole objektiivisesti arvioiden muuta selitystä kuin verotuksellisen edun saaminen.

71. Tästä syystä katson, että osapuolten veronkiertoa koskevien subjektiivisten aikomusten selvittämisen ei pitäisi määrittää asiassa Emsland-Stärke annetussa tuomiossa mainitun subjektiivisen tekijän olemassaoloa. Osapuolten aikomukset saada sopimattomalla tavalla etua yhteisön oikeuden perusteella ovat sen sijaan pelkästään johdettavissa tilanteen keinotekoisuudesta, jota on arvioitava objektiivisten seikkojen perusteella. Mikäli tällaisten objektiivisten seikkojen olemassaolo todetaan, on pääteltävä, että henkilö, joka nojautuu yhteisön oikeussäännön sanamuotoon vaatiakseen oikeutta, joka on sen tarkoitusten vastainen, ei ansaitse saada kyseistä oikeutta. Sellaisissa tilanteissa kyseistä oikeussääntöä on tulkittava sen sanamuodon vastaisesti eli siten, että siinä ei todellisuudessa anneta kyseistä oikeutta. Väärinkäyttöä koskevan yhteisön oikeusperiaatteen taustalla on mielestäni yhteisön oikeussääntöjen ja harjoitetun toiminnan objektiivinen tarkoitus eivätkä yksityisten subjektiiviset aikomukset. Tästä syystä katson, että käsitteen ”oikeuksien väärinkäyttö” käyttäminen kuvaamaan sitä, mikä yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännön mukaan on lähinnä yhteisön oikeuden tulkintaperiaate, saattaa todellisuudessa olla harhaanjohtavaa.(66) Tästä syystä käytän mieluummin käsitettä ”yhteisön oikeuden väärinkäyttöä koskeva kieltä” ja puhun ”oikeuksien väärinkäytöstä” ainoastaan silloin kun asioiden yksinkertaistaminen sitä edellyttää.

72. Käsittelen seuraavaksi nyt käsiteltäviin asioihin liittyvää kysymystä tämän yhteisön oikeuden tulkintaperiaatteen sovellettavuudesta nimenomaan yhdenmukaistetun yhteisen arvonlisäveronjärjestelmän alalla ja, mikäli se on sovellettavissa, sen soveltamisperusteiden muotoilusta tämän alan osalta.

2. Yhteisön oikeuden väärinkäytön kieltävän periaatteen sovellettavuus yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä

73. Kuten julkisasiamies Tesauro on todennut, ”jokaisen vähimmäiseenkin yhtenäisyyteen pyrkivän oikeusjärjestyksen täytyy sisältää tiettyjä ’itsesuojelukeinoja’, joilla voidaan välttää annettujen oikeuksien käyttäminen väärällä, liioitellulla tai vääristetyllä tavalla. Tällainen vaatimus ei ole lainkaan vieras yhteisön oikeusjärjestykselle”.(67) Katson, että myöskään yhteinen arvonlisäverojärjestelmä ei ole immuuni jokaiseen oikeusjärjestelmään erottamattomasti liittyvälle riskille siitä, että saatetaan toteuttaa toimia, jotka ovat muodollisesti oikeussäännön mukaisia mutta merkitsevät kyseisessä oikeussäännössä avoimeksi jätettyjen mahdollisuuksien

väärinkäyttöä sen tarkoituksen ja päämäärien vastaisesti.

74. Tästä syystä on vaikeaa ajatella, että yhteinen arvonlisäverojärjestelmä olisi yhteisön oikeusjärjestyksessä jonkinlainen väärinkäytöstä vapaa alue, jolla tätä periaatetta ei tarvitsisi noudattaa. Ei ole mitään syytä siihen, miksi tällaisen yhteisön yleisen oikeusperiaatteen pitäisi tällä alueella riippua siitä, että lainsäätäjät toteaa nimenomaisesti, että myöskään arvonlisäverodirektiivien säännökset eivät jää sen yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesti vahvistaman säännön soveltamisalan ulkopuolelle, jonka mukaan mihinkään yhteisön oikeussääntöön ei voida muodollisesti vedota sellaisten etujen varmistamiseksi, jotka ovat selvästi sen tarkoituksen ja tavoitteiden vastaisia. Tällainen sääntö, joka on ymmärrettävä tulkintaperiaatteeksi, on välttämätön suojakeino kaikkien yhteisön oikeussääntöjen päämäärien suojelemiseksi niiden pelkkään sanamuotoon perustuvaa formalistista soveltamista vastaan.(68) Se ajatus, että tämä käsite on yhtä hyvin sovellettavissa arvonlisäveron alalla, on täysin yhdenmukainen sen näkemyksen kanssa, jonka yhteisöjen tuomioistuin hiljattain omaksui asiassa Gemeente Leusden antamassaan tuomiossa ja jonka mukaan ”veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on kuudennessa direktiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan”.(69)

75. Siltä osin kuin tätä periaatetta pidetään yleisenä tulkintaperiaatteena, sen soveltaminen kuudennen direktiivin säännöksiin ei edellytä sitä, että yhteisön lainsäätäjät tunnustaisi sen nimenomaisesti lainsäädännössä. Näin ollen siitä, että kuudennessa direktiivissä ei ole säännöstä, jossa nimenomaisesti vahvistettaisiin tulkintaperiaate, jonka mukaan väärinkäyttötapaukset kielletään – ja sama voisi päteä esimerkiksi oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteisiin, kuten Irlannin hallitus huomautti istunnossa – ei voida päätellä, että yhteisön lainsäätäjän tarkoituksena olisi ollut jättää tämä periaate pois kuudennessa direktiivistä. Vaikka toisaalta kuudennessa direktiivissä olisi säännös, jossa tämä periaate nimenomaisesti todettaisiin, sitä voitaisiin pitää, kuten komissio huomautti, pelkkänä olemassa olevan yleisperiaatteen toteamuksena tai kodifiointina.(70)

76. Täsmälleen samoista syistä en voi yhtyä nyt käsiteltävien asioiden valittajien esittämään väitteeseen, jonka mukaan yleisen väärinkäytön kieltävän periaatteen soveltamisen pitäisi kuudennen direktiivin yhteydessä riippua siitä, että kukin jäsenvaltio antaa asianmukaisia kansallisia väärinkäytön estäviä säännöksiä kuudennen direktiivin 27 artiklan mukaisessa menettelyssä.(71) Mikäli tämä näkemys omaksuttaisiin, yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä tulisi omituinen lainala, jolla veroviranomaisten olisi sallittava lähes mitä tahansa verovelvollisten omaa etua tavoittelevaa käyttäytymistä, jossa nojaututtaisiin sen säännösten sanatarkkaan merkitykseen perusteettomien verotuksellisten etujen saamiseksi, elleivät jäsenvaltiot olisi aiemmin toteuttaneet lainsäädäntötoimia, joilla tällaiset menettelytavat olisi kielletty.

77. Lyhyesti sanoen en näe mitään syytä siihen, miksi arvonlisäverosääntöjä ei pitäisi tulkita yhteisön oikeuden väärinkäytön kieltämistä koskevan yleisen oikeusperiaatteen mukaisesti. Pitää paikkansa, että verolainsäädäntöä hallitsee usein perusteltu oikeusvarmuutta koskeva huoli, joka johtuu erityisesti tarpeesta taata verovelvollisille säilytetyn taloudellisen rasitteen ennustettavuus, ja periaate, jonka mukaan verotuksen on perustuttava lakiin. Jäsenvaltioiden oikeussääntöjen vertaileva tutkimus selventää kuitenkin riittävällä tavalla, että tällainen huoli ei merkitse sitä, että tiettyjä yleissääntöjä ja määrittelemättömiä käsitteitä ei voitaisi soveltaa verolainsäädännön yhteydessä lainvastaisen veronkierron estämiseksi.(72) Oikeusvarmuus on tasapainotettava oikeusjärjestyksen muiden arvojen kanssa. Verolainsäädännöstä ei saisi tulla ikään kuin ”villi länsi”, jossa lähes kaikenlaista oman edun tavoitteluun liittyvää käyttäytymistä on siedettävä niin kauan kuin se vastaa asianomaisten verosäännösten ankaran formalistista tulkintaa ja lainsäätäjät ei ole nimenomaisesti ryhtynyt toimenpiteisiin tällaisen käyttäytymisen estämiseksi.

78. Kuudennen direktiivin 27 artikla ei estä väärinkäyttöä koskevan periaatteen omaksumista yhteisten arvonlisäverosääntöjen tulkinnessa. Yhteisöjen tuomioistuin on johdonmukaisesti katsonut, että jäsenvaltioiden on noudatettava kaikkia kuudennen direktiivin säännöksiä eivätkä ne saa vedota verovelvollista vastaan direktiivin järjestelystä poikkeavaan säännökseen, ellei poikkeusta ole vahvistettu 27 artiklan mukaisesti.(73) Veropetosten tai veronkierron estämisen välttämättömyys ei siten voi olla perusteena direktiivistä poikkeavien *kansallisten toimenpiteiden* toteuttamiselle muutoin kuin sen 27 artiklassa säädettyssä menettelyssä.(74) Lisäksi ainoastaan poikkeukset, jotka ovat oikeasuhteisia ja välttämättömiä 27 artiklassa nimenomaisesti mainittujen päämäärien saavuttamiseksi, ovat sallittuja.(75)

79. Kun yhteisön oikeuden väärinkäyttöä koskeva kieltäminen nähdään tulkintaperiaatteena, se ei kuitenkaan merkitse poikkeamista kuudennen direktiivin säännöksistä. Sen soveltamisesta seuraa, että oikeussäännössä, sellaisena kuin se on *tulkittuna*, ei voida katsoa annettavan kyseistä oikeutta, koska vaadittu oikeus on selvästi sen säännöksen päämäärien ja tavoitteiden vastainen, johon väärinkäytön yhteydessä nojaututaan. Tässä yhteydessä on erittäin merkittävää, että tämän tulkintaperiaatteen soveltamisesta ei seuraa, että harjoitettava taloudellinen toiminta pitäisi jättää arvonlisäveron kannalta huomiotta tai että se ei kuuluisi kuudennen direktiivin soveltamisalaan. Kuudennen direktiivin tulkitsemisella tämän periaatteen mukaisesti on väistämättä se mitä ilmeisin seuraus, jota lain tulkinnan yhteydessä voidaan odottaa: se että oikeutta ei vastoin kyseisen oikeussäännön sanamuotoa todellisuudessa anneta. Mikäli tähän tulkintaan ylipäänsä sisältyy poikkeus, se on ainoastaan poikkeus oikeussäännön sanamuodosta eikä säännöstä itsestään, joka sisältää enemmän kuin sen sanamuodon. Lisäksi tämän *yhteisön* tulkintaperiaatteen soveltaminen vastaa täysin tavoitetta, jonka mukaan arvonlisäverosääntöjä on sovellettava yhdenmukaisesti kaikissa jäsenvaltioissa ja jonka vuoksi 27 artiklassa on asetettu prosessuaalisia edellytyksiä ja rajoituksia niiden kansallisten toimenpiteiden toteuttamiselle, joilla pyritään estämään tietyn tyyppiset veropetokset tai veronkierto.

80. Näin ollen se, että sovelletaan väärinkäytön yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä kieltävää yhteisön oikeuden tulkintaperiaatetta, ja se, että 27 artiklassa säädetään menettelystä, jonka mukaisesti jäsenvaltiot voivat ottaa käyttöön erityisiä toimenpiteitä, joilla *poiketaan* kuudennesta direktiivistä tietyn tyyppisten veropetosten tai veronkierron estämiseksi, eivät ole ristiriidassa keskenään.

81. En yhdy myöskään joidenkin valittajien esittämään vastaväitteeseen, jonka mukaan tällaista väärinkäytön kieltävää yhteisön oikeuden tulkintaperiaatetta ei voida soveltaa ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeuden yhteydessä, koska tämä oikeus annetaan kuudennen direktiivin täytäntöön panevilla kansallisilla oikeussäännöillä. Vähennysoikeus annetaan kuudennella direktiivillä. Kyseessä on yhteisön lainsäädäntöön perustuva oikeus, jonka oikeudellisena perustana on kuudennen direktiivin 17 artikla ja jonka sisältö ei myöskään jätä jäsenvaltioille minkäänlaista sen täytäntöönpanoa koskevaa harkintavalttaa.(76) Siltä osin kuin kyseisillä yhteisön oikeussäännöillä pyritään tiettyjen päämäärien ja tulosten saavuttamiseen, kansallisten viranomaisten on tulkittava ja sovellettava ne täytäntöön panevia kansallisia oikeussääntöjä näiden tarkoitusten mukaisesti.(77) Siltä osin kuin tällä yhteisön oikeuden tulkintaperiaatteella pyritään varmistamaan, että yhteisön oikeuden ja erityisesti ostoihin sisältyvän veron vähennysoikeutta koskevien kuudennen direktiivin säännösten päämääriä ja tavoitteita ei vääristetä, kansallisten viranomaisten on noudatettava tätä tulkinallista lähestymistapaa myös silloin, kun ne soveltavat ostoihin sisältyvän veron vähentämistä koskevia kansallisia sääntöjä.(78) Olen lisäksi komission kanssa samaa mieltä siitä, ettei sillä ole merkitystä, että yhteisöjen tuomioistuin kehitti väärinkäytön käsitteen esimerkiksi asiassa Emsland-Stärke antamassaan tuomiossa yhteisön varoja koskeneen sääntelyn ja tilanteen yhteydessä eikä kuudennen direktiivin yhteydessä. Merkityksellistä on se, että arvonlisäveroa koskee yhtenäinen järjestelmä ja että sen

säännöksiä pitäisi tulkita yhtenäisesti. Huomautettakoon, että yhteisöjen tuomioistuin viittasi jo asiassa Gemeente Leusden antamassaan tuomiossa nimenomaisesti asiassa Emsland-Stärke annetussa tuomiossa esitettyyn väärinkäytön käsitteeseen tutkiessaan väärinkäytön käsitettä kuudennen direktiivin yhteydessä.(79)

82. Suurimmat ongelmat ja vastaväitteet tällaisen tulkintaperiaatteen soveltamisessa kuudenteen direktiiviin liittyvät niiden perusteiden muotoilemiseen, joiden mukaisesti sitä pitäisi soveltaa tällä erityisellä alalla. Siinä yhteydessä on otettava huomioon oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet.

3. Väärinkäyttöä koskevan yhteisön oikeuden käsitteen muodostaminen oikeusvarmuuden ja verovelvollisten luottamuksensuojan periaatteiden mukaisesti, sellaisena kuin kyseinen käsite on sovellettavissa arvonlisäverojärjestelmään

83. Perusteet, jotka koskevat yhteisön oikeuden väärinkäytön kieltävän tulkintaperiaatteen soveltamista arvonlisäveron alalla, on vahvistettava siten, että otetaan huomioon tämän yhdenmukaistetun järjestelmän erityispiirteet ja periaatteet. Asiassa Emsland-Stärke väärinkäytön arvioimiseksi esitetty tutkintamalli antaa tältä osin merkittävää apua, mutta arvonlisäveron erityispiirre objektiivisena verona merkitsee sitä, että automaattinen täytäntöönpano ei ole suositeltavaa. Sitä, että ei ole olemassa yhtenäistä tutkintamallia, joka koskisi väärinkäytön kieltävän periaatteen toimivuutta kaikilla yhteisön oikeuden aloilla, on myös pidettävä täysin luonnollisena yhteisön oikeudessa kuten missä tahansa kansallisessa oikeusjärjestyksessäkin.(80)

84. Tämän yhteisön oikeusperiaatteen ulottuvuuden määrittelemine sellaisena kuin se on sovellettavissa yhteiseen arvonlisäverojärjestelmään, merkitsee viime kädessä sitä, että on määritettävä rajat, joita sovelletaan niiden arvonlisäverodirektiivien säännösten tulkintaan, joilla annetaan tiettyjä oikeuksia verovelvollisille. Tältä osin väärinkäyttöä koskevan kiellon objektiivinen tarkastelu on tasapainotettava oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteisiin nähden, sillä myös ne "ovat osa yhteisön oikeusjärjestystä", (81) ja kuudennen direktiivin säännöksiä on tulkittava niiden mukaisesti.(82) Näistä periaatteista seuraa, että verovelvollisilla täytyy olla oikeus tietää etukäteen, mikä heidän verotuksellinen tilanteensa on, ja nojautua tätä tarkoitusta varten arvonlisäverolainsäädännön ilmaisujen tavanomaiseen merkitykseen.(83)

85. Lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on vakiintuneesti katsonut jäsenvaltioiden verotuksen alalla yleisesti hyväksymän näkemyksen mukaisesti, että verovelvolliset saavat halutessaan järjestää liiketoimintansa siten, että he pyrkivät keventämään verovelvoitteitaan. Yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa BLP Group antamassaan tuomiossa, että "yrittäjän valinta verovapaiden liiketoimien ja veronalaisten liiketoimien välillä voi perustua eri osista koostuvaan kokonaisuuteen ja erityisesti arvonlisäverotukselliseen harkintaan".(84) Ei ole olemassa lakisääteistä velvoitetta hoitaa liiketoimintaa sillä tavoin, että valtion verotulot maksimoidaan. Perusperiaatteena on vapaus valita vähiten verotettu tapa hoitaa liiketoimintaa kustannusten minimoimiseksi.(85) Toisaalta tällainen valinnanvapaus on olemassa ainoastaan arvonlisäverojärjestelmässä annettujen laillisten mahdollisuuksien laajuudessa. Väärinkäytön arvonlisäverojärjestelmässä kieltävän periaatteen normatiivisena tavoitteena on nimenomaan niiden valinnanmahdollisuuksien rajojen määrittelemine, jotka yhteiset arvonlisäverosäännöt ovat jättäneet avoimiksi verovelvollisille. Tällaisessa määritelmässä on otettava huomioon oikeusvarmuuden ja verovelvollisten luottamuksensuojan periaatteet.

86. Näiden periaatteiden nojalla arvonlisäverosääntöjen väärinkäytön estävän yhteisön oikeuden tulkintaperiaatteen soveltamisala on määriteltävä siten, että se ei haittaa laillista kaupankäyntiä. Tällainen potentiaalisesti kielteinen vaikutus vältetään kuitenkin silloin, jos väärinkäytön kiellon katsotaan tarkoittavan sitä, että verovelvollisen vaatima oikeus evätään ainoastaan silloin, jos asianomaisella taloudellisella toiminnalla ei ole mitään muuta objektiivista selitystä kuin vaateen

aikaansaaminen veroviranomaisia vastaan ja jos oikeuden tunnustaminen olisi ristiriidassa yhteisen arvonlisäverojärjestelmän asianomaisilla säännöksillä tavoiteltujen päämäärien ja tulosten kanssa. Vaikka tällainen taloudellinen toiminta ei ole lainvastaista, sitä ei ole syytä suojella oikeusvarmuutta ja luottamuksensuojaa koskevilla yhteisön oikeusperiaatteilla, koska sen ainoa todennäköinen tarkoitus on itse oikeusjärjestyksen tavoitteiden vääristäminen.

87. Tästä syystä katson, että arvonlisäverojärjestelmään sovellettava väärinkäytön käsite yhteisön oikeudessa toimii kaksi tekijää sisältävän tutkintamallin mukaisesti. Molempien tekijöiden on täyttyvä, jotta voidaan todeta, että kyseessä on yhteisön oikeuden väärinkäyttö tällä alalla. Ensimmäinen vastaa yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Emsland-Stärke antamassaan tuomiossa mainitsemaa subjektiivista tekijää, mutta se on subjektiivinen ainoastaan siltä osin kuin sillä pyritään varmistamaan kyseisten toimenpiteiden tarkoitus. Tämä tarkoitus – jota ei saa sekoittaa kyseiseen liiketoimeen osallistuvien subjektiiviseen aikomukseen – on määriteltävä objektiivisesti sen perusteella, että kyseiselle liiketoimelle ei ole mitään muuta taloudellista perustelua kuin verotuksellisen edun saaminen. Tätä osatekijää voidaan siten pitää *itsenäisyyteen liittyvänä tekijänä*. Kansallisten viranomaisten on näet sitä soveltaessaan ratkaistava, onko riidanalaisella toiminnalla jokin itsenäinen perusta, jolla sitä voidaan kyseiseen tapaukseen liittyvissä olosuhteissa jollain tavoin perustella taloudellisesti, jos veronäkökohdat jätetään sivuun.

88. Ehdotetun testin toinen tekijä vastaa asiassa Emsland-Stärke annetussa tuomiossa mainittua ns. objektiivista tekijää. Se on itse asiassa teleologinen tekijä, jossa väärinkäytetyiksi väitettyjen yhteisön oikeussääntöjen päämäärää ja tavoitteita verrataan riidanalaisella toiminnalla saavutettuun päämäärään ja tuloksiin. Tämä jälkimmäinen tekijä ei ole tärkeä ainoastaan sen vuoksi, että se tarjoaa mittapuun, johon nähden kyseisen toiminnan päämäärää ja tuloksia on arvioitava. Se on myös turvana niitä tapauksia varten, joissa toiminnan ainoana tarkoituksena saattaisi olla verovelvoitteen pienentäminen mutta jossa päämäärä on todellisuudessa tulos valinnasta sellaisten eri verojärjestelyjen välillä, jotka yhteisön lainsäätäjä on pyrkinyt jättämään avoimiksi. Mikäli siis verovelvollisen esittämän vaateen hyväksymisen ja oikeussäännöllä tavoiteltavien päämäärien ja tulosten välillä ei ole ristiriitaa, väärinkäyttöön ei voida vedota.

89. Väärinkäytön kiellolla ei ole merkitystä tulkintaperiaatteena, mikäli harjoitettavalle taloudelliselle toiminnalle saattaa olla jokin muu selitys kuin pelkkä verotuksellisten etujen saaminen veroviranomaisiin nähden. Sellaisissa tilanteissa oikeussäännön tulkitseminen siten, että sillä ei kirjoittamattoman yleissäännön perusteella anneta tällaista etua, merkitsisi liian laajan harkintavallan antamista veroviranomaisille sen ratkaisemisessa, mitä tietyn liiketoimen päämääristä pitäisi pitää ensisijaisena. Sillä luotaisiin huomattavaa epävarmuutta taloudellisten toimijoiden hyväksyttävien valintojen osalta ja aiheutettaisiin haittaa liiketoimille, jotka ovat selvästi suojelemisen arvoisia sillä edellytyksellä, että ne ovat ainakin jossain määrin tavanomaisten liiketaloudellisten tavoitteiden sanelemia.

90. Ei ole epäilystäkään siitä, että on oltava mahdollista, että myös niissä tapauksissa, joissa liiketoimiin vaikuttavat sekä verotukseen että muuhun kuin verotukseen liittyvät näkökohdat, voitaisiin asettaa muitakin rajoituksia niille vaateille, jotka perustuvat liiketoimiin, joilla vaihtelevassa määrin ensisijaisesti pyritään saamaan verotuksellisia etuja. Tämä edellyttää kuitenkin asianmukaisia kansallisia lainsäädäntötoimia. Pelkkä tulkinta ei riitä. Tällaisiin toimiin saattaisi sisältyä sellaisia yleisempiä väärinkäytön vastaisia säännöksiä, joita joissain jäsenvaltioissa on annettu ja joita sovelletaan muun muassa arvonlisäveroon, ja niiden soveltamisala, toimintatavat tai vaikutukset saattavat poiketa väärinkäytön kieltämistä koskevasta yhteisön oikeuden tulkintaperiaatteesta arvonlisäveron alalla.(86) Tällaista lainsäädäntöä annettaessa on joka tapauksessa noudatettava 27 artiklan mukaista menettelyä ja yhteisöjen tuomioistuimen tältä osin vahvistamia rajoituksia.(87)

91. Edellä esitetyn perusteella katson siten, että on olemassa yhteisön oikeussääntöjen väärinkäyttöä koskeva yhteisön oikeuden tulkintaperiaate, joka on sovellettavissa myös kuudenteen direktiiviin. Tämän periaatteen mukaan kuudennen direktiivin säännöksiä on tulkittava siten, että kun kaksi objektiivista tekijää täyttyy, niillä ei anneta oikeuksia, jotka saattaisivat vaikuttaa olevan niiden sanamuodon perusteella käytettävissä. Ensinnäkin se, että verotuksellisen edun muodollisena perustana olevilla oikeussäännöillä tavoiteltuja päämääriä ja tuloksia ei saavutettaisi, mikäli oikeus annettaisiin. Toiseksi se, että vaadittu oikeus perustuu taloudelliseen toimintaan, jolle ei objektiivisesti arvioiden ole mitään muuta selitystä kuin vaaditun oikeuden saaminen.

4. Vähennysoikeutta koskevien kuudennen direktiivin säännösten tarkoitus ja niiden tulkinta yhteisön oikeuden väärinkäytön kieltämistä koskevan periaatteen mukaisesti

92. Nyt käsiteltäviin kolmeen asiaan liittyy ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden antavien yhteisön oikeussääntöjen väitetty väärinkäyttö. Edellä kuvatun väärinkäyttöä koskevan tutkintamallin mukaan on aluksi välttämätöntä määritellä vähennysoikeutta koskevien kuudennen direktiivin säännösten päämäärät ja tavoitteet. Sen jälkeen kansalliset tuomioistuimet kykenevät ratkaisemaan, saavutettaisiinko nämä päämäärät niiden käsiteltävinä olevissa asioissa, mikäli vähennysoikeus tai ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palautus annettaisiin valittajille niissä olosuhteissa, joissa niitä vaaditaan.

93. Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan perusteella on vastakohtaispäätelmänä selvää, että mikäli verovelvollinen suorittaa arvonlisäverosta vapautettuja palveluja, hänellä ei ole oikeutta vähentää arvonlisäveroa, joka on maksettu kyseiseen verosta vapautettuun toimintaan käytetyistä tavaroista tai palveluista.(88) Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi todennut tältä osin, että "kyseessä olevilla tavaroilla ja palveluilla on oltava suora ja välitön yhteys verotettavaan liiketoimintaan".(89) Ei riitä, että ne liittyvät vain epäsuorasti verovelvollisen verollisiin liiketoimintaan, koska tämä edellyttäisi sitä, että otettaisiin huomioon verovelvollisen tavoittelema lopullinen päämäärä, eikä tällä päämäärällä voi olla tässä yhteydessä merkitystä.(90) Verovelvollisen oikeus vähentää suorittamistaan palveluista maksettavasta arvonlisäverosta verollisten palvelujen suorittamiseksi tehtyihin ostoihin sisältyvä arvonlisävero on neutraalisuusperiaatteen ilmentymä.(91) Arvonlisävero on näet yleinen välillinen kulutusvero, joka on tarkoitettu yksityisten kuluttajien maksettavaksi.(92) Vastaavasti sama periaate edellyttää, että verovelvollisella *ei saa olla* oikeutta vähentää tai saada palautuksena arvonlisäveroa, joka on maksettu sen verosta vapautettuja liiketoimia varten vastaanotetuista palveluista. Niin kauan kuin verovelvollisten luovuttamista tavaroista tai suorittamista palveluista ei kanneta arvonlisäveroa, kuudennessa direktiivissä välttämättä pyritään estämään se, että he saisivat palautuksena vastaavan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron. Tämä johtaa siihen komission istunnossa painottamaan seuraukseen, että kuudennessa direktiivissä tarkoitettu vapautus arvonlisäverosta ei merkitse sitä, että kuudennessa direktiivillä olisi pyritty vapauttamaan lopullinen kuluttaja kokonaan verovelvoitteista.(93)

94. Nyt käsiteltävissä kolmessa asiassa ennakkoratkaisupyynnöistä ilmenee kuitenkin, että käytännössä verovelvolliset, joilla edellä kuvatun arvonlisävero vähennysjärjestelmän päämäärien mukaisesti saisi olla oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero tai saada se palautetuksi vain hyvin pienestä osuudesta ostojaan, ovat ottaneet käyttöön järjestelyjä, joiden avulla ne ovat kyenneet kiertämään tämän lopputuloksen ja saamaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron täysimääräisenä takaisin. Asiassa BUPA, joka on hieman erilainen, vaikuttaa siltä, että käyttöön otettu järjestely mahdollistaa sen, että BUPA todellisuudessa edelleen saa hyväkseen nollaverokantajjärjestelyn, joka lakkasi olemasta voimassa Yhdistyneessä kuningaskunnassa 1.1.1998 ja joka korvattiin vapautusjärjestelyllä, johon ei liity vähennysoikeutta.(94)

95. On joka tapauksessa oltava kansallisten tuomioistuinten tehtävänä todeta, onko ostoihin

sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden tai palautusoikeuden myöntäminen sitä vaativille verovelvollisille nyt käsiteltävissä asioissa kuudennen direktiivin asianomaisilla säännöksillä tavoiteltujen päämäärien ja tavoitteiden mukaista, sellaisina kuin ne on edellä yksilöity. Mikäli kansalliset tuomioistuimet toteavat, että nämä päämäärät saavutetaan ainoastaan osittain – siltä osin kuin verosta vapautetuilla verovelvollisilla on oikeus saada takaisin tietty osuus ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta – vähennysoikeutta koskevia kuudennen direktiivin säännöksiä on tulkittava siten, että niillä annetaan kyseisille verovelvollisille oikeus saada ostoihin sisältyvä arvonlisävero takaisin tämän osuuden osalta. Tilanne näyttäisi olevan tällainen asioissa Halifax ja Huddersfield, joissa molemmat osittain verosta vapautetut yhteisöt voisivat ilmeisesti saada vähennyksen ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta, joskin vain suhteellisesti sovellettavan alemman verokannan mukaan.

96. Yhteisön oikeuden väärinkäytön kieltä koskevan periaatteen toisen tulkintatekijän osalta on niin ikään kansallisten tuomioistuinten tehtävänä määritellä, onko asianomaisten verovelvollisten harjoittama taloudellinen toiminta kohdistettu johonkin muuhun kuin verotuksellisen edun saamiseen. Kansallisten tuomioistuinten on toisin sanoen ratkaistava, voidaanko riidanalaisilla liiketoimilla katsoa olevan itsenäinen taloudellinen peruste, joka ei liity pelkkään arvonlisäveron kiertämistä tai sen maksamisen lykkäämistä koskevaan päämäärään.

97. Mikäli kansalliset tuomioistuimet toteavat näissä tapauksissa, että nämä kaksi tekijää täyttyvät, on katsottava, että asianomaisissa arvonlisäveron vähennysoikeutta tai oikeutta palautukseen koskevissa kuudennen direktiivin säännöksissä ei anneta tätä oikeutta tai annetaan se vain osittain, kun niitä tulkitaan asianmukaisesti yhteisön oikeuden väärinkäytön kieltämistä koskevan periaatteen mukaisesti.

5. Kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan tulkinta siltä osin kuin sillä on merkitystä asian BUPA kannalta

98. Käsittelen tutkimukseni päätteeksi tiettyjä asiaan BUPA liittyviä erityisiä seikkoja, joita on mielestäni perusteltua tarkastella erikseen kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan valossa.

99. Asiassa BUPA riidanalaiset järjestelyt mahdollistavat käytännössä tavaroiden hankintoihin sisältyvän arvonlisäveron palautuksen saamisen sellaisen ajanjakson aikana, jolloin tätä oikeutta ei ollut enää olemassa. Ennakkomaksujärjestelyillä on keskeinen merkitys arvonlisäveron optimointiin tähtäävän järjestelyn menestyksen varmistamisessa. Haluaisin tässä yhteydessä kiinnittää huomiota siihen, että kuten ennakkoratkaisupyyntöstä ilmenee, ennakkomaksusopimuksissa viitataan nimenomaisesti mihin tahansa ”lääkkeisiin [tai proteeseihin], joita BHL [tai GDL] haluavat ostaa” niiden tuotteiden joukosta, jotka on kuvattu yleisluonteisesti ennakkomaksusopimusten liitteinä olevissa luetteloissa. Sen lisäksi, että BHL tai GDL määrittelevät nämä lääkkeet ja proteesit tulevaisuudessa, kumpi tahansa osapuoli voi myös purkaa sopimuksen yksipuolisesti, jolloin purkaminen merkitsee sitä, että kaikki ennakkomaksut, joita ei ole vielä käytetty lääkkeiden tai proteesien ostoihin, maksetaan kokonaan takaisin.

100. Kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa viitataan tilanteisiin, joissa ”ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan ennakkomaksu”. Kun tätä 10 artiklan 2 kohdan toista alakohtaa tulkitaan oikein, se edellyttää mielestäni sitä, että jotta tämä säännös kattaisi ennakkomaksut tavaroista tai palveluista, nämä tavarat tai palvelut on eriteltävä, kun ennakkomaksu suoritetaan. Pelkkä ennakkomaksu tavaroista, jotka on yleisluonteisesti mainittu luettelossa, josta ostaja saa tulevaisuudessa valita yhden tai useampia tai jättää valitsematta mitään niistä, tilanteessa, jossa ostaja kykenee milloin tahansa purkamaan sopimuksen yksipuolisesti ja saamaan takaisin ennakkomaksun käyttämättömän osuuden, ei ole riittävä peruste katsoa, että ennakkomaksu olisi kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan

toisessa kohdassa tarkoitettu ”ennakkomaksu”. Siltä osin kuin kansallinen tuomioistuin voi pitää asiassa BUPA riidanalaisten kaltaisia ennakkomaksusopimuksia lähinnä edellä kuvatulla tavalla tulevaisuuteen suuntautuvina ostosopimuksina, ne eivät tässä tilanteessa kuulu kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan toisen alakohdan soveltamisalaan.

101. Mikäli kansallinen tuomioistuin kuitenkin katsoo, että asian BUPA tosiseikasto on ristiriidassa tässä kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohdan toiselle alakohdalle ehdotetun tulkinnan kanssa, on edelleen mahdollista arvioida arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevien yhteisön oikeussääntöjen väärinkäyttöä. Tällainen väärinkäyttö on mielestäni olemassa, mikäli asiaan BUPA liittyvät ennakkomaksujärjestelyt toteutettiin ilman mitään muuta selitystä ehdoin, joita kansallisen tuomioistuimen on objektiivisesti arvioitava, mutta sellaisen käytännön lopputuloksen saavuttamiseksi, joka estää sen, että saavutettaisiin 1.1.1998 jälkeen sovellettavalla yhteisellä arvonlisäveron vähennysjärjestelyllä tavoiteltavat päämäärät eli verosta vapauttaminen ilman vähennysoikeutta.

IV Ratkaisuehdotus

102. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että yhteisöjen tuomioistuin vastaisi VAT and Duties Tribunal, Londonin, High Courtin ja VAT and Duties Tribunal, Manchesterin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Asioissa C-255/02 ja C-223/03:

1. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 ja 4 artiklassa käytettyjä käsitteitä ”taloudellinen toiminta” ja ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamat tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset” olisi tulkittava siten, että kutakin riidanalaista liiketointa on tarkasteltava objektiivisesti ja sellaisenaan. Tässä yhteydessä sillä, että tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan ainoana aikomuksena verotuksellisen edun saaminen, ei ole merkitystä.

2. Kuudetta direktiiviä pitäisi tulkita siten, että sillä ei anneta verovelvolliselle oikeutta vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero tai saada se palautetuksi yhteisön oikeussääntöjen väärinkäytön kieltämisestä koskevan yhteisön oikeuden tulkintaperiaatteen mukaisesti, mikäli kaksi objektiivista tekijää täyttyy kansallisten tuomioistuinten arvioitavina olevin tavoin. Ensinnäkin se, että oikeuden muodollisena perustana olevilla oikeussäännöillä tavoiteltuja päämääriä ja tuloksia ei saavutettaisi, mikäli vaadittu oikeus todella annettaisiin. Toiseksi se, että vaadittu oikeus perustuu toimintaan, jolle ei ole mitään muuta selitystä kuin vaaditun oikeuden saaminen.

Asiassa C-419/02:

1. Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 2 ja 4 artiklassa käytettyjä käsitteitä ”taloudellinen toiminta” ja ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamat tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset” olisi tulkittava siten, että kutakin riidanalaista liiketointa on tarkasteltava objektiivisesti ja sellaisenaan. Tässä yhteydessä sillä, että tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan ainoana aikomuksena verotuksellisen edun saaminen, ei ole merkitystä.

2. Kuudennen direktiivin 10 artiklan 2 kohtaa pitäisi tulkita siten, että silloin kun suoritetaan ennakkomaksu yksilöimättömistä tavaroista, jotka on yleisluonteisesti mainittu luettelossa, josta ostaja saa tulevaisuudessa valita yhden tai useampia tai jättää valitsematta mitään niistä, tilanteessa, jossa ostaja kykenee joka tapauksessa milloin tahansa purkamaan sopimuksen

yksipuolisesti ja saamaan luettelossa mainittujen ja ostajan yksilöimättömien tavaroiden ostoihin vielä käyttämättömien ennakkomaksujen osuuden takaisin, olisi katsottava, että tällaista maksua ei ole suoritettu 10 artiklan 2 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetulla tavalla ”ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta” maksettavana ennakkomaksuna, eikä arvonlisäverosaatava sen perusteella näin ollen synny ”vastaanotetun määrän osalta – – sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan”.

1 – Alkuperäinen kieli: portugali.

2 – EYVL L 145, s. 1.

3 – Sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18)

4 – Sellaisena kuin se oli voimassa ennen kuin sitä muutettiin 10.2.2004 annetulla neuvoston direktiivillä 2004/15/EY (EYVL L 52, s. 61).

5 – Kuudennen direktiivin 19 artiklan 1 kohdan toisen alakohdan mukaan ostoihin sisältyvän veron vähennyksen suhdeluku on laskettava vuosiperusteella.

6 – Kyseisen artiklan mukaan ”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”.

7 – Vuoden 1994 VAT Actin 6 §:n 4 momentissa säädetään vastaavasti, että ”jos tavaroiden luovuttaja tai palvelujen suorittaja laskuttaa niistä arvonlisäveron ennen 2 tai 3 momentin nojalla sovellettavaa ajankohtaa tai jos hän vastaanottaa siitä maksun ennen 2 tai 3 momentin nojalla sovellettavaa ajankohtaa, tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen katsotaan tapahtuvan, kun lasku laaditaan tai maksu otetaan vastaan”. Lisäksi vuoden 1994 VAT Actin 10 §:n 2 momentin mukaan ”verotettava tapahtuma ja verosaatava syntyvät silloin kun tavara luovutetaan tai palvelu suoritetaan. – – Jos ennen tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta maksetaan ennakkomaksu, verosaatava syntyy vastaanotetun määrän osalta kuitenkin sillä hetkellä, jolloin maksu otetaan vastaan”.

8 – Direktiivin 13 C artiklan a kohdassa säädetään, että ”jäsenvaltiot voivat myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen – – kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta”.

9 – Eli kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdan mukaisesti.

10 – Tilanne on tällainen huolimatta siitä, että Manchester Tribunal ei esitä kysymyksiä kuudennen direktiivin asianomaisten säännösten tulkinnasta vaan pikemminkin siitä, miten lakia olisi sovellettava asian tosiseikastoon, mikä on selvästi yksinomaan kansallisten tuomioistuinten ratkaistavana oleva asia.

11 – Manchester Tribunal ei esittänyt tätä kysymystä asiassa C-223/03 (Huddersfield), koska ennakkoratkaisupyyntönsä mukaan se oli jo esitetty yhteisöjen tuomioistuimelle asiassa C-255/02 (Halifax). Manchester Tribunal jätti siten asian käsittelemisen yhteisöjen tuomioistuimen tehtäväksi ja piti tätä erityistä kysymystä koskevan ennakkoratkaisupyyntönsä esittämistä tarpeettomana.

12 – Asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 19 kohta

ja asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomio 21.9.1988 (Kok. 1988, s. 4797, Kok. Ep. IX, s. 615, 15 kohta).

13 – Ks. esim. em. asiassa Rompelman annetun tuomion 19 kohta; asia 235/85, komissio v. Alankomaat, tuomio 26.3.1987 (Kok. 1987, s. 1471, 8 kohta); asia C-186/89, Van Tiem, tuomio 4.12.1990 (Kok. 1990, s. I-4363, 17 kohta) ja asia C-305/01, MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring GmbH, tuomio 26.6.2003 (Kok. 2003, s. I-6729, 42 kohta).

14 – Em. asiassa Rompelman annetun tuomion 19 kohta ja em. asiassa 50/87, komissio v. Ranska, annetun tuomion 15 kohta.

15 – Em. asiassa komissio v. Alankomaat annetun tuomion 8 kohta.

16 – Em. asiassa komissio v. Alankomaat annetun tuomion 8 kohta. Ks. myös asia C-408/97, komissio v. Alankomaat, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6417, 25 kohta); asia C-260/98, komissio v. Kreikka, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6537, 26 kohta); asia C-359/97, komissio v. Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6355, 41 kohta); asia C-358/97, komissio v. Irlanti, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6301, 29 kohta) ja asia C-276/97, komissio v. Ranska, tuomio 12.9.2000 (Kok. 2000, s. I-6251, 31 kohta).

17 – Esim. asia 70/83, Kloppenburg, tuomio 22.2.1984 (Kok. 1984, s. 1075, Kok. Ep. VII, s. 513, 11 kohta); asia 348/85, Tanska v. komissio, tuomio 15.12.1987 (Kok. 1987, s. 5225, 19 kohta); asia C-209/96, Yhdistynyt kuningaskunta v. komissio, tuomio 1.10.1998 (Kok. 1998, s. I-5655, 35 kohta); asia C-301/97, Alankomaat v. neuvosto, tuomio 22.11.2001 (Kok. 2001, s. I-8853, 43 kohta) ja asia C-17/01, Sudholz, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-0000, 34 kohta).

18 – Ks. asia 325/85, Irlanti v. komissio, tuomio 15.12.1987 (Kok. 1987, s. 5041, 18 kohta; em. asiassa 326/85, Alankomaat v. komissio, annetun tuomion 24 kohta; em. asiassa Sudholz annetun tuomion 34 kohta ja asia C-169/80, Gondrand Frères ja Garancini, tuomio 9.7.1981 (Kok. 1981, s. 1931, 17 kohta).

19 – Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus nojautuu tässä yhteydessä asiassa 269/86, Mol, 5.7.1988 annettuun tuomioon (Kok. 1988, s. 3627); asiassa 289/86, Happy Family, 5.7.1988 annettuun tuomioon (Kok. 1988, s. 3655, Kok. Ep. IX, s. 523) ja asiassa C-283/95, Fischer, 11.6.1998 annettuun tuomioon (Kok. 1998, s. I-3369).

20 – Ks. esim. em. asiassa Rompelman annetun tuomion 19 kohta ja asiassa Fischer annetun tuomion 27 kohta. Ks. julkisasiamies Fennellyn asiassa C-158/98, Coffeshop Siberië, antaman ratkaisuehdotuksen 12 kohta (Kok. 1999, s. I-3971).

21 – Asia 294/82, Senta Einberger, tuomio 28.2.1984 (Kok. 1984, s. 1177, Kok. Ep. VII, s. 521); asia C-111/92, Lange, tuomio 2.8.1993 (Kok. 1993, s. I-4677, 16 kohta); em. asiassa Happy Family annetun tuomion 20 kohta; em. asiassa Mol annetun tuomion 18 kohta; asia C-3/97, Goodwin ja Unstead, tuomio 28.5.1998 (Kok. 1998, s. I-3257, 9 kohta); em. asiassa Coffeshop Siberië annetun tuomion 14 ja 21 kohta ja asia C-455/98, Salumets ym., tuomio 29.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4993, 19 kohta).

22 – Em. asiassa Happy Family annetun tuomion 20 kohta ja asiassa Mol annetun tuomion 18 kohta.

- 23 – Em. asiassa Coffeshop Siberië annetun tuomion 21 kohta; em. asiassa Lange annetun tuomion 12 kohta; em. asiassa Fischer annetun tuomion 20 kohta ja em. asiassa Salumets ym. annetun tuomion 19 ja 20 kohta.
- 24 – Em. asiassa Senta Einberger annettu tuomio; asiassa Happy Family annetun tuomion 23 kohta ja asia C-343/89, Witzemann, tuomio 6.12.1990 (Kok. 1990, s. I-4477, Kok. Ep. X, s. 615, 20 kohta).
- 25 – Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus myöntää joka tapauksessa huomautuksissaan nimenomaisesti sen, että vaikka riidanalaisten liiketoimien tarkoituksena on veronkierto, ne eivät ole lainvastaisia.
- 26 – Asia C-150/99, Stockholm Lindöpark, tuomio 18.1.2001 (Kok. 2001, s. I-493); asia C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, tuomio 2.5.1996 (Kok. 1996, s. I-2395) ja asia C-275/01, Sinclair Collis, tuomio 12.6.2003 (Kok. 2003, s. I-5965).
- 27 – Yhdistynyt kuningaskunta viittaa tässä yhteydessä asiassa C-155/94, Wellcome Trust, 20.6.1996 annettuun tuomioon (Kok. 1996, s. I-3013, 31–36 kohta) ja asiassa C-60/90, Polysar Investments, 20.6.1991 annettuun tuomioon (Kok. 1991, s. 3111, Kok. Ep. XI, s. I-239, 12 kohta)
- 28 – Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että ravintola-alan liiketoimille on ominaista, että ne koostuvat erilaisista palvelujen kokonaisuuksista ja muista toiminnoista, joista ruuan toimittaminen on vain yksi tekijä ja joista suurin merkitys on palveluilla (em. asiassa Faaborg-Gelting Linien annetun tuomion 14 kohta).
- 29 – Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että ”golfkentän käyttöpalveluun kuuluu tavanomaisesti aina passiivinen toimi, jolla kenttä luovutetaan käytettäväksi, minkä lisäksi siihen kuuluu paljon muuta kaupallista toimintaa, josta palvelun tarjoaja vastaa, kuten käytön valvonta, kentän hoito ja ylläpito sekä muiden tilojen tarjoaminen käytettäväksi jne.” Täysin poikkeuksellisia olosuhteita lukuun ottamatta golfkentän vuokrausta ei näin ollen voida pitää tältä kannalta tarkastellen ensisijaisena palvelusuorituksena (asiassa Stockholm Lindöpark annetun tuomion 26 kohta).
- 30 – Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kun otettiin huomioon kaikki liiketoimeen liittyneet olosuhteet, kyseisen oikeuden luovutus ei ollut kiinteän omaisuuden vuokrausta. Liikehuoneiston tilojen hallinta oli pelkästään väline toteuttaa sopimuksen tarkoituksena oleva palvelu ”eli se, että annetaan yksinoikeus myydä savukkeita liikkeessä sinne sijoitetuin ja huolletuin automaatein niiden tuotosta saatavaa osuutta vastaan” (asiassa Sinclair Collis annetun tuomion 30 ja 31 kohta).
- 31 – Ks. erityisesti päätelmät, joita on tehty asiassa Coffeshop Siberië annetun tuomion 22 kohdassa. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi siinä yhteydessä, että vaikka vuokratussa paikassa harjoitetaan rikosoikeudellisesti moitittavaa toimintaa, minkä johdosta vuokraus saattaa olla laissa kiellettyä, se ei millään tavoin muuta sitä, että vuokraus on kuudennen direktiivin soveltamisalaan kuuluvaa taloudellista toimintaa.
- 32 – Asia C-230/94, Enkler, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4517).
- 33 – Em. asiassa Enkler annetun tuomion 27 kohta.
- 34 – Em. asiassa Enkler annetun tuomion 27 kohta.
- 35 – Asia C-400/98, Breitsohl, tuomio 8.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4321).

36 – Asia C-110/94, INZO, tuomio 29.2.1996 (Kok. 1996, s. I-857).

37 – Em. asiassa INZO annetun tuomion 24 kohta; asiassa Breitsohl annetun tuomion 39 kohta ja asia C-110/98, Gabalfrisa, tuomio 21.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1577).

38 – Ks. tässä yhteydessä myös asia C-4/94, BLP Group, tuomio 6.4.1995 (Kok. 1995, s. I-983, 24 kohta). Yhdistynyt kuningaskunta toteaa perustellusti, että arvonlisäveroa on sovellettava todellisen taloudellisen tilanteen mukaan ja että ulkoisilla seikoilla ei ole ratkaisevaa merkitystä. Se nojautuu tässä yhteydessä asiassa C-260/95, DFDS, 20.2.1997 annettuun tuomioon (Kok. 1997, s. I-1005), jossa katsottiin, että tanskalaisen emoyhtiön kokonaan omistama Yhdistyneessä kuningaskunnassa sijaitseva tytäryhtiö, jonka kautta se suoritti palvelujaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa, oli tanskalaisen emoyhtiön kuudennen direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa tarkoitettu kiinteä toimipaikka Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Lisäksi siinä katsottiin, että tämä yhdistävä tekijä oli ensisijainen palvelun suorittajan kotipaikkaan nähden. Siinä asiayhteydessä katsottiin todellisen taloudellisen tilanteen perusteella, että tytäryhtiö oli pelkkä tanskalaisen emoyhtiön sivutoimipiste. DFDS ei kuitenkaan missään tapauksessa pyrkinyt jättämään arvonlisäveron kiertämiseksi kuudennen direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle toimintoja, jotka olivat objektiivisesti arvioiden taloudellista toimintaa, pelkästään sillä perusteella, että niistä sovittiin ja ne suoritettiin verovelvollisen ja kokonaan sen määräysvallassa olevien muiden oikeushenkilöiden välillä. Kyseiseen tuomioon ei voida nojautua sen perustelemiseksi, että objektiivisesti arvioiden taloudellisena toimintana pidettävät toimet olisi jätettävä kuudennen direktiivin soveltamisalan ulkopuolelle.

39 – Se oli lisäksi veronkiertojärjestelyn keskeinen osatekijä, koska se kattoi kaikki LPDS:n suoritukset kyseisen verovuoden aikana, ja niiden perusteella LPDS:llä oli oikeus vaatia CWPI:n saman ajanjakson aikana LPDS:n suorittamista rakennuspalveluista perimän ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamista.

40 – Ks. asia C-62/93, BP Supergaz, tuomio 6.7.1995 (Kok. 1995, s. I-1883, 16–18 kohta; asia C-98/98, Midland Bank, tuomio 8.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4177, 29 kohta) ja asia C-16/00, Cibo Participations, tuomio 27.9.2001 (Kok. 2001, s. I-6663, 30 kohta).

41 – Ks. palvelujen tarjoamisen vapauden osalta esim. asia 33/74, Van Binsbergen, tuomio 3.12.1974 (Kok. 1974, s. 1299, Kok. Ep. II, s. 385, 13 kohta); asia C-148/91, Veronica, tuomio 3.2.1993 (Kok. 1993, s. I-487, Kok. Ep. XIV, s. I-17, 12 kohta) ja asia C-23/93, TV10, tuomio 5.10.1994 (Kok. 1994, s. I-4795, Kok. Ep. XVI, s. I-161, 21 kohta); työntekijöiden vapaan liikkuvuuden osalta asia 39/86, Lair, tuomio 21.6.1988 (Kok. 1988, s. 3161, Kok. Ep. IX, s. 481, 43 kohta); tavaroiden vapaan liikkuvuuden osalta asia 229/83, Leclerc, tuomio 10.1.1985 (Kok. 1985, s. 1, Kok. Ep. VIII, s. 1, 27 kohta). Myös asiassa 115/78, Knoors, 7.2.1979 annetussa tuomiossa (Kok. 1979, s. 399, Kok. Ep. IV, s. 321, 25 kohta) yhteisöjen tuomioistuin myönsi henkilöiden vapaan liikkuvuuden ja sijoittautumisvapauden osalta nimenomaisesti, että ”jäsenvaltioilla saattaa olla oikeutettu intressi estää se, että tietyt sen kansalaiset pyrkivät perustamissopimuksella käyttöön otettujen mahdollisuuksien avulla kiertämään ammatillista koulutusta koskevaa kansallista lainsäädäntöä”. Ks. myös vahvistava toteamus asiassa C-61/89, Bouchoucha, tuomio 3.10.1990 (Kok. 1990, s. I-3551, 14 kohta) ja asia C-370/90, Singh, tuomio 7.7.1992 (Kok. 1992, s. I-4265, Kok. Ep. XIII, s. I-19, 24 kohta).

42 – Asia C-206/94, Palletta, tuomio 2.5.1996 (Kok. 1996, s. I-2357, 24 kohta).

43 – Asia 125/76, Cremer, tuomio 11.10.1977 (Kok. 1977, s. 1593, 21 kohta).

44 – Asia C-8/92, General Milk Products, tuomio 3.3.1993 (Kok. 1993, s. I-779, 21 kohta). Ks.

yhteisen maatalouspolitiikan osalta myös asia 250/80, Schumacher, tuomio 27.10.1981 (Kok. 1981, s. I-2465, 16–18 kohta), jossa yhteisöjen tuomioistuin omaksui perinteisen teleologisen lähestymistavan ilman että oikeuksien väärinkäyttöä koskevaa periaatetta olisi tarvinnut ottaa huomioon.

45 – Ks. asia C-367/96, Kefalas, tuomio 12.5.1998 (Kok. 1998, s. I-2843, 20 ja 28 kohta) ja asia C-373/97, Diamantis, tuomio 23.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1705, 33 kohta).

46 – Asia C-212/97, Centros, tuomio 9.3.1999 (Kok. 1999, s. I-1459, 24 kohta). Ks. myöhemmin sijoittautumisoikeuden väitetyn väärinkäytön osalta asia C-167/01, Inspire Art, tuomio 30.9.2003 (Kok. 2003, s. I-10155, 136 kohta) ja myös asia C-436/00, X ja Y, tuomio 21.11.2002 (Kok. 2002, s. I-10829, 41 ja 45 kohta).

47 – Yhteisöjen tuomioistuin joutui myös esimerkiksi asiassa Kefalas ja Diamantis tutkimaan sitä ongelmaa, miten kansalliset tuomioistuimet soveltavat oikeuksien väärinkäyttöä koskevia kansallisia säännöksiä rajoittaakseen yhteisön oikeudessa annettujen oikeuksien käyttöä.

48 – Ks. julkisasiamies La Pergolan asiassa Centros antaman ratkaisuehdotuksen 20 kohta.

49 – Ks. mm. em. asiassa Diamantis annetun tuomion 33 kohta.

50 – Tämä ilmenee esim. em. asiassa Kefalas annetun tuomion 21 kohdasta, missä yhteisöjen tuomioistuin toteaa, että tarvitaan sääntöjä sen arvioimiseksi, "onko yhteisön oikeussääntöön perustuvaa oikeutta käytetty väärin".

51 – Ks. tältä osin julkisasiamies Tesaaron asiassa Kefalas antaman ratkaisuehdotuksen 27 kohta, jossa hän totesi, että "yhteisöjen tuomioistuin on siis myöntänyt tähän asti, että jokainen kansallinen oikeusjärjestys voi käyttää omia oikeussääntöjään (jotka kieltävät 'lain kiertämisen', 'valeoikeustoimet' tai, miksipä ei, 'oikeuden väärinkäytön') estääkseen yhteisön oikeussäännöksiin vetoamisen – tarkkaan määritellyissä tilanteissa".

52 – Tämä näkemys ilmenee esim. em. asiassa Palletta annetun tuomion 25 kohdasta, asiassa Kefalas annetun tuomion 21 ja 22 kohdasta, asiassa Diamantis annetun tuomion 34 ja 35 kohdasta ja asiassa Centros annetun tuomion 24 ja 25 kohdasta.

53 – Yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Centros antamansa tuomion 25 kohdassa, että "vaikka kansalliset tuomioistuimet voivat tällaisissa tilanteissa tapauskohtaisesti objektiivisten seikkojen perusteella ottaa huomioon sen, että asianomainen henkilö on käyttänyt oikeuttaan väärin tai menetellyt vilpillisesti, jättääkseen tarvittaessa soveltamatta häneen yhteisön oikeuden niitä säännöksiä ja määräyksiä, joihin asiassa on vedottu, kansallisten tuomioistuinten on tällaista menettelyä arvioidessaan otettava huomioon myös kyseisillä yhteisön säännöksillä ja määräyksillä tavoitellut päämäärät".

54 – Ks. esim. em. asiassa Kefalas annetun tuomion 24, 25 ja 29 kohta ja asiassa Centros annetun tuomion 26, 27 ja 30 kohta.

55 – Asia C-110/99, Emsland-Stärke, tuomio 14.12.2000 (Kok. 2000, s. I-11569).

56 – EYVL 1979, L 317, s. 1.

57 – Em. asiassa Emsland-Stärke annetun tuomion 52 kohta.

58 – Em. asiassa Emsland-Stärke annetun tuomion 53 kohta.

59 – Ks. tältä osin julkisasiamies Alberin asiassa Emsland-Stärke antaman ratkaisuehdotuksen 69 kohta: "tuonti- ja vientiliiketoimien lainmukaisuuden arvioinnin mittapuuna on siis kulloistenkin säännösten tarkoitus". Ks. myös tuomion 52 kohta. Myös julkisasiamies Tizzano totesi asiassa C-200/02, Zhu ja Chen, 18.5.2004 antamansa ratkaisuehdotuksen 114 kohdassa (ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa), että jotta olisi mahdollista puhua oikeuden väärinkäytöstä, "on selvitettävä, toimiiko asianosainen kyseessä olevan oikeuden antavaan yhteisön oikeussääntöön vedotessaan tämän säännön hengen tai soveltamisalan vastaisesti". Hän korosti ratkaisuehdotuksensa 115 kohdassa sitä, että väärinkäytön tutkinnassa on arviointiperusteena "ensisijaisesti se, onko sen yhteisön oikeussäännön, jossa tämä oikeus annetaan, tarkoituksia ja tavoitteita vääristelty".

60 – Em. asiassa Diamantis annetun tuomion 33 kohta; asia C-441/93, Pafitis, tuomio 12.3.1996 (Kok. 1996, s. I-1347, 68 kohta); em. asiassa Kefalas annetun tuomion 22 kohta.

61 – Ks. tältä osin asiassa Centros annetun tuomion 27 kohta, jossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että kun otettiin huomioon tarkoitus, jota varten sijoittautumisoikeus myönnetään, se, että henkilö perustaa jäsenvaltioon yrityksen avatakseen sivuliikkeen toisessa jäsenvaltiossa viimeksi mainitun jäsenvaltion ankarampien yhtiölainsäädännön kiertämiseksi, "ei sinänsä voida pitää sijoittautumisoikeuden väärinkäyttönä". Sijoittautumisoikeuden soveltamisalan rajoittamisessa otettiin huomioon myös aikaisempi tulkinta, jonka yhteisöjen tuomioistuin oli tältä osin esittänyt asiassa C-79/85, Segers, 10.7.1986 antamassaan tuomiossa (Kok. 1986, s. 2375, 16 kohta).

62 – Ks. tästä Kjellgren, A., "On the Border of Abuse" julkaisussa *European Business Law Review*, 2000, s. 192. Yhteisöjen tuomioistuin noudatti myös asiassa Emsland-Stärke antamassaan tuomiossa, jossa väärinkäytön käsitettä kehitettiin edelleen, asianomaisten säännösten tulkintaa koskevaa lähestymistapaa. Tältä osin on oireellista, että yhteisöjen tuomioistuimen tuomion tuomiolauselmassa todetaan, että "asetusta (ETY) N:o 2730/79 on tulkittava siten, että – –". Nyt käsiteltävien asioiden tutkimisen kannalta ei ole mielestäni merkitystä sillä, onko tästä periaatteesta vähitellen tulossa yhteisön oikeuden itsenäinen oikeusperiaate, kuten D. Simon ja A. Rigaux esittävät artikkelissaan "La technique de consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire: l'exemple de l'abus de droit" julkaisussa *Mélanges en hommage à Guy Isaac, 50 ans de droit communautaire*, osa 2, Presse de l'Université des Sciences Sociales, Toulouse, 2004, s. 579.

63 – Kuten yksi kirjoittaja on todennut (em. Kjellgren, "On the border of abuse", s. 193) "Väärinkäyttöä koskeva yhteisöjen tuomioistuimen periaate perustuu suureksi osaksi itse kyseisten yhteisön oikeussääntöjen tulkintaan: väärinkäyttöä koskeva kysymys muuttuu siten kysymykseksi siitä, kuuluuko väitetty väärinkäyttö säännöksen soveltamisalaan vai ei". Ks. tästä myös julkisasiamies La Pergolan asiassa Centros antaman ratkaisuehdotuksen 20 kohta

64 – Asiassa Emsland-Stärke annetussa tuomiossa esitetty viittaus subjektiiviseen osatekijään on lisäksi täysin ymmärrettävissä, kun otetaan huomioon kyseiseen asiaan liittyneet olosuhteet, sillä liiketoimen osapuolten aikomuksena oli heti alusta lähtien se, että tavara saapuisi uudelleen yhteisön alueelle, eikä niillä ollut aikomusta viedä tavaraa Sveitsiin lopullisesti. Omaksuttu U-käännöstyyppinen menettely oli vain kulissi (vaikkakin todellinen kulissi), joka peitti erilaisen todellisuuden eli sen, että osapuolet eivät olleet missään vaiheessa tarkoittaneet, että tavara poistuisi lopullisesti yhteisön alueelta. Asiassa Emsland-Stärke annettuun tuomioon liittyvää liiketoimintaa voidaan siten pitää valeliiketoimena, koska kaikilla asianomaisilla osapuolilla oli yhteisenä aikomuksena se, että käytetyillä asiakirjoilla ja toteutetuilla toimilla ei todellisuudessa olisi niitä oikeudellisia seurauksia (oikeuksia ja velvoitteita), joita ne uskottelivat kolmansille osapuolille niillä olevan.

65 – Ks. em. asiassa Emsland-Stärke annetun tuomion 50 kohta, jossa kuvataan kyseisen tuomion kohteena ollutta väärinkäyttöä ”puhtaasti muodolliseksi yhteisön alueelta poistoimittamiseksi, joka on toteutettu vain vientituen saamiseksi”. Yhteisöjen tuomioistuin on pitänyt muissa yhteyksissä tietyn toiminnan tai käyttäytymisen ”ainoata tarkoitusta” objektiivisesti perusteena, jonka mukaan väärinkäytön olemassaoloa arvioidaan. Ks. esim. asia 229/83, Leclerc, tuomio 10.1.1985 (Kok. 1985, s. 1, Kok. Ep. VIII, s. 1, 27 kohta), jossa todetaan, että yhteisön oikeuteen ei voida nojautua silloin, kun tavarat ”on viety ainoastaan takaisintuontitarkoituksessa käsiteltävänä olevan kaltaisen lainsäädännön kiertämistä varten”, ja em. asia Lair, tuomion 43 kohta, jossa todetaan, että ”jos voidaan todeta objektiivisten seikkojen perusteella, että työntekijä menee jäsenvaltioon ainoastaan päästäkseen erittäin lyhyen työskentelykauden jälkeen osalliseksi opintotukijärjestelmästä, on todettava, että asiaa koskevat yhteisön säännökset, määräykset ja toimet eivät kata kyseisiä väärinkäyttöjä”.

66 – Totean tältä osin, että yhteisöjen tuomioistuin ei käyttänyt esim. asiassa Emsland-Stärke antamassaan tuomiossa ilmaisua ”oikeuksien väärinkäyttö”. Yhteisöjen tuomioistuin käytti sen sijaan ilmaisua ”väärinkäyttö”. Yhteisöjen tuomioistuin on niin ikään todennut jälleen pelkästään väärinkäyttöön viitaten asiassa C-109/01, Akrich, 23.9.2003 annettuun tuomioon (Kok. 2003, s. I-9607, 57 kohta), että kyseessä on ”väärinkäyttö” ja että siksi ”asetuksen N:o 1612/68 10 artiklaa ei sovelleta, kun jäsenvaltion kansalainen ja yhteisön ulkopuolisen maan kansalainen ovat solmineet lumeavioliiton yhteisön ulkopuolisten maiden kansalaisiin sovellettavien maahantulon ja oleskelun koskevien säännösten kiertämiseksi” (tuomion tuomiolauselman toinen kappale). Kyseisen asian kohteena on selvästi väärinkäytön tulkintaperiaate. Väärinkäytön periaatteen soveltaminen johtaa siihen, että yhteisön oikeussääntöä ei sovelleta, ja siten siihen päätelmään, että oikeutta ei anneta – kyseessä ei ollut yhteisön lainsäädännössä todellisuudessa annetun oikeuden käytön rajoittaminen.

67 – Em. asiassa Kefalas annetun ratkaisuehdotuksen 24 kohta. Ks. vastaavasti em. Simon, D., ja Rigaux, A., ”La technique de consécration d'un nouveau principe”, s. 568, jossa kirjoittajat toteavat, että ”le système juridique communautaire n'échappe pas au risque, qu'on retrouve dans tout ordre juridique, de pratiques qui se conforment formellement à la règle, mais en détournent abusivement l'application”.

68 – On yleisesti tunnettua, että jokaiseen oikeussääntöön ja jokaiseen oikeuteen liittyy väärinkäytön mahdollisuus ja että oikeusjärjestelmässä ei voida lähtökohtaisesti hyväksyä tätä. Ks. Cadiet, L., ja Tournéau, P., ”Abus de Droit”, teoksessa *Recueil Dalloz (Droit Civil)*, 2002, s. 3 ja 4 sekä Ghestin ja Goubeaux, *Traité de Droit Civil, Introduction générale*, 3^e édition, LGDJ, Paris, 1990, s. 673–676 ja 704, joissa viitataan ”oikeuksien väärinkäytön” kaltaisiin oikeuskäytäntöön perustuviin periaatteisiin (samaa voidaan sanoa myös ”lain kiertämisestä”), joita tuomioistuimet alun perin kehittivät estääkseen sen, että säännösten muodollinen ja mekaaninen soveltaminen johtaisi tuloksiin, jotka eivät olisi oikeusjärjestelmän tavoitteiden kannalta hyväksyttävissä.

69 – Yhdistetyt asiat C-487/01 ja C-7/02, Gemeente Leusden, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, 76 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa). Ks. vastaavasti myös julkisasiamies Tizzanon samoissa yhdistetyissä asioissa antaman ratkaisuehdotuksen 98 ja 99 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen.

70 – Ks. tässä yhteydessä näkemys, jonka julkisasiamies Alber esitti asiassa Emsland-Stärke antamansa ratkaisuehdotuksen 80 kohdassa siitä, että Euroopan yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamisesta annetun asetuksen N:o 2988/95 4 artiklan 3 kohta ”ei luo uutta oikeusperustetta, [vaan siinä] on kodifioitu yhteisön oikeudessa voimassa oleva yleinen oikeusperiaate”. Tästä syystä se, sovellettiinko käsiteltävään asiaan tällaista väärinkäytön kieltoa koskevaa periaatetta, ei riippunut siitä, että asetus N:o 2988/95 tuli sittemmin voimaan.

71 – Ks. edellä alaviitteessä 70 mainitun ratkaisuehdotuksen 10 kohta.

72 – Ks. esim. Saksassa Abgabenordnung-nimisen asetuksen 42 § (ks. Kruse ja Düren julkaisussa Tipke ja Kruse, *Abgabenordnung, Finanzordnung*, Otto Schmitdt, Köln, 2003, 42 §), johon sisältyy lakiin perustuvien oikeudellisten rakenteiden väärinkäytön avulla tapahtuvan veronkierron käsite (”Steuerumgehung durch Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten”); Itävallassa Bundesabgabenordnung-nimisen asetuksen 22 § (BGBl. nro 194/1961), sellaisena kuin se on muutettuna, joka myös sisältää vastaavanlaisen yksityisoikeudellisten muotojen ja oikeudellisten rakenteiden väärinkäytön käsitteen (”Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts”); Suomessa verotusmenettelystä annetun lain 1558/1995 28 §, jossa niin ikään sovelletaan yksityisoikeuden väärinkäytön käsitettä verolainsäädäntöön; Luxemburgissa vuoden 1994 Loi d’adaptation fiscale -nimisen lain 6 §:n 1 momentti, jossa niin ikään sovelletaan samankaltaista väärinkäytön käsitettä. Portugalissa Lei Geral Tributária -nimisen lain (Decreto Lei 398/98, 17.12.1998) 38 §:n 2 momenttiin, sellaisena kuin se on muutettuna 27.6.1999 annetulla lailla nro 100/99 ja myöhemmällä lainsäädännöllä, sisältyy yleinen veronkierron vastainen säännös, jonka mukaan ”oikeustoimilla, jotka on lähinnä tai pääasiassa suunniteltu keinotekoisien välineiden – tai lakiin perustuvien muotojen väärinkäytön avulla” verovelvoitteiden vähentämiseksi, ei saa olla verotuksellisia vaikutuksia. Espanjassa Ley General Tributaria -nimisen lain (Ley 58/2003, 17.12.2003) 15 §:ssä, joka koskee verolainsäädännön soveltamisessa ilmeneviä ristiriitoja (”Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”), käytetään sellaisia käsitteitä kuin ilmeisen keinotekoiset toimet tai liiketoimet; Ranskassa Livre des procédures fiscales -nimisen lain L. 64 §:ssä sovelletaan oikeuksien väärinkäytön käsitettä verolainsäädännössä, ja siihen sisältyy oikeuksien väärinkäyttö vaoikeustoimilla ja oikeuksien väärinkäyttö lakia kiertämällä; Irlannissa Tax Consolidation Act 1997 -nimisen lain 811 §:n 2 momenttiin sisältyy yleinen veronkierron vastainen säännös, joka on otsikoitu veron kiertämiseksi suoritettavat liiketoimet, ja siinä käytetään esimerkiksi sellaisia käsitteitä kuin liiketoimet, ”joita ei suoriteta tai ole tarkoitettu ensisijaisesti muuta tarkoitusta kuin verotuksellisen edun saamista varten” (ks. 811 §:n 2 momentin c kohdan ii kohta); Italiassa 8.10.1997 annetulla Decreto Legislativo nro 358 (Gazzetta Ufficiale nro 249, 24.10.1997) voimaan saatetun Decreto Leggen 600/1973 37bis §:ään sisältyy yleinen veronkierron vastainen säännös, joka perustuu käsitteeseen toimenpiteet, joille ei ole hyväksyttävää taloudellista perustetta (”atti privi di valide ragioni economiche”); Ruotsissa Lag om skatteflykt -nimisen lain (veronkierrosta annettu laki, 1995:575) 2 §:ään sisältyy yleinen veronkierron vastainen säännös, jossa viitataan verotuksellisen edun käsitteeseen oikeustoimen tärkeimpänä syynä. Alankomaissa tuomioistuimet viittaavat usein oikeuskäytännön käsitteeseen fraus legis vero-oikeudessa, jolloin on pohdittava sitä, onko liiketoimen taustalla oleva ainoa tai ratkaiseva tarkoitus verotuksellisen edun saaminen.

73 – Asia 5/84, Direct Cosmetics, tuomio 13.2.1985 (Kok. 1985, s. 617, 37 kohta).

74 – Em. asiassa C-50/87, komissio v. Ranska, annetun tuomion 22 kohta; asiassa C-97/90, Lennertz, 11.7.1991 annetun tuomion 35 kohta (Kok. 1991, s. I-3795) ja asiassa C-412/03, Hotel Skandic Gåsabäck, 20.1.2005 annetun tuomion 26 kohta (Kok. 2005, I-0000).

75 – Asia 324/82, komissio v. Belgia, tuomio 10.4.1984 (Kok. 1984, s. 1861, 31 ja 32 kohta).

Yhteisöjen tuomioistuin lisäsi erityisesti veronkierron estämisen osalta yhdistetyissä asioissa 138/86 ja 139/86, *Direct Cosmetics Ltd*, 12.7.1988 antamassaan tuomiossa (Kok. 1988, s. 3937, Kok. Ep. IX, s. 545, 21–24 kohta), että jäsenvaltio saa toteuttaa kuudennen direktiivin säännöksistä poikkeavia toimenpiteitä estääkseen veronkiertoa, vaikka verovelvollisen liiketoimintaa objektiivisesti arvioiden harjoitetaan ilman verotukselliseen etuun liittyvää tarkoitusta. On kuitenkin huomautettava, että veropetoksen, veronkierron ja verolainsäädännön rikkomisen käsitteet eroavat toisistaan eri jäsenvaltioissa. Yhdistyneessä kuningaskunnassa veron kiertäminen on laillista toisin kuin veropetos, joka on lainvastaista. Koska Yhdistyneessä kuningaskunnassa ei ole olemassa verolainsäädännön väärinkäyttöä koskevaa yleistä käsitettä, on mahdotonta tehdä muissa jäsenvaltioissa yleistä erottelua lainvastaisen väärinkäyttöä merkitsevän verosuunnittelun (vastaa Ranskassa käsitettä "évasion fiscale" tai Portugalissa käsitettä "evasão fiscal") ja lainmukaisin, vaikkakin veroviranomaisten keskuudessa varmasti epäsuositun tavanomaisen verosuunnittelun (Ranskassa "habileté fiscale" tai Portugalissa "evitamento fiscal") välillä. Ks. tästä Frommel, S. N., "tax law and abuse of rights", *Intertax* 1991/2, s. 54–81, erityisesti s. 57.

76 – Ks. em. asiassa *BP Soupergaz* annetun tuomion 35 kohta: "17 artiklan 1 ja 2 kohdassa osoitetaan täsmällisesti veron perusteen määrittelyssä käytettävät yksityiskohtaiset säännöt sekä vähennysoikeuden syntymisen edellytykset ja sen laajuus. Jäsenvaltioille ei jätetä minkäänlaista harkintavaltaa niiden täytäntöönpanossa."

77 – Ks. asia C-106/89, *Marleasing*, tuomio 13.11.1990 (Kok. 1990, s. I-4135, Kok. Ep. X, s. 599, 8 kohta: "Kansallisen tuomioistuimen on kansallista lainsäädäntöä soveltaessaan, riippumatta siitä, onko kyse direktiiviä edeltävistä tai sen jälkeen annetuista säännöksistä, tulkittava kansallista lainsäädäntöä mahdollisimman pitkälle direktiivin sanamuodon ja tarkoituksen mukaisesti, jotta direktiivissä tarkoitettu tulos saavutettaisiin". Ks. Tästä Farmer, P., "VAT Planning: Assessing the 'Abuse of Rights' Risk", *The Tax Journal*, 27.5.2002, s. 16.

78 – Ks. asia C-62/00, *Marks & Spencer*, tuomio 11.7.2002 (Kok. 2002, s. I-6325, 27 kohta): "Direktiivin vaikutukset eivät lakkaa sellaisten kansallisten toimenpiteiden toteuttamisen vuoksi, joilla direktiivi pannaan asianmukaisesti täytäntöön, ja – jäsenvaltio on myös tällaisten täytäntöönpanosäännösten antamisen jälkeen edelleen velvollinen varmistamaan tehokkaasti, että direktiiviä sovelletaan täysimääräisesti." Ks. myös julkisasiamies Geelhoedin antaman ratkaisuehdotuksen 42 kohta, jossa hän toteaa, että "soveltamisesta vastaavan viranomaisen ja kansallisen tuomioistuimen velvollisuutena on valvoa, että direktiivissä tarkoitettu tulos turvataan".

79 – Ks. em. asiassa *Gemeente Leusden* annetun tuomion 78 kohta.

80 – On riittävää mainita siitä, että tällainen periaate voi olla osa erityisistä "oikeuksien väärinkäytön" tai "lain kiertämisen" periaatteista romaanis-germaanisten oikeusjärjestelmien yksityisoikeudessa, mutta vaikka esimerkiksi verolainsäädännössä nimet saattavat olla samankaltaiset, perusteet, joiden mukaan ne toimivat, eroavat huomattavasti. Esimerkiksi Ranskassa edellä alaviitteessä 70 mainitun *Livre des procédures fiscales* -nimisen lain L 64 §:ään sisältyvä verolainsäädännön oikeuksien väärinkäytön käsite on kaksijakoinen, sillä se sisältää valeliiketoimet ja liiketoimet, joihin liittyy "lain kiertämistä". Oikeuksien väärinkäytöllä ei siten ole Ranskan verolainsäädännössä samaa merkitystä kuin Ranskan varallisuusosoikeudessa tai sopimusoikeudessa. Ks. Cozian, M., "La notion d'abus de droit en matière fiscale" julkaisussa *Gazette du Palais, Doctrine*, 1993, s. 50–57, ja Ranskan ja Yhdistyneen kuningaskunnan välisen vertailevan tutkimuksen osalta em. Frommel, S., *United Kingdom tax law and abuse of rights*, s. 57 ja 58.

81 – Ks. em. asiassa *Gemeente Leusden* annetun tuomion 57 kohta; asia C-381/97, *Belgocodex*, tuomio 3.12.1998 (Kok. 1998, s. I-8153, 26 kohta); asia C-396/98, *Schlostra*, tuomio 8.6.2000

(Kok. 2000, s. I-4279, 44 kohta) ja em. asiassa Marks & Spencer annetun tuomion 44 kohta.

82 – Ks. em. asiassa Gemeente Leusden annetun tuomion 58, 65 ja 69 kohta.

83 – Ks. yhdistetyt asiat 92/87 ja 93/87, komissio v. Ranska ja Yhdistynyt kuningaskunta, tuomio 22.2.1989 (Kok. 1989, s. 405, 22 kohta) ja em. asiassa Sudholz annetun tuomion 34 kohta. Ks. vastaavasti myös edellä alaviite 18, jossa viitataan analogisesti arvonlisäveroon sovellettavaan oikeuskäytäntöön.

84 – Em. asia BLP Group, tuomion 26 kohta; asia C-108/99, Cantor Fitzgerald, tuomio 9.10.2001 (Kok. 2001, s. I-7257, 33 kohta) ja em. asiassa Gemeente Leusden annetun tuomion 79 kohta.

85 – Veronmaksu on varmasti kustannus, jonka taloudellinen toimija saa perustellusti ottaa huomioon valitessaan eri vaihtoehtoja liiketoimintansa hoitamiseen, edellyttäen, että hän noudattaa verovelvoitteitaan. Jotkut henkilöt saattavat epäillä tämän vapauden moraalisuutta, mutta eivät varmastikaan sen laillisuutta.

86 – Useiden jäsenvaltioiden käyttöön ottamia yleisluonteisia kansallisia väärinkäyttöä ehkäiseviä säännöksiä (kuvattu alaviitteessä 71) voidaan myös ainakin lähtökohtaisesti soveltaa arvonlisäveroon kyseisissä jäsenvaltioissa. Tämä koskee Ranskaa, Saksaa, Itävaltaa, Espanjaa, Suomea, Irlantia, Luxemburgia ja Portugalia.

87 – Ks. edellä 78 kohta. Yhteisöjen tuomioistuin on lisäksi 27 artiklan yhteydessä hyväksynyt sen, että ”mikään ei estä sulkemasta [tiettyjä tapauksia] yleisellä ja abstraktisella säännöksellä sen soveltamisalan ulkopuolelle”. Ks. asia C-63/96, Skripalle, tuomio 20.5.1997 (Kok. 1997, s. I-2847, 29 kohta).

88 – Ks. em. asiassa BLP Group annetun tuomion 28 kohta; asia C-302/93, Debouche, tuomio 26.9.1996 (Kok. 1996, s. I-4495, 16 kohta) ja em. asiassa Armbrecht annetun tuomion 27 ja 28 kohta. Ks. myös Terra ja Kajus, *A Guide to VAT*, s. 802 sekä Farmer ja Lyal, *EC Tax Law*, s. 190 ja 191.

89 – Em. asiassa BLP Group annetun tuomion 19 kohta; asiassa Midland Bank annetun tuomion 30–33 kohta; asiassa Cibo Participations annetun tuomion 31–35 kohta. Ks. myös em. asiassa Armbrecht annetun tuomion 29 kohta.

90 – Em. asiassa BLP Group annetun tuomion 19 ja 24 kohta; asiassa Midland Bank annetun tuomion 20 kohta ja asiassa Cibo Participations annetun tuomion 29 kohta.

91 – Kuten sekä em. asiassa C-50/87, komissio v. Ranska, annetun tuomion 15 kohdassa että asiassa Rompelman annetun tuomion 19 kohdassa todettiin: ”vähennysjärjestelmällä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan kaiken sen liiketoiminnan yhteydessä maksetusta tai maksettavasta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen täydellisen neutraalisuuden – – *edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on arvonlisäveron alaista*” (kursivointi tässä).

92 – Ks. em. Terra, B., ja Kajus, J., s. 361–365.

93 – Tietty osuus ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta, jota ei voida vähentää ja joka verovelvollisten on maksettava, sisällytetään lopullisen kuluttajan maksamaan hintaan.

94 – Nyt käsiteltävien asioiden kohteena olevien toimintojen ja asiassa C-296/95, EMU Tabac, 2.4.1998 annetussa tuomiossa (Kok. 1998, s. I-1605) tarkastelun kohteena olleen liiketoiminnan, joka kansallisen tuomioistuimen esittämän kuvauksen mukaan mahdollisti sen, että Yhdistyneen

kuningaskunnan asukkaat kykenivät nojatuoleistaan nousematta saamaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa Luxemburgissa sijaitsevasta kaupasta ostettua tupakkaa, välillä on tiettyjä yhtäläisyyksiä. Kyseisen tuomion kohteena ollut järjestely perustui edustajien käyttämiseen ja mahdollisti käytännössä sen, että yksittäisten asiakkaiden ei tarvinnut maksaa Yhdistyneen kuningaskunnan valmisteveroa, joka on suurempi kuin Luxemburgin. Kuten julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomer totesi ratkaisuehdotuksensa 89 kohdassa, ”kansallinen tuomioistuin voisi viimeisenä keinonaan, mikäli tarpeen, jättää kantajien esittämän säännöksen (verottaminen alkuperämaassa) soveltamatta sillä perusteella, että sen soveltaminen käsiteltävänä olevaan asiaan olisi direktiivin [92/12/ETY] hengen ja sen päämäärien vastaista ja että se heikentäisi direktiivin muiden säännösten tehokasta vaikutusta. Tällä tavoin kansallinen tuomioistuin soveltaisi vain yleistä oikeusperiaatetta, joka kieltää kaikenlaisen lainkiertämisen”. Yhteisöjen tuomioistuimen vastaus perustui direktiivin asianomaisten säännösten eli 8 artiklan tulkintaan, ja se katsoi, että niitä pitäisi tulkita siten, että niitä ei voida soveltaa silloin, kun valmisteveron alaisten tavaroiden osto ja/tai kuljetus on tapahtunut asiamiehen välityksellä (ks. tuomion 37 kohta).