YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

21 päivänä helmikuuta 2006 *

Asiassa C-255/02,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka VAT and Duties Tribunal, London (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 27.6.2002 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 11.7.2002, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Halifax plc,

Leeds Permanent Development Services Ltd ja

County Wide Property Investments Ltd

vastaan

Commissioners of Customs & Excise,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

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

julkisasiamies: M. Poiares Maduro,
kirjaaja: hallintovirkamies K. Sztranc,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 23.11.2004 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd ja County Wide Property Investments Ltd, edustajinaan K. P. E. Lasok, QC, ja barrister M. Patchett-Joyce, solicitor S. Garrettin valtuuttamina,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään J. Collins ja R. Caudwell, avustajinaan J. Peacock ja C. Vajda, QC, sekä barrister M. Angiolini,

— Ranskan hallitus, asiamiehinään G. de Bergues ja C. Jurgensen-Mercier,

— Irlanti, asiamiehenään D. J. O'Hagan, avustajanaan A. M. Collins, SC,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.4.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18; jäljempänä kuudes direktiivi), tulkintaa.

2 Tämä ennakkoratkaisupyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Halifax plc (jäljempänä Halifax), Leeds Permanent Development Services Ltd (jäljempänä Leeds Development) ja County Wide Property Investments Ltd (jäljempänä County) ja toisaalta Commissioners of Customs & Excise (jäljempänä Commissioners) ja joka koskee sitä, että Commissioners hylkäsi Leeds Developmentin ja Countyn Halifax plc Groupin verorasituksen keventämissuunnitelman yhteydessä esittämät vaatimukset, jotka koskivat arvonlisäveron vähentämistä tai sen palauttamista.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

4 Tämän direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin tämän artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa. Kyseisen 2 kohdan mukaan "taloudellinen toiminta" kattaa kaiken tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittaman toiminnan ja muun muassa aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämisen jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.

5 Kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaan "'tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa".

6 Kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdan mukaan "'palvelujen suorituksella' tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta".

7 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdan mukaan tiettyjä siinä lueteltuja poikkeuksia lukuun ottamatta jäsenvaltioiden on vapautettava verosta kiinteän omaisuuden vuokraus. Direktiivin 13 artiklan C kohdan ensimmäisen alakohdan a alakohdan mukaan jäsenvaltiot voivat kuitenkin myöntää verovelvollisilleen oikeuden verotuksen valitsemiseen näiden liiketoimien osalta.

8 Kyseisen direktiivin 13 artiklan B kohdan d alakohdassa säädetään, että jäsenvaltiot vapauttavat arvonlisäverosta tietyt toimet rahoituspalvelujen alalla.

9 Direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

"Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisäveron, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle."

10 Sellaisten tavaroiden ja palvelujen osalta, joita verovelvollinen käyttää sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, kuudennen direktiivin 17 artiklan 5 kohdan ensimmäisessä alakohdassa täsmennetään, että "vähennys voidaan myöntää vain siitä arvonlisäveron osasta, joka vastaa ensin mainittujen liiketoimien suhteellista osuutta".

11 Tämän saman säännöksen toisen alakohdan mukaan "tämä suhdeluku on laskettava 19 artiklan mukaisesti kaikista verovelvollisen suorittamista liiketoimista".

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Halifax on pankki. Sen harjoittama toiminta on suurelta osin arvonlisäverotonta. Pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä sillä oli oikeus vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa alle 5 prosenttia.

13 Halifaxin esittämien huomautusten mukaan Leeds Development on kiinteistökehitysyhtiö ja County kiinteistökehitys- ja sijoitusyhtiö.

14 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Leeds Development, County sekä Halifax plc Groupin toinen kyseessä oleviin toimiin osallistunut yhtiö eli Halifax Property Investments Ltd (jäljempänä Property) ovat kaikki Halifaxin kokonaan omistamia tytäryhtiöitä. Leeds Development ja County ovat kumpikin rekisteröityneet erillisiksi verovelvollisiksi arvonlisäverotuksessa, mutta Property ei.

15 Halifaxin oli rakennutettava liiketoimintaansa varten puhelinpalvelukeskuksia (call centres) neljälle eri rakennuspaikalle eli Cromac Woodiin ja Dundonaldiin Pohjois-Irlannissa, Livingstoniin Skotlannissa ja West Bankiin Leedsiin Koillis-Englannissa, ja näiden osalta sillä oli joko noin 125 vuoden maanvuokra, täysi omistusoikeus tai täysi käyttöoikeus.

16 Se teki ensinnäkin 17.12.1999 Cusp Ltd:n, joka on riippumaton kiinteistökehitysyhtiö, kanssa sopimuksen Cromac Woodin rakennuspaikan rakentamiseksi. Se irrottautui tämän jälkeen tästä sopimuksesta 28.2.2000 tehdyllä uudistussopimuksella, ja County otti vastatakseen sen oikeuksista ja velvollisuuksista.

17 Halifax, Leeds Development, County ja Property tekivät 29.2.–6.4.2000 tietyn määrän eri rakennuspaikkoja koskevia sopimuksia. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että nämä toimet vastasivat toisiaan kaikkien rakennuspaikkojen osalta.

18 Cromac Woodin, Dundonaldin ja Livingstonin rakennuspaikkojen osalta Halifax teki Leeds Developmentin kanssa 29.2.2000 yhteensä 59 000 000 Englannin punnan (GBP) arvoisia luottosopimuksia, joiden mukaan se antaisi tälle luottoina riittävän suuria summia, jotta tämä voisi hankkia näitä rakennuspaikkoja koskevat oikeudet ja rakennuttaa ne.

19 Halifax ja Leeds Development tekivät niin ikään sopimuksen siitä, että kyseisillä alueilla suoritettaisiin tiettyjä rakennustöitä. Halifax maksoi näitä töitä varten Leeds Developmentille vähän yli 120 000 GBP, josta lähes 20 000 GBP oli arvonlisäveroa. Leeds Development laati Halifaxille kolme kyseisen summan suuruista arvonlisäverolaskua, jotka oli kuitattu maksetuksi. Halifax teki lisäksi Leeds Developmentin kanssa sopimuksen, joka koski kunkin kolmen rakennuspaikan vuokrausta tälle ennakkomaksua vastaan 20 vuodeksi siten, että vuokralainen voisi jatkaa vuokrasopimuksen kestoa 99 vuoteen.

20 Leeds Development teki 29.2.2000 niin ikään kiinteistökehitys- ja rahoitussopimuksen Countyn kanssa, ja tämän sopimuksen mukaan Countyn oli rakennettava tai rakennutettava Cromac Woodin, Dundonaldin ja Livingstonin rakennuspaikat ja toteutettava työt, jotka Leeds Development oli sopinut tekevänsä tai teettävänsä Halifaxin kanssa tekemänsä sopimuksen perusteella.

21 Halifax maksoi samana päivänä Leeds Developmentille ensimmäiset luottoerät sekä maksun kyseisistä töistä, ja näiden suoritusten yhteismäärä oli 44 815 000 GBP. Tämä summa maksettiin pankkitilille, jota hoidettiin Leeds Developmentin antamien ohjeiden mukaisesti. Leeds Development pyysi, että vastaava summa, johon sisältyi yli 6 600 000 GBP arvonlisäveroa, maksettaisiin Countylle ennakkona tämän tekemistä tai teettämistä töistä. Kyseinen pankki vahvisti tämän toimen samana päivänä, minkä jälkeen kyseinen summa jätettiin yösäilöön. Samana päivänä County laati Leeds Developmentille arvonlisäverolaskun, joka oli kuitattu maksetuksi.

22 Kyseinen päivä eli 29.2.2000 oli myös Leeds Developmentin vuoden 2000 helmikuun ilmoituskauden viimeinen päivä. Tämä esitti ilmoituksen, jossa se vaati palautettavaksi noin 6 700 000 GBP:n suuruisen arvonlisäveron.

23 Leeds Developmentin ohjeiden mukaan 1.3.2000 siirrettiin 44 815 000 GBP:n suuruinen summa ja sille kertynyt korko Countyn nimellä toisessa pankissa avatulle tilille.

24 Halifax antoi 29.2.2000 tehdyn sopimuksen mukaisesti 6.4.2000 Leeds Developmentille vuokralle rakennuspaikat, jotka sijaitsevat Cromac Woodin, Dundonaldin ja Livingstonin alueilla, noin 7 400 000 GBP:n ennakkomaksua vastaan, ja kutakin vuokrasopimusta pidettiin arvonlisäverottomana suorituksena. Nämä ennakot rahoitettiin ottamalla alkuperäisten luottosopimusten perusteella lisää luottoa.

25 Samana päivänä Leeds Development sitoutui niin ikään siirtämään ennakkomaksua vastaan kunkin näistä vuokrasopimuksista Propertylle, ja luovutusten oli määrä tapahtua ensimmäisenä työpäivänä sen jälkeen, kun rakennustyöt olisi saatettu kullakin rakennuspaikalla päätökseen, ja niitä oli pidettävä arvonlisäverottomina suorituksina. Ennakkomaksu oli laskettava käyttäen laskentamallia, jonka oletettiin tuottavan Leeds Developmentille 180 000 GBP:n kokonaisvoiton. Property sitoutui puolestaan alivuokraamaan Cromac Woodin, Dundonaldin ja Livingstonin rakennuspaikat Halifaxille kussakin tapauksessa sellaista ennakkomaksua vastaan, joka laskettiin sen hinnan perusteella, jonka Property oli maksanut Leeds Developmentille kyseisten vuokrasopimusten luovutuksesta, lisättynä voittomarginaalilla. Propertyn oli määrä saada näistä alivuokraamisista 85 000 GBP:n kokonaisvoitto.

26 Leedsissä sijaitsevan West Bankin rakennuspaikan osalta Halifax ja Leeds Development tekivät 13.3.2000 luottosopimuksen sekä vuokrasopimuksen ja sopivat suoritettavista töistä. Halifax maksoi 41 900 GBP, joista vähän yli 6 000 GBP oli arvonlisäveroa, ensimmäisistä suoritetuista töistä, ja Leeds Development laati maksetuksi kuitatun arvonlisäverolaskun, joka vastasi tätä kokonaismäärää. Halifax maksoi ensimmäisen noin 3 000 000 GBP:n luottoerän Leeds Developmentille luottosopimuksen mukaisesti.

27 Samana päivänä Leeds Development ja County tekivät kiinteistökehitys- ja rahoitussopimuksen. Leeds Development suoritti ennakkomaksun Countylle, ja tämä laati suoritettuja töitä koskeneet maksetuiksi kuitatut sisältäneet arvonlisäverolaskut, joiden kokonaissumma oli 3 000 000 GBP, josta arvonlisäveron osuus oli noin 455 000 GBP. Vuoden 2000 maaliskuuta koskeneessa ilmoituksessaan Leeds Development vaati palautettavaksi lähes 455 000 GBP ostoihin sisältyvänä arvonlisäverona.

28 Halifax vuokrasi 6.4.2000 Leeds Developmentille West Bankin rakennusalueen, ja tehtiin sopimus, jonka mukaan Leeds Development sopi siirtävänsä kyseisen vuokrasopimuksen Propertylle ennakkomaksua vastaan. Toisella sopimuksella Property sopi alivuokraavansa rakennuspaikan Halifaxille.

29 Leeds Developmentin kanssa tehdyissä eri sopimuksissa tarkoitettujen töiden suorittamiseksi County teki sopimuksia riippumattomien urakoitsijoiden ja muiden rakennusalan ammatinharjoittajien kanssa (jäljempänä riippumattomat rakennusyritykset). Kansallinen tuomioistuin korostaa, että sopimukset voitiin tehdä vaiheittain riippumattomien rakennusyritysten kanssa ja että sen tietoon saatettujen sopimusten yhteydessä oli erillisiä sopimuksia, joissa Halifax oli osapuolena. Näissä erillisissä sopimuksissa taattiin Halifaxille muun muassa, että asianomainen riippumaton rakennusyritys täyttää tietyt tehtävät ja velvollisuudet.

30 Kansallinen tuomioistuin toteaa, että verotukselliset seuraukset, joihin edellä mainituilla sopimuksilla pyrittiin, olivat seuraavat:

— Halifax saisi vähentää vähennysprosenttinsa mukaisen osan arvonlisäverosta, joka liittyi töihin, joista sovittiin Leeds Developmentin kanssa tehdyissä sopimuksissa.

— Leeds Development saisi palautuksena vuoden 2000 helmikuun ilmoituskauden osalta Countyn 29.2.2000 päivätyssä laskussa mainitun arvonlisäveron eli yli 6 600 000 GBP ja vuoden 2000 maaliskuun ilmoituskauden osalta 13.3.2000 päivätyssä laskussa mainitun arvonlisäveron eli noin 455 000 GBP.

— County ilmoittaisi koko myyntiin sisältyvän arvonlisäveron, joka todettiin edellä mainituissa laskuissa, ja se saisi vähentää ostoihin sisältyvän arvonlisäveron niiden töiden osalta, jotka riippumattomat rakennusyritykset olivat suorittaneet.

— Leeds Developmentin 6.4.2000 tekemät sopimukset, jotka koskivat neljän alueen vuokrasopimuksen siirtämistä Propertylle, olisivat verottomia liiketoi-

mia. Koska nämä suoritukset kuuluivat toiseen tilikauteen, ne eivät merkitsisi muutoksia Leeds Developmentin oikeuksiin vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero vuoden 2000 helmi- ja maaliskuun ilmoituskausien osalta, jotka kuuluivat 31.3.2000 päättyneeseen tilikauteen.

31 Kansallisen tuomioistuimen mukaan tämän ratkaisun toimiminen edellytti seuraavien edellytysten täyttymistä:

— Halifax, Leeds Development ja County olivat kaikki kolme rekisteröityneet erillisiksi verovelvollisiksi arvonlisäverotuksessa.

— Koko ensimmäisen tilikauden Leeds Developmentin vakioveroprosentin alainen myynti muodostaisi mahdollisimman suuren osuuden sen kokonaismyynnistä. Tässä tarkoituksessa Leeds Developmentin veroton myynti eli se, että se luovutti oikeutensa rakennuspaikkoihin Propertylle, oli siirrettävä myöhemmälle tilikaudelle.

— Leeds Developmentin oikeuksien rakennuspaikkoihin oli oltava sellaisia, että niitä ei pidetty investointihyödykkeinä. Päinvastaisessa tapauksessa näiden oikeuksien luovuttaminen Propertylle olisi vaikuttanut sen vähennysoikeuksiin.

32 Commissioners hylkäsi 4. ja 7.7.2000 tekemillään päätöksillä Leeds Developmentin ja Countyn esittämät vähennysvaatimukset, jotka koskivat arvonlisäveroa, jonka riippumattomat rakennusyritykset olivat laskuttaneet Countylta.

33 Kansallisen tuomioistuimen mukaan Commissioners katsoi seuraavaa:

— Koska Leeds Development ei ollut suorittanut rakennustöitä Halifaxille eikä saanut Countylta rakennuspalveluja, näitä toimia ei voitu ottaa huomioon arvonlisäveroa määritettäessä.

— Kun järjestelyjä tarkastellaan niiden yleisessä asiayhteydessä, ne osoittavat, että Halifax oli saanut työsuorituksia riippumattomilta rakennusurakoitsijoilta eikä Leeds Developmentilta. Halifax sai siis vähentää kyseisiä töitä koskevan arvonlisäveron soveltamalla sen normaalia vähennysprosenttia.

34 Halifax, Leeds Development ja County nostivat kanteet Commissionersin päätöksistä VAT and Duties Tribunal, Londonissa. Halifax väitti, että näissä päätöksissä sitä kohdeltiin ikään kuin se olisi saanut verollisia rakennuspalveluja, joiden olisi pitänyt katsoa suoritetun Countylle. Leeds Development ja County väittivät, että nämä päätökset merkitsivät sitä, että niiden vaatimukset, jotka koskivat ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä tai palauttamista, hylättiin.

35 Halifax, Leeds Development ja County totesivat, että niiden kanteissa tarkoitettujen järjestelyjen puitteissa toteutetut toimet olivat aitoja. Paitsi riippumattomien rakennusyritysten luovutuksilla ja suorituksilla myös Countyn rakennuspalvelujen suorituksilla ja Leeds Developmentin rakennuspalvelujen suorituksilla ja rakennusmaan luovutuksilla oli kaupallisia tarkoituksia. Nämä kaksi yhtiötä ja Property saivat voittoa siitä, että ne osallistuivat näihin järjestelyihin. Vaikka nämä järjestelyt oli toteutettu siten, että saataisiin verotuksellinen etu, arvonlisäverojärjestelmä edellyttää niiden mukaan veron kantamista liiketoimikohtaisesti.

36 Commissioners väitti ensiksi, että toimi, jonka ainoana tarkoituksena on välttää arvonlisävero, ei itsessään ole "luovutus" tai "suoritus" eikä toimenpide, joka on osa "taloudellisen toiminnan" harjoittamista siinä mielessä, kuin nämä kuudennessa direktiivissä käytetyt ilmaisut on ymmärrettävä. Tämän tulkintaperiaatteen soveltaminen kyseessä oleviin järjestelyihin merkitsee Commissionersin mukaan, että Leeds Developmentin sitoumukset Halifaxia kohtaan eivät voineet olla "luovutuksia" tai "suorituksia", ja tämä pätee sen mukaan myös Countyn sitoumuksiin Leeds Developmentia kohtaan.

37 Commissioners väitti toiseksi, että yhteisön oikeuden yleisen periaatteen, jonka mukaan oikeuksien väärinkäyttö on ehkäistävä, mukaisesti sellaisia toimia ei voida ottaa millään tavoin huomioon, joiden ainoana tarkoituksena on arvonlisäveron välttäminen, vaan kuudennen direktiivin säännöksiä on sovellettava kyseisten tointen todellisen luonteen mukaisesti. Riippumatta siitä, mistä näkökulmasta näitä järjestelyjä tarkastellaan, on ilmeistä, että ainoastaan riippumattomat rakennusyritykset todella suorittivat rakennuspalveluja ja suorittivat niitä suoraan Halifaxille.

38 VAT and Duties Tribunal, London hylkäsi tämän kanteen 5.7.2001 tekemällään päätöksellä.

39 Halifax, Leeds Development ja County valittivat High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisioniin, joka kumosi kyseisen päätöksen ja palautti asian VAT and Duties Tribunal, Londonin käsiteltäväksi.

40 VAT and Duties Tribunal, London toteaa, että se nojautui 5.7.2001 tekemässään ensimmäisessä päätöksessä kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdan tulkintaan, jonka mukaan on pitäydyttävä toimien objektiivisissa ominaispiirteissä, ja päätteli, että kyseessä olevat toimet eivät olleet arvonlisäverotuksessa tarkoitettuja luovutuksia tai suorituksia. Kyseisen säännöksen tulkinta on nyt annettava yhteisöjen tuomioistuimen tehtäväksi.

41 Lisäksi kansallisen tuomioistuimen ensimmäisessä päätöksessä pääasia ratkaistiin ottamatta huomioon sitä, olivatko kyseisiin toimiin osallistuneet "väärinkäyttäneet oikeuksiaan". Koska tämä päätös kumottiin, kansallisen tuomioistuimen mukaan myös kyseisen periaatteen tulkinnasta on esitettävä kysymys.

42 Tämän osalta kansallinen tuomioistuin toteaa, että Halifaxin, Leeds Developmentin ja Countyn johtajien todistajanlausunnoista ilmenee, että näiden kahden jälkimmäisen yhtiön ainoana tarkoituksena niiden ryhtyessä kyseessä oleviin toimiin oli arvonlisäveron välttäminen. Toisin sanoen Halifax, Leeds Development ja County halusivat saada verotuksellisen edun toteuttamalla keinotekoisen suunnitelman veron kiertämiseksi. Kansallinen tuomioistuin viittaa tämän osalta asiassa C-110/99, Emsland-Stärke, 14.12.2000 annettuun tuomioon (Kok. 2000, s. I-11569, 53 kohta).

43 VAT and Duties Tribunal, London on päättänyt tässä tilanteessa lykätä asian käsittelyä ja esittää 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?"

Ensimmäisen kysymyksen a kohta

44 Ensimmäisen kysymyksensä a kohdalla kansallinen tuomioistuin tiedustelee, ovatko pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset toimet kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa, 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa, 5 artiklan 1 kohdassa ja 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia ja taloudellista toimintaa, kun niiden ainoana tarkoituksena on verotuksellisen edun saaminen eikä niillä ole muuta liiketoimintaan liittyvää päämäärää.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

45 Halifax, Leeds Development ja County väittävät, että kuudennella direktiivillä käyttöön otetussa järjestelmässä liiketoimet, joiden ainoana tarkoituksena on ollut verotuksellisen edun saaminen ja joilla ei ole itsenäistä liiketoimintaan liittyvää päämäärää, ovat arvolisäverotuksen kannalta osapuolten tekemiä tai niille tehtyjä luovutuksia tai suorituksia näiden taloudellisen toiminnan yhteydessä.

46 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja Irlanti väittävät, että liiketoimet, jotka ensinnäkin kukin osapuoli suorittaa ainoana tarkoituksenaan verotuksellisen edun saaminen ja joilla ei toiseksi ole itsenäistä liiketoimintaan liittyvää päämäärää, eivät ole osapuolten tekemiä luovutuksia tai suorituksia näiden taloudellisen toiminnan yhteydessä.

47 Komissio katsoo, että sillä, miksi toimi on suoritettu, ei ole merkitystä kuudennen direktiivin 2 artiklan yhteydessä.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

48 Aluksi on muistutettava, että kuudennella direktiivillä otetaan käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, joka perustuu muun muassa verollisten liiketoimien yhtenäiseen määritelmään (ks. mm. asia C-305/01, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, tuomio 26.6.2003, Kok. 2003, s. I-6729, 38 kohta).

49 Tältä osin kuudennessa direktiivissä annetaan arvonlisäverolle hyvin laaja soveltamisala, koska sen 2 artiklassa tarkoitettuja verollisia liiketoimia ovat tavaroiden maahantuonnin lisäksi verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamat vastikkeelliset tavaroiden luovutukset ja palvelujen suoritukset.

50 Ensinnäkin "tavaroiden luovutuksen" käsitteen osalta kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa täsmennetään, että tällaisella luovutuksella tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

51 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että tähän käsitteeseen sisältyvät kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja (ks. mm. asia C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe, tuomio 8.2.1990, Kok. 1990, s. I-285, Kok. Ep. X, s. 311, 7 kohta ja asia C-25/03, HE, tuomio 21.4.2005, Kok. 2005, s. I-3123, 64 kohta).

52 "Palvelujen suorituksen" käsitteen osalta kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdasta ilmenee, että tämä käsite kattaa liiketoimet, jotka eivät ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta.

53 Seuraavaksi kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

54 Lopuksi "taloudellisen toiminnan" käsitteen määritellään kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa kattavan "kaiken" tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittaman toiminnan, ja oikeuskäytännön mukaan siihen kuuluvat tuottamisen, jakelun ja palvelujen suorittamisen kaikki vaiheet (ks. mm. asia C-186/89, Van Tiem, tuomio 4.12.1990, Kok. 1990, s. I-4363, 17 kohta ja em. asia MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, tuomion 42 kohta).

55 Kuten yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa C-260/98, komissio vastaan Kreikka, 12.9.2000 antamansa tuomion (Kok. 2000, s. I-6537) 26 kohdassa, verovelvollisen ja taloudellisen toiminnan käsitteiden määritelmiä tarkasteltaessa havaitaan, että taloudellisen toiminnan käsitteen soveltamisala on laaja ja objektiivinen, millä tarkoitetaan sitä, että toimintaa tarkastellaan sellaisenaan sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (ks. myös asia 235/85, komissio v. Alankomaat, tuomio 26.3.1987, Kok. 1987, s. 1471, 8 kohta ja vastaavasti mm. asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok. 1985, s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 19 kohta ja asia C-497/01, Zita Modes, tuomio 27.11.2003, Kok. 2003, s. I-14393, 38 kohta).

56 Kyseinen tarkastelu sekä tavaroiden luovutuksen ja palvelujen suorituksen käsitteiden tarkastelu osoittavat, että nämä käsitteet, jotka määrittelevät kuudennen direktiivin mukaiset verolliset liiketoimet, ovat kaikki luonteeltaan objektiivisia ja niitä sovelletaan asianomaisten liiketoimien tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta (ks. vastaavasti yhdistetyt asiat C-354/03, C-355/03 ja C-484/03, Optigen ym., tuomio 12.1.2006, Kok. 2006, s. I-483, 44 kohta).

57 Kuten yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa C-4/94, BLP Group, 6.4.1995 antamansa tuomion (Kok. 1995, s. I-983) 24 kohdassa, se, että veroviranomaisten olisi suoritettava tutkimuksia verovelvollisen tarkoituksen selvittämiseksi, olisi vastoin yleisen arvonlisäverojärjestelmän niitä päämääriä, jotka ovat oikeusvarmuuden varmistaminen ja arvonlisäveron soveltamiseen liittyvien toimenpiteiden helpottaminen sillä tavoin, että kyseisen liiketoimen objektiivinen luonne jätetään ottamatta huomioon vain poikkeustapauksissa.

58 Tästä seuraa, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset toimet ovat kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa, 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa, 5 artiklan 1 kohdassa ja 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia ja taloudellista toimintaa, koska ne täyttävät ne objektiiviset arviointiperusteet, joihin kyseiset käsitteet perustuvat.

59 On totta, että nämä arviointiperusteet eivät täyty, kun on kyse veropetoksesta esimerkiksi väärien ilmoitusten tai sääntöjenvastaisten laskujen laatimisen muodossa. On kuitenkin niin, että sillä, onko kyseinen liiketoimi tehty siten, että sen ainoana tarkoituksena on verotuksellisen edun saaminen, ei ole mitään merkitystä määritettäessä, onko se tavaroiden luovutus tai palvelujen suoritus ja taloudellista toimintaa.

60 Tästä seuraa, että ensimmäisen kysymyksen a kohtaan on vastattava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset liiketoimet ovat kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa, 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa, 5 artiklan 1 kohdassa ja 6 artiklan 1 kohdassa

tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia ja taloudellista toimintaa, koska ne täyttävät ne objektiiviset arviointiperusteet, joihin kyseiset käsitteet perustuvat, vaikka niiden ainoana tarkoituksena on verotuksellisen edun saaminen eikä niillä ole muuta liiketoimintaan liittyvää päämäärää.

Toinen kysymys

61 Toisella kysymyksellään, jota on syytä tarkastella ennen ensimmäisen kysymyksen b kohtaa, kansallinen tuomioistuin tiedustelee, onko kuudetta direktiiviä tulkittava siten, että sen mukaan verovelvollisella ei ole oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen, kun toimia, joihin tämä oikeus perustuu, on pidettävä oikeuksien väärinkäyttönä.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

62 Halifax, Leeds Development ja County katsovat, että yhteisön oikeudessa ei ole arvonlisäverojärjestelmän puitteissa sellaista oikeuksien väärinkäytön oppia, johon jäsenvaltion veroviranomaiset voisivat vedota yksityisiä oikeussubjekteja vastaan hylätäkseen näiden vaatimukset ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisestä tai palauttamisesta.

63 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että oikeuksien väärinkäytön periaate on yhteisön oikeuden yleinen periaate, joka kieltää verovelvollista vähentämästä arvonlisäveroa kuudennen direktiivin 17 artiklan sekä kaiken sovellettavan kansallisen lainsäädännön, jolla tämä artikla pannaan täytäntöön, mukaisesti, kun vähennysvaatimuksesta ilmenee, että kuudennessa direktiivissä vahvistettuja arvonlisäveron tavoitteita ei saavuteta ja kun verovelvollinen luo keinotekoisesti olosuhteet, jotka oikeuttavat vähennysvaatimuksen.

64 Ranskan hallitus väittää, että siltä osin kuin yhteisön oikeudessa sallitaan jäsenvaltion toteuttaa toimenpiteitä, joilla pyritään estämään se, että EY:n perustamissopimuksen perusteella luotujen mahdollisuuksien turvin tietyt sen kansalaiset voisivat vedota oikeuksia väärinkäyttämällä tai petollisesti yhteisön oikeusnormeihin, siinä ei estetä sitä, että jäsenvaltio epää vähennysoikeuden verovelvolliselta tai toisiinsa sidoksissa olevien verovelvollisten ryhmältä, jos se on tai ne ovat toteuttaneet täysin keinotekoisia toimia ainoana päämääränään saada perusteeton arvonlisäveron palautus.

65 Irlanti väittää, että yhteisöjen tuomioistuimen kehittelemä oikeuksien väärinkäytön oppi sallii veroviranomaisten hylätä verovelvollisten sellaiset vaatimukset ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palauttamisesta tai sen vähentämisestä, jotka perustuvat pääasiassa kyseessä olevien kaltaisten toimien toteuttamiseen.

66 Komissio katsoo, että kun verovelvollinen tai toisiinsa sidoksissa olevien verovelvollisten ryhmä toteuttaa tiettyjä toimia, jotka kokonaisuutena tarkasteltuna luovat keinotekoisen tilanteen, jonka ainoana päämääränä on luoda olosuhteet, joita ostoihin sisältyvän arvolisäveron palauttaminen edellyttää, näitä toimia ei voida ottaa huomioon.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

67 Aluksi on todettava, että VAT and Duties Tribunal, Londonin esittämissä kysymyksissä esiin nousevat ongelmat vaikuttavat johtuvan ainakin osittain kansallisesta lainsäädännöstä, jonka mukaan samanaikaisesti verollisia ja verottomia liiketoimia tai yksinomaan verottomia liiketoimia suorittava verovelvollinen voi siirtää kiinteistön vuokrasopimukset toiselle määräysvallassaan olevalle yksikölle, jolla on oikeus verotuksen valitsemiseen tämän kiinteistön vuokrauksen osalta ja tällä tavoin oikeus vähentää kokonaan rakennus- tai korjauskustannuksiin sisältyvä arvonlisävero.

68 Tästä toteamuksesta huolimatta on muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan oikeussubjektit eivät saa vedota yhteisön oikeusnormeihin vilpillisesti tai käyttää niitä väärin (ks. mm. asia C-367/96, Kefalas ym., tuomio 12.5.1998, Kok. 1998, s. I-2843, 20 kohta; asia C-373/97, Diamantis, tuomio 23.3.2000, Kok. 2000, s. I-1705, 33 kohta ja asia C-32/03, Fini H, tuomio 3.3.2005, Kok. 2005, s. I-1599, 32 kohta).

69 Yhteisön lainsäädännön soveltamista ei voida laajentaa väärinkäyttönä pidettäviin taloudellisten toimijoiden toimiin eli toimiin, joita ei toteuteta tavanomaisen liiketoiminnan yhteydessä, vaan yksinomaan joidenkin yhteisön lainsäädännössä säädettyjen etujen väärinkäyttämiseksi (ks. vastaavasti mm. asia 125/76, Cremer, tuomio 11.10.1977, Kok. 1977, s. 1593, 21 kohta; asia C-8/92, General Milk Products, tuomio 3.3.1993, Kok. 1993, s. I-779, 21 kohta ja em. asia Emsland-Stärke, tuomion 51 kohta).

70 Tätä oikeuksien väärinkäytön kieltoa sovelletaan myös arvonlisäveron alalla.

71 Veropetosten, veronkierron ja mahdollisten väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on kuudennessa direktiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan (ks. yhdistetyt asiat C-487/01 ja C-7/02, Gemeente Leusden ja Holin Groep, tuomio 29.4.2004, Kok. 2004, s. I-5337, 76 kohta).

72 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on moneen otteeseen muistuttanut, yhteisön lainsäädännön on kuitenkin oltava yksiselitteistä ja yksityisten oikeussubjektien on voitava ennakoida sen soveltaminen (ks. mm. asia C-301/97, Alankomaat v. neuvosto, tuomio 22.11.2001, Kok. 2001, s. I-8853, 43 kohta). Oikeusvarmuutta on noudatettava erityisen tiukasti silloin, kun on kyse sääntelystä, joka saattaa saada aikaan taloudellisia rasitteita, jotta ne, joita asia koskee, voivat saada selville tarkasti, minkä laajuisia näille tällä tavoin asetetut velvoitteet ovat (ks. mm. asia 326/85, Alankomaat v. komissio, tuomio 15.12.1987, Kok. 1987, s. 5091, 24 kohta ja asia C-17/01, Sudholz, tuomio 29.4.2004, Kok. 2004, s. I-4243, 34 kohta).

73 Lisäksi oikeuskäytännön mukaan elinkeinonharjoittajan valinta verottomien liiketoimien ja verollisten liiketoimien välillä voi perustua moniin eri seikkoihin, joihin kuuluvat muun muassa objektiiviseen arvonlisäverojärjestelmään liittyvät verotukselliset näkökohdat (ks. mm. em. asia BLP Group, tuomion 22 kohta ja asia C-108/99, Cantor Fitzgerald International, tuomio 9.10.2001, Kok. 2001, s. I-7257, 33 kohta). Kun verovelvollinen voi valita kahden liiketoimen välillä, kuudes direktiivi ei edellytä, että tämän on valittava se, joka merkitsee korkeamman arvonlisäveron maksamista. Kuten julkisasiamies muistutti ratkaisuehdotuksensa 85 kohdassa, verovelvollisella on päinvastoin oikeus järjestää toimintansa verorasitustaan keventävällä tavalla.

74 Kun nämä seikat otetaan huomioon, on katsottava, että arvonlisäveron alalla väärinkäytön olemassaolon toteaminen edellyttää yhtäältä, että kuudennen direktiivin ja kansallisen lainsäädännön, jolla tämä direktiivi pannaan täytäntöön, asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseessä olevien liiketoimien seurauksena on sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista.

75 Toisaalta edellytyksenä on myös se, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseessä olevien toimien keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen. Kuten julkisasiamies täsmensi ratkaisuehdotuksensa 89 kohdassa, väärinkäytön kiellolla ei ole merkitystä, kun kyseessä oleville toimille on jokin muu peruste kuin pelkkä verotuksellisten etujen saaminen.

76 On kansallisen tuomioistuimen tehtävänä tarkistaa kansallisen lainsäädännön todistelusäännösten mukaisesti ja sikäli kuin tällä ei rajoiteta yhteisön oikeuden tehokkuutta, ovatko tällaisen väärinkäytön muodostavat tekijät olemassa pääasiassa (ks. asia C-515/03, Eichsfelder Schlachtbetrieb, tuomio 21.7.2005, Kok. 2005, s. I-7355, 41 kohta).

77 Yhteisöjen tuomioistuin voi kuitenkin ennakkoratkaisupyyntöä käsitellessään tehdä tarvittaessa täsmennyksiä ohjatakseen kansallista tuomioistuinta tämän tulkinnassa (ks. mm. asia C-79/01, Payroll ym., tuomio 17.10.2002, Kok. 2002, s. I-8923, 29 kohta).

78 Tältä osin kuudennen direktiivin vähennysjärjestelmän tavoitteen osalta on muistutettava, että sillä pyritään vapauttamaan elinkeinonharjoittaja kokonaan sen taloudelliseen toimintaan liittyen maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen neutraalisuuden kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta edellyttäen, että kyseinen toiminta sinänsä on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. mm. asia C-408/98, Abbey National, tuomio 22.2.2001, Kok. 2001, s. I-1361, 24 kohta ja em. asia Zita Modes, tuomion 38 kohta).

79 Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301; jäljempänä ensimmäinen direktiivi) 2 artiklaa ja kuudennen direktiivin 17 artiklan 2, 3 ja 5 kohtaa on tulkittava siten, että tietyn aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja yhden tai useamman myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun vähennykseen oikeuttavan liiketoimen välillä on periaatteessa oltava suora ja välitön yhteys, jotta verovelvollisella olisi oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero ja jotta olisi mahdollista määrittää vähennysoikeuden laajuus (asia C-98/98, Midland Bank, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I-4177, 24 kohta; em. asia Abbey National, tuomion 26 kohta ja asia C-16/00, Cibo Participations, tuomio 27.9.2001, Kok. 2001, s. I-6663, 29 kohta).

80 Olisi verotuksen neutraalisuuden periaatteen ja näin ollen kuudennen direktiivin tai kansallisen lainsäädännön, jolla sen pannaan täytäntöön, vähennysjärjestelmän tavoitteiden vastaista, jos verovelvolliset voisivat vähentää koko ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, vaikka ne eivät olisi voineet vähentää tavanomaisiin liiketoimiinsa

liittyen minkään kyseisen vähennysjärjestelmän säännösten mukaisen liiketoimen perusteella kyseistä arvonlisäveroa tai olisivat voineet vähentää ainoastaan osan siitä.

81 Sen toisen seikan osalta, jonka mukaan kyseisten toimien keskeisenä päämääränä on oltava verotuksellisen edun saaminen, on muistutettava, että kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on vahvistaa kyseessä olevien toimien todellinen sisältö ja merkitys. Tämän tehdessään se voi ottaa huomioon näiden toimien täysin keinotekoisen luonteen sekä verorasituksen keventämissuunnitelmaan osallistuneiden toimijoiden oikeudelliset, taloudelliset ja/tai henkilölliset siteet (ks. vastaavasti em. asia Emsland-Stärke, tuomion 58 kohta).

82 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee joka tapauksessa, että VAT and Duties Tribunal, London katsoo, että pääsiassa kyseessä olevien toimien ainoana tarkoituksena oli verotuksellisen edun saaminen.

83 Lopuksi on muistutettava, että kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä periaatteessa voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkiin veroihin, jotka on kannettu aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa toteutetuista liiketoimista (ks. mm. asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok. 1995, s. I-1883, 18 kohta ja yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok. 2000, s. I-1577, 43 kohta).

84 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on kuitenkin jo voinut todeta, kerran syntynyt vähennysoikeus säilyy ainoastaan, kun kyse ei ole petos- tai väärinkäytöstilanteesta ja jos kuudennen direktiivin 20 artiklassa säädettyjen edellytysten mukaisista mahdollisista oikaisuista ei muuta johdu (ks. mm. asia C-400/98, Breitsohl, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I-4321, 41 kohta ja asia C-396/98, Schlossstraße, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I-4279, 42 kohta).

85 Toiseen kysymykseen on näin ollen vastattava, että kuudetta direktiiviä on tulkittava siten, että sen mukaan verovelvollisella ei ole oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen, kun tämän oikeuden perustana olevia toimia on pidettävä oikeuksien väärinkäyttönä.

86 Väärinkäytön olemassaolon toteaminen edellyttää yhtäältä, että kuudennen direktiivin ja kansallisen lainsäädännön, jolla tämä direktiivi pannaan täytäntöön, asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseessä olevien liiketoimien seurauksena on sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista. Toisaalta edellytyksenä on myös se, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseessä olevien toimien keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen.

Ensimmäisen kysymyksen b kohta

87 Kun otetaan huomioon ensimmäisen kysymyksen a kohtaan sekä toiseen kysymykseen annetut vastaukset, ensimmäisen kysymyksen b kohta on ymmärrettävä siten, että kansallinen tuomioistuin tiedustelee, missä tilanteessa arvonlisävero voidaan periä, kun oikeuksien väärinkäyttö on todettu.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

88 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että on tarkasteltava seikkoja, jotka osoittavat todellisen taloudellisen perusteen ja määrittelevät, onko kuudennen direktiivin tavoitteet toteutettu.

89 Pääasiassa nämä seikat ovat VAT and Duties Tribunal, Londonin ensimmäisessä päätöksessään toteamat seikat eli

a) Halifax oli näiden toimien alullepanija;

b) Halifax vastasi näiden toimien rahoituksesta ilman korkoja;

c) rakennuspaikat olivat koko ajan Halifaxin hallinnassa siten, että rakennustöistä saatu hyöty tuli suoraan sille;

d) Halifaxilla oli suoria sopimussuhteita riippumattomiin rakennusyrityksiin takuusitoumusten muodossa; ja

e) Countylla tai Leeds Developmentilla ei ollut merkittäviä omistusoikeuksia.

Nämä seikat johtavat päätelmään, jonka mukaan Halifax on riippumattomien rakennusyritysten rakennuspalvelujen saaja, ja näin ollen tulokseen, joka on kuudennen direktiivin tavoitteiden mukainen.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

90 Aluksi on todettava, että kuudennessa direktiivissä ei ole yhtään säännöstä, joka koskisi arvonlisäveron perimistä. Kyseisen direktiivin 20 artiklassa vain määritellään ne edellytykset, joiden on täytyttävä, jotta ostoihin sisältyvän vähennettävän veron määrä voidaan oikaista tavaroiden tai palvelun saajan osalta (ks. asia C-395/02, Transport Service, määräys 3.3.2004, Kok. 2004, s. I-1991, 27 kohta).

91 Näin ollen jäsenvaltioiden on periaatteessa määritettävä edellytykset, joiden täyttyessä veroviranomainen voi periä arvonlisäveron jälkikäteen, kunhan yhteisön oikeudesta seuraavia rajoja ei kuitenkaan ylitetä (ks. em. asia Transport Service, määräyksen 28 kohta).

92 Tämän osalta on kuitenkin muistutettava, että toimenpiteet, joihin jäsenvaltiot voivat ryhtyä kuudennen direktiivin 22 artiklan 8 kohdan nojalla veron asianmukaiseksi kantamiseksi ja veropetosten estämiseksi, eivät saa mennä pidemmälle kuin on näiden tavoitteiden saavuttamiseksi tarpeen (ks. em. yhdistetyt asiat Gabalfrisa ym., tuomion 52 kohta ja em. asia Transport Service, määräyksen 29 kohta). Niitä ei näin ollen voida soveltaa siten, että niiden johdosta arvonlisäveron neutraalisuus vaarantuisi, sillä kyseinen neutraalisuus on yksi arvonlisäveroa koskevalla yhteisön lainsäädännöllä käyttöön otetun yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteista (ks. asia C-454/98, Schmeink & Cofreth ja Strobel, tuomio 19.9.2000, Kok. 2000, s. I-6973, 59 kohta).

93 On lisäksi muistutettava, että väärinkäytön olemassaolon toteamisen ei pidä johtaa rangaistukseen, jolla on oltava selkeä ja yksiselitteinen oikeudellinen perusta, vaan sen ainoa seuraus on oltava palauttamisvelvollisuus, koska sen vuoksi ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykset ovat osittain tai kokonaan perusteettomia (ks. vastaavasti em. asia Emsland Stärke, tuomion 56 kohta).

94 Tästä seuraa, että toimet, jotka ovat osa väärinkäyttöä, on määriteltävä uudelleen siten, että tilanne palautetaan sellaiseksi, kuin se olisi ollut, jos kyseisen väärinkäytön muodostavia toimia ei olisi ollut.

95 Tämän osalta veroviranomainen voi vaatia vähennettyjen määrien takaisinmaksamista taannehtivasti kustakin toimesta, jonka osalta se toteaa, että vähennysoikeutta on käytetty tavalla, joka merkitsee väärinkäyttöä (em. asia Fini H, tuomion 33 kohta).

96 Veroviranomaisen on kuitenkin myös vähennettävä tästä verot, jotka koskivat verovelvollisen myyntitoimea ja josta verovelvollisen oli keinotekoisesti vastattava verorasituksen keventämissuunnitelman yhteydessä, ja sen on tarvittaessa palautettava ylijäämä.

97 Veroviranomaisen on myös sallittava verovelvollisen, joka ilman väärinkäytön muodostavia toimia olisi ollut sen ensimmäisen toimen vastaanottaja, joka ei merkitse tällaista väärinkäyttöä, vähentää kuudennen direktiivin vähennysjärjestelmän säännösten mukaisesti tätä hankintatoimea koskeva arvonlisävero.

98 Tästä seuraa, että ensimmäisen kysymyksen b kohtaan on vastattava, että kun väärinkäyttö on todettu, tähän liittyvät toimet on määriteltävä uudelleen siten, että tilanne palautetaan sellaiseksi, kuin se olisi ollut, jos tämän väärinkäytön muodostavia toimia ei olisi ollut.

Oikeudenkäyntikulut

99 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (suuri jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset liiketoimet ovat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY, 2 artiklan 1 kohdassa, 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa, 5 artiklan 1 kohdassa ja 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia ja taloudellista toimintaa, koska ne täyttävät ne objektiiviset arviointiperusteet, joihin kyseiset käsitteet perustuvat, vaikka niiden ainoana tarkoituksena on verotuksellisen edun saaminen eikä niillä ole muuta liiketoimintaan liittyvää päämäärää.**

2) **Kuudetta direktiiviä on tulkittava siten, että sen mukaan verovelvollisella ei ole oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen, kun tämän oikeuden perustana olevia toimia on pidettävä oikeuksien väärinkäyttönä.**

Väärinkäytön olemassaolon toteaminen edellyttää yhtäältä, että kuudennen direktiivin ja kansallisen lainsäädännön, jolla tämä direktiivi pannaan täytäntöön, asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseessä olevien liiketoimien seurauksena on sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista. Toisaalta edellytyksenä on myös se, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseessä olevien toimien keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen.

3) **Kun väärinkäyttö on todettu, tähän liittyvät toimet on määriteltävä uudelleen siten, että tilanne palautetaan sellaiseksi kuin se olisi ollut, jos tämän väärinkäytön muodostavia toimia ei olisi ollut.**

Allekirjoitukset