JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS
JÁN MAZÁK
26 päivänä lokakuuta 2010[1]

I Johdanto

1. Nyt käsiteltävä ennakkoratkaisupyyntö koskee muun muassa käsitteen oikeuksien väärinkäyttö, sellaisena kuin siihen viitataan asiassa C-255/02, Halifax ym., 21.2.2006 annetussa tuomiossa,[2] tulkintaa ja sen soveltamista asiassa C-425/06, Part Service,[3] sekä asiassa C-162/07, Ampliscientifica ja Amplifin.[4] Pyyntö esitettiin asiassa, jossa asianosaisina ovat Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (jäljempänä Commissioners) ja Weald Leasing Ltd (jäljempänä Weald Leasing) ja jossa on kyse jälkimmäisen tekemien leasingsopimusten verotuksesta.

II Kansallisessa tuomioistuimessa vireillä oleva asia ja ennakkoratkaisukysymykset

2. Churchill Group of Companies (jäljempänä Churchill-konserni) tarjoaa pääasiallisesti arvonlisäverosta vapautettuja vakuutuspalveluja.[5] Churchill Management Ltd (jäljempänä CML) ja sen tytäryhtiöt, Churchill Accident Repair Centre (jäljempänä CARC) ja Weald Leasing,[6] kuuluvat Churchill-konserniin. CML:n ja CARC:n ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysaste on noin yksi prosentti, joten hankkiessaan omaisuutta tai laitteita ne voivat vähentää ainoastaan yhden prosentin kyseisen omaisuuden tai laitteiden ostoihin sisältyvästä arvonlisäverosta.[7] Weald Leasingin liiketoimintaan kuuluu ainoastaan kyseessä olevan omaisuuden tai laitteiden hankkiminen ja niiden vuokraaminen leasingsopimuksilla Suas Ltd -nimiselle yhtiölle (jäljempänä Suas). Weald Leasing on erikseen rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi.

1 – Alkuperäinen kieli: englanti.
2 – Kok., s. I-1609.
3 – Tuomio 21.2.2008 (Kok., s. I-897).
4 – Tuomio 22.5.2008 (Kok., s. I-4019).
5 – Ks. jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 13 artiklan B kohta, jossa säädetään muun muassa, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta vakuutusliiketoimet. Ks. nykytilanteesta yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetun neuvoston direktiivin 2006/112/EY (EUVL L 347, s. 1; jäljempänä arvonlisädirektiivi) 135 artiklan 1 kohta.
6 – Weald Leasing on CML:n kokonaan omistama tytäryhtiö, ja se on erikseen rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi.
7 – Ks. kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 5 kohta, nykyään arvonlisäverodirektiivin 168 ja 173 artikla.

3. Suasin omistaa Churchill-konsernin arvonlisäverokonsultti ja hänen vaimonsa, mutta Suas ei kuulu Churchill-konserniin ja se on erikseen rekisteröity arvonlisäverovelvolliseksi. Suasin ainoa merkittävä liiketoiminta on omaisuuden vuokraaminen leasingsopimuksilla Weald Leasingiltä sekä sen vuokraaminen edelleen leasingsopimuksilla CML:lle ja CARC:lle.

4. Kun CML tai CARC tarvitsi uusia laitteita, laitteet hankki Weald Leasing, joka vuokrasi ne leasingsopimuksella Suasille, joka puolestaan vuokrasi ne edelleen leasingsopimuksella CML:lle tai CARC:lle. Näiden liiketoimien avulla CML:n ja CARC:n ei tarvinnut hankkia suoraan tarvitsemiaan laitteita tai maksaa kertasuorituksena näihin ostoihin sisältyvän vähennyskelvottoman arvonlisäveron koko määrää. Kyseisillä liiketoimilla pyrittiin jakamaan ja hajauttamaan tämän määrän maksamista Churchill-konsernin arvonlisäveron maksuvelvollisuuden lykkäämiseksi. CML ja CARC eivät olleet välittömästi velvollisia maksamaan hankittujen laitteiden kokonaiskustannusten sisältämää vähennyskelvotonta arvonlisäveroa; sen sijaan ne olivat velvollisia maksamaan näiden laitteiden vuokrasumman sisältämän arvonlisäveron, joka on hajautettu vuokrasopimusten voimassaoloajalle.

5. Commissioners korotti arvonlisäveromaksuja eikä hyväksynyt Weald Leasingin vaatimusta lokakuun 2000 ja lokakuun 2004 välisenä aikana vuokratun omaisuuden ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämisestä sillä perusteella, että kyseiset liiketoimet eivät olleet taloudellista toimintaa ja niissä oli kyse oikeuksien väärinkäytöstä. Weald Leasing haki muutosta näihin maksuunpanoa koskeviin päätöksiin väittäen, ettei kyseisiin liiketoimiin ollut ryhdytty pelkästään verotuksellisten etujen saamiseksi ja ettei veronalaisten laitehankintojen tekeminen vuokraamalla ollut kuudennen direktiivin tarkoituksen vastaista. Sen jälkeen, kun asiassa Halifax ym.[8] oli annettu tuomio, Commissioners luopui väitteestään, jonka mukaan kyseessä olevat vuokraustoimet eivät olleet taloudellista toimintaa, ja väitti ainoastaan, että niissä oli kyse oikeuksien väärinkäytöstä.

6. VAT and Duties Tribunal katsoi 7.2.2007 antamassaan tuomiossa, että kyseessä olevien liiketoimien keskeisenä tarkoituksena oli saada verotuksellista etua. Näin ollen kyseiset liiketoimet täyttivät oikeuksien väärinkäytön teorian soveltamista koskevan toisen edellytyksen, sellaisena kuin se on esitetty asiassa Halifax ym. annetun tuomion 75 kohdassa. VAT and Duties Tribunal totesi erityisesti, että sen mielestä ”kyseessä oleville toimille esitettyjä muita perusteita kuin verotuksellisten etujen saaminen arvonlisäverotuksessa Churchill-konsernille ei voitu pitää lainkaan vakuuttavina”. VAT and Duties Tribunalin mukaan verotuksellisten etujen saaminen ei ollut kuudennen direktiivin asiaa koskevien säännösten tarkoituksen vastaista, ja näin ollen asiassa Halifax ym. annetun tuomion 74 kohdassa asetettu ensimmäinen edellytys ei täyttynyt. Kyseisen tuomioistuimen mielestä ei ollut kuudennen direktiivin vastaista, että verosta vapautettu yhtiö saattoi lykätä tai jakaa ostoihinsa sisältyvää arvonlisäverotaakkaa vuokraamalla omaisuutta, myös

8 – Mainittu edellä alaviitteessä 2.

käsiteltävän asian kaltaisessa tilanteessa, jossa Weald Leasing oli CML:ään ja CARC:hen läheisessä yhteydessä oleva yhtiö. VAT and Duties Tribunal katsoi myös, että oikeuksien väärinkäytöstä ei ollut kyse leasingvuokrauksessa sinänsä vaan ainoastaan sovittujen vuokrien määrissä sekä järjestelyissä, joilla pyrittiin välttämään se, että Commissioners tekisi vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994) liitteen 6 mukaisen päätöksen. [9]

7. Commissioners valitti kyseisestä tuomiosta High Court of Justicen (England & Wales) Chancery Divisioniin. Ainoana valitusperusteena oli se, että Churchill-konsernin saama verotuksellinen etu oli kuudennen direktiivin tarkoituksen vastainen. High Court of Justicen (England & Wales) Chancery Division hylkäsi 16.1.2008 antamallaan tuomiolla Commissionersin valituksen sillä perusteella, ettei se, että kyseessä olevia liiketoimia ei voida pitää tavanomaiseen liiketoimintaan kuuluvina, riitä niiden pitämiseen väärinkäyttönä, sillä Churchill-konsernin näiden liiketoimien avulla saama verotuksellinen etu ei ollut verotuksen neutraalisuuden periaatteen tai minkään muun kuudennen direktiivin säännöksen vastainen. [10]

8. Tässä tilanteessa Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) päätti lykätä ratkaisun antamista ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Aiheuttaako nyt käsiteltävän asian kaltaisessa tilanteessa, jossa verosta pääosin

9 – Vuoden 1994 arvonlisäverolain liitteessä 6 olevan 1 kohdan 1 alakohdassa säädetään seuraavaa:
”Commissioners voi määrätä, että liiketoimen arvona pidetään sen käypää markkina-arvoa silloin, kun
a) verovelvollisen rahallista vastiketta vastaan suorittaman liiketoimen arvo on (tästä kohdasta riippumatta) vähemmän kuin sen käypä markkina-arvo ja
b) liiketoimen suorittaja ja sen vastaanottaja ovat läheisissä suhteissa ja
c) jos kyseessä on verotettava liiketoimi, sen vastaanottajalla ei ole 25 ja 26 §:ssä tarkoitettua täyttä arvonlisäveron vähennysoikeutta liiketoimen perusteella.”

10 – High Court of Justice (England & Wales) hyväksyi Commissionersin väitteen, jonka mukaan CML, CARC, Weald Leasing ja Suas eivät vastanneet omaisuuden vuokraustoimintaan tavanomaisesti liittyvistä taloudellisista ja kaupallisista riskeistä. Se katsoi, että leasingsopimukset olivat ”kaupallisesti onttoja”, koska ne poikkesivat huomattavasti sopimuksista, joita tekevät yritykset, jotka toimivat tavanomaisten kaupan edellytysten mukaisesti ja pyrkivät toimimaan kuten tavanomaisessa liiketoiminnassa. Se katsoi myös, että vaikka leasingsopimukset eivät olleet fiktiivisiä ja vaikka ne oli yritetty muotoilla tavallisiksi kaupallisiksi sopimuksiksi, niitä oli pidettävä keinotekoisina, koska niitä ei olisi koskaan toteutettu liiketoiminnan yhteydessä, ellei niiden olennaisena tavoitteena olisi ollut saada verotuksellisia etuja. High Court of Justice (England & Wales) katsoi näin ollen, ettei toimia voitu pitää osapuolten tavanomaiseen liiketoimintaan kuuluvina. Kuitenkin viitattuaan yhteisöjen tuomioistuimen edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa Halifax ym. antaman tuomion 69–80 kohtaan High Court of Justice (England & Wales) katsoi, että vaikka järjestely ei kuulunut tavanomaiseen liiketoimintaan, sitä ei voitu tällä perusteella pitää väärinkäyttönä. Tässä yhteydessä kyseinen tuomioistuin huomautti, ettei yhteisöjen tuomioistuin viitannut ”tavanomaiseen liiketoimintaan” tuomionsa 74 eikä 86 kohdassa, joissa se määritteli ensimmäisen edellytyksen oikeuksien väärinkäytön periaatteen soveltamiselle. Se katsoi, että jos yhteisöjen tuomioistuin olisi pitänyt merkittävinä ”tavanomaista liiketoimintaa” koskevia viittauksia asiassa Halifax ym. antamansa tuomion 69 ja 80 kohdassa, se olisi selittänyt tarkemmin, mitä kyseisellä ilmaisulla tarkoitettiin.

vapautettu elinkeinonharjoittaja ottaa käyttöön leasingjärjestelyn, jossa käytetään väliportaana kolmatta osapuolta, sen sijaan, että se ostaisi omaisuuden suoraan, leasingjärjestely tai jokin sen osa sellaisen veroedun, joka olisi asiassa –– Halifax ym. annetun tuomion 74 kohdassa tarkoitetulla tavalla kuudennen direktiivin tarkoituksen vastainen?

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

3) Jos toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi,

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

b) viitataanko 'tavanomaisella liiketoiminnalla'

1) toimiin, joihin kyseinen veronmaksaja tavallisesti ryhtyy

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

3) kaupallisesti järkeviin toimiin

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

5) toimiin, jotka eivät ole keinotekoisia eli joilla on kaupallista sisältöä

6) muunlaisiin toimiin tai toimien ryhmään?

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

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

b) määriteltävä leasingjärjestely uudelleen suoriksi ostoiksi vai

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

III Menettely unionin tuomioistuimessa

9. Kirjallisia huomautuksia esittivät Weald Leasing, Kreikan hallitus, Irlanti, Italian hallitus, Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus ja komissio. Italian hallitusta lukuun ottamatta kaikki esittivät suullisia huomautuksia 3.6.2010 pidetyssä istunnossa.

IV Alustavat huomiot

10. Asiassa Halifax ym. annetun tuomion perusteella on selvää, että myös arvonlisäveroasioissa sovelletaan oikeuksien väärinkäytön periaatetta, joka on vahvistettu unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ja jonka vastaista on vetoaminen unionin oikeuteen tarkoituksissa, joissa on kyse väärinkäytöstä tai petoksesta. On kuitenkin mahdollista, että oikeuksien väärinkäytön periaatteen laajentaminen arvonlisävero-oikeuden alaan ei vaikuta oikeusvarmuuden periaatteeseen tai elinkeinonharjoittajan vapauteen järjestää liiketoimintansa tai valita tiettyjä liiketoimia, jotta sen maksettavaksi tulevan arvonlisäveron määrä alenee. [11]

11. Kun otetaan huomioon se, että arvonlisävero-oikeuden alalla voidaan todeta oikeuksien väärinkäyttö riippumatta siitä, että elinkeinonharjoittaja on muodollisesti noudattanut arvonlisäverolainsäädäntöä,

11 – Ks. edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Halifax ym., tuomion 69–73 kohta.

mielestäni kyseistä periaatetta on sovellettava ainoastaan poikkeustilanteissa, joissa väärinkäyttö on ilmeistä, ja korjaavia keinoja on sovellettava säästeliäästi ainoastaan väärinkäytön laajuuden mukaisesti. Asiassa Halifax ym. annetussa tuomiossa todettiin, että jos selkeää ja yksiselitteistä oikeudellista perustaa ei ole, väärinkäytön olemassaolon toteamisen ei pidä johtaa rangaistukseen. [12] Sen sijaan toimet, jotka ovat osa väärinkäyttöä, on määriteltävä uudelleen niin, että tilanne palautetaan sellaiseksi kuin se olisi ollut ilman kyseisen väärinkäytön muodostavia toimia. [13]

12. Asiassa Halifax ym. annetussa tuomiossa asetettiin väärinkäytön toteamiselle kaksi edellytystä. Ensimmäinen on se, että huolimatta kuudennen direktiivin ja sen täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta kyseisten liiketoimien seurauksena on sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista. Toinen edellytys on se, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseisten toimien keskeinen tarkoitus on saada verotuksellista etua. [14]

13. Kuten Kreikan hallitus toteaa, molempien edellytysten on täytyttävä. Jotta arvonlisäveroasiassa voidaan todeta oikeuksien väärinkäyttö, ei siis ole riittävää osoittaa, että tietyn liiketoimen seurauksena on verotuksellisen edun saaminen tai edes että liiketoimen keskeisenä tarkoituksena on tällaisen edun saaminen tai sillä ei ole muuta tarkoitusta tai selitystä kuin tällaisen edun saaminen. Muunlainen kanta vaikuttaisi huomattavasti toimijan tunnustettuun oikeuteen järjestää toimintansa verorasitustaan keventävällä tavalla. [15] Näin ollen on mentävä pidemmälle ja todettava, että liiketoimesta seuraa verotuksellinen etu, joka olisi kuudennen direktiivin ja sen täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön tavoitteen vastainen.

14. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että toinen asiassa Halifax ym. asetettu edellytys täyttyy, koska VAT and Duties Tribunal katsoi pääasiassa merkityksellisten vuokraus- ja edelleenvuokrausjärjestelyjen keskeisen päämäärän olleen verotuksellisen edun saaminen. Ennakkoratkaisupyynnön mukaan järjestelyistä seurasi CARC:lle ja CML:lle muun muassa kassatilanteeseen vaikuttava etu.

15. Ennakkoratkaisupyynnössä todetaan myös, että tässä yhteydessä leasingsopimusten mukaiset vuokrat pidettiin alhaisina,

12 – Ibid., tuomion 93 kohta.
13 – Ibid., tuomion 94 kohta.
14 – Ibid., tuomion 74 ja 75 kohta.
15 – Ibid., tuomion 73 kohta.

koska mitä korkeampi vuokra oli, sitä suurempi oli CML:n ja CARC:n maksettavana oleva arvonlisävero, jota ei voida vähentää. Lisäksi ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Weald Leasingin ja Suasin välisen leasingsopimuksen mukaan omaisuudesta maksettava vuokra laskettiin siten, että 100 prosenttia kustannuksista maksetaan takaisin Weald Leasingille kymmenessä vuodessa riippumatta kyseessä olevien omaisuuserien tai laitteiden odotettavissa olevasta käyttöajasta.

V Ensimmäinen ja neljäs kysymys

16. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii ensimmäisellä kysymyksellään selvittämään, seuraako edellä kuvatusta järjestelystä tai jostakin sen osasta sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi kuudennen direktiivin ja sen täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön tavoitteen vastaista.

17. Weald Leasing väittää, että arvonlisäverotuksen yhteydessä yksi verosta kokonaan tai osittain vapautettujen yhtiöiden leasingsopimuksella vuokraamisesta saamista verotuksellisista eduista on mahdollisuus hajauttaa vähennyskelvoton ostoihin sisältyvä arvonlisävero leasingsopimuksen voimassaoloajalle. Tämä verotuksellinen etu ei kuitenkaan sellaisenaan riitä tekemään liiketoimista väärinkäyttöä, sillä se on pelkästään niiden tekemän valinnan verotuksellinen seuraus, joka mainitaan nimenomaisesti kuudennessa direktiivissä. Kyse ei ole väärinkäytöstä, koska etua ei ole saatu väärin perustein. Erityisesti on huomautettava, etteivät CML ja CARC yrittäneet saada suurempia ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennyksiä kuin ne, joihin niillä oli oikeus. Vaikka Weald Leasing sai kassatilanteeseensa vaikuttavan edun, se ei saanut suoranaisia verosäästöjä eikä siihen myöskään pyritty. Weald Leasingin mukaan tämä olennainen seikka erottaa nyt käsiteltävän asian asiasta C-223/03, [16] sillä ainoa mahdollisesti väärinkäyttönä pidettävä leasingjärjestelyjen osatekijä on vuokran määrä. Weald Leasing huomauttaa, että ainoa oikeussääntö, jota mahdollisesti on rikottu, on vuoden 1994 arvonlisäverolain liitteessä 6 oleva 1 kohta, joka on kansallisen lain säännös, jolla ei panna täytäntöön kuudennen direktiivin säännöstä. Sen sijaan se on poikkeus kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdassa esitetystä arvostamista koskevasta perussäännnöstä, ja se on tehty kyseisen direktiivin 27 artiklan 2 kohdan mukaisesti Yhdistyneelle kuningaskunnalle myönnetyn poikkeuksen nojalla. Tällaiset poikkeukset eivät luo yhteisön (ja nykyisin unionin) oikeuden mukaisia oikeuksia tai velvollisuuksia. [17] Näin ollen oikeuksien väärinkäyttöä koskevaa unionin oikeuden teoriaa ei Weald Leasingin mukaan sovelleta arvonlisäverolain liitteessä 6 olevan

16 – Asia University of Huddersfield, tuomio 21.2.2006 (Kok., s. I-1751).

17 – Ks. asia C-309/06, Marks & Spencer, tuomio 10.4.2008 (Kok., s. I-2283, 28 kohta).

1 kohdan rikkomiseen, joka on puhtaasti kansallisen oikeuden alainen asia.

18. Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan kyseisiä järjestelyjä ei ole leasingsopimusten muodosta huolimatta tehty tavanomaisten kaupan edellytysten mukaisesti, ja niissä oli kyse luonnottomasta ja keinotekoisesta yrityksestä peittää tosiasiallista kaupallista ja taloudellista tilannetta, jossa Churchill-konserni valitsi ja osti CML:n ja CARC:n avulla omaisuutta käytettäväksi verosta vapautetussa vakuutustoiminnassaan. Weald Leasing pyrki siis turvaamaan leasingsopimuksista saatavat arvonlisäveroedut ilman niihin liittyviä taloudellisia ja kaupallisia rasitteita. Kreikan hallituksen mukaan kyseisen leasingjärjestelyn tavoitteena ja seurauksena oli se, että CARC:n ja CML:n hankkimaa omaisuutta verotettiin eri tavalla kuin niiden samankaltaisia palveluja tarjoavien kilpailijoiden hankkimaa samankaltaista omaisuutta. Tällaisen järjestelyn soveltaminen loukkaa verotuksellisen yhdenvertaisuuden periaatetta ja laajemmin verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Irlannin mukaan Churchill-konserni tarjoaa 99-prosenttisesti verosta vapautettuja palveluja ja, siltä osin kuin se ei voi vähentää ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, kuudennessa direktiivissä on katsottava säädettävän, että kyseinen vero on maksettava heti verosaatavan syntyessä, jotta se voidaan vierittää kuluttajan maksettavaksi. Weald Leasing ja Suas ovat pääasiallisesti tai jopa yksinomaisesti tämän välttämiseksi luotuja mekanismeja ja koska ne ovat ilmeisen keinotekoisia, niissä on kyse väärinkäytöstä. Irlanti väittää, että leasingjärjestelyt ovat keinotekoisia kokonaisuudessaan tai pääosin eikä väärinkäyttöä siis ole vain vuokrien suuruus. Italian hallituksen mukaan leasingjärjestely, jolla oli tarkoitus mahdollistaa se, että verosta pääosin vapautettu verovelvollinen voi vähentää toimintaansa varten hankkimiensa tavaroiden tai palvelujen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron kokonaan, on kuudennessa direktiivissä vahvistetun arvonlisäverotuksen neutraalisuuden periaatteen vastainen.

19. Komission mukaan omaisuuden vuokraamisesta leasingsopimuksella ei aiheudu arvonlisäverolainsäädännön tarkoituksen vastaista verotuksellista etua. Valtion kannalta taloudellista eroa ei ole sillä, onko omaisuus ostettu vai vuokrattu. Vaikka verovelvollinen voi katsoa verotaakan lykkäämisen antavan kassatilanteeseensa vaikuttavan edun, se maksaa tästä edusta pitkällä aikavälillä. Lisäksi komission mukaan captive-leasingyhtiön käyttäminen ei sellaisenaan merkitse oikeuksien väärinkäyttöä. Tällaisissa olosuhteissa todellinen väärinkäytön vaara liittyy verovelvollisen mahdollisuuteen muokata vuokrien määrää maksettavan arvonlisäveron alentamiseksi. Komissio huomauttaa, että Suasin toimien ainoana tarkoituksena vaikuttaa olleen se, etteivät veroviranomaiset voi tarkastaa ja seurata verotettavan määrän laskentaa. Tämä liiketoimi vaikuttaa siis täyttävän asiassa Halifax ym. annetussa tuomiossa esitetyn ensimmäisen edellytyksen.

Liiketoimen, jonka tarkoituksena on estää arvonlisäverosääntöjen tehokas täytäntöönpano, on katsottava vastaavan liiketoimea, jonka tarkoituksena on saada näiden sääntöjen tarkoituksen vastainen etu.

maksetuista kausivuokrista eikä laitteiden ostosta maksettavan arvonlisäveron kertasuorituksena. Nähdäkseni tällainen liiketoimi ei ole sellaisenaan kuudennen direktiivin ja sen täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön tarkoituksen vastainen. Mielestäni liiketoimi ei välttämättä loukkaa verotuksen neutraalisuuden periaatetta. Kuten Weald Leasing ja komissio totesivat, vuokraaminen leasingsopimuksella ostamisen sijasta ei sellaisenaan johda siihen, että yritys maksaisi vähemmän arvonlisäveroa tai vähentäisi enemmän arvonlisäveroa kuin sen summan, johon se on oikeutettu. Vaikka siis yritykselle saattaa koitua kassatilanteeseen vaikuttava etu, leasingvuokraamisesta ostamisen sijasta ei seuraa väistämättä arvonlisäverosäästöä.

20. Kuten komissio toteaa huomautuksissaan, mielestäni yritys voi lähtökohtaisesti vapaasti valita, ostaako vai vuokraako se omaisuutta tai laitteita [18] liiketoiminnassaan käytettäväksi. Myöskään se, että verosta vapautettu yritys valitsee omaisuuden tai laitteiden leasingjärjestelyn niiden ostamisen sijaan hyötyäkseen edullisemmasta arvonlisäverokohtelusta lykkäämällä [19] arvonlisäverotaakkaansa, ei sellaisenaan riitä perustelemaan toteamusta siitä, että tätä lainsäädäntöä on käytetty väärin. Jos yritys valitsee laitteiden vuokraamisen leasingsopimuksella, se maksaa arvonlisäveron leasingajan kuluessa

21. Mielestäni kokonaan omistetun tytäryhtiön tai captive-tytäryhtiön, tässä asiassa Weald Leasingin, joka on arvonlisäverotuksen osalta erillinen tai itsenäinen verovelvollinen, [20] perustaminen ja käyttäminen pelkästään

18 – Laitteiden vuokraamisessa leasingsopimuksella on lähtökohtaisesti kyse kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdan ja arvonlisäverodirektiivin 24 artiklan 1 kohdan mukaisesta palvelujen tarjoamisesta.

19 – Sen sijaan Irlanti toteaa kirjelmässään verotuksen neutraalisuuden periaatteen edellyttävän, että henkilöllä, jolla ei ole oikeutta vähentää veroa verosaatavan syntyessä, pitäisi olla velvollisuus maksaa se tuolloin ja kantaa näin verotaakka, joka aiheutuu siitä, ettei sitä voida vähentää.

20 – Kuudennen direktiivin 4 artiklan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti missä tahansa harjoittaa taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

arvonlisäveroedun saamiseksi arvonlisäveron lykkäämisen muodossa, ei sellaisenaan merkitse väärinkäyttöä, sillä tällainen etu voidaan saada tekemällä leasingjärjestely tavanomaisten kaupan edellytysten mukaisesti ulkopuolisen tahon kanssa.[21] Näin ollen se, että pääosin verosta vapautettu yhtiö ottaa vähennyskelvottoman veron maksamista lykätäkseen käyttöön omaisuuden leasingjärjestelyn, joka on toteutettu itsenäisesti arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidyn ulkopuolisen tahon tai kokonaan omistetun tytäryhtiön kanssa, sen sijaan, että se ostaisi kyseisen omaisuuden, ei sellaisenaan aiheuta kuudennen direktiivin tarkoituksen vastaista verotuksellista etua. Jos leasingjärjestelyjen vuokrat on kuitenkin sovittu keinotekoisen matalalle tasolle, joka ei vastaa käypiä markkinaehtoja, ja näin alennetaan keinotekoisesti arvonlisäveron määrää, kuudennen direktiivin ja sen täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön tarkoituksen vastainen on mielestäni pikemminkin kyseinen vuokrien suuruuteen liittyvä liiketoimen osa kuin liiketoimi sinänsä.

22. Suasia koskevista järjestelyistä ennakkoratkaisupyynnössä todetaan, että sen asema Weald Leasingin sekä CARC:n ja CML:n välissä merkitsi sitä, etteivät Yhdistyneen kuningaskunnan tuloveroviranomaiset voineet tehdä (vuoden 1994 arvonlisäverolain) liitteen 6 mukaista päätöstä. Sillä varauksella, että ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin päätyy asiaa selvittäessään toiseen lopputulokseen, vaikuttaa siltä, että voidakseen tehdä liitteen 6 mukaisen päätöksen, jossa hankinnan arvo lasketaan sen käyvän markkina-arvon mukaan, Commissionersin on osoitettava muun muassa, että hankinnan tekevä henkilö sekä henkilö, jota varten hankinta tehdään, ovat yhteydessä toisiinsa[22] ja että hankinta tehtiin käypää markkina-arvoa edullisemmin.

21 – Ks. analogisesti asia C-23/98, Staatssecretaeis van Financiën v. Heerma, tuomio 27.1.2000 (Kok., s. I-419). Siinä yhteisöjen tuomioistuin totesi, että kun yhtiömies vuokraa kiinteää omaisuutta yhtiölle, jonka yhtiömies hän on ja joka on verovelvollinen, hän toimii kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla itsenäisesti. Yhteisöjen tuomioistuin huomautti, että yhtiön ja yhtiömiehen välillä ei ole kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitetun työnantajan ja työntekijän välisen suhteen kanssa analogista suhdetta, jonka takia yhtiömiehen osalta ei täyttyisi riippumattomuutta koskeva edellytys. Yhtiömies toimii omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan vuokratessaan aineellista omaisuutta yhtiölle, vaikka hän työskentelisi samanaikaisesti vuokraajana olevan yhtiön johdossa. Tästä seuraa mielestäni se, että pelkkä kahden erillisen verovelvollisen välinen läheinen suhde ei riitä siihen, että veroviranomaiset voisivat pitää näitä verovelvollisia yhtenä verovelvollisena. Vrt. asia C-355/06, van der Steen, tuomio 18.10.2007 (Kok., s. I-8863). Siinä yhteisöjen tuomioistuimen mukaan yhtiön ja sen johtajan välillä oli työnantajan ja työntekijän välinen suhde. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi ensiksi, että yhtiö maksoi johtajalle kiinteän kuukausipalkan ja lomakorvauksen. Yhtiö pidätti hänen palkastaan tuloveron ja sosiaaliturvamaksut. Toiseksi johtaja tarjotessaan palvelujaan työntekijänä ei toiminut omissa nimissään, omaan lukuunsa ja omalla vastuullaan vaan yhtiön lukuun ja vastuulla. Kolmanneksi johtaja ei kantanut taloudellista riskiä, kun hän toimi yhtiön työntekijänä ja harjoitti toimintaansa yhtiön kolmansien kanssa toteuttamien liiketoimien yhteydessä.

22 – Ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen mukaan asiakirjoista ilmenee, että jos Suas – joka ei kuulu Churchill-konserniin eikä ole muodollisesti yhteydessä Weald Leasingiin taikka CARC:hen tai CML:ään – ei olisi ollut osallisena kyseisissä leasingjärjestelyissä, kansalliset veroviranomaiset olisivat voineet päättää, että kyseessä olevien hankintojen arvona on pidettävä niiden käypää markkina-arvoa.

23. Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee Weald Leasingin väittäneen ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa itse, että ”osapuolten todellinen verotuksellinen etu liittyi Suasin asemaan osapuolten välissä, koska Suasin mukaantulo esti liitteen 6 mukaisen päätöksen antamisen”. Unionin tuomioistuimelle esittämissään huomautuksissa Weald Leasing katsoo, että oikeuksien väärinkäytön kiellon periaate koskee ainoastaan unionin oikeuden säännösten vastaisia verotuksellisia etuja eivätkä yrityksiä kiertää kansallista lakia.

24. Mielestäni Weald Leasingin väitettä ei voida hyväksyä. Unionin tuomioistuimelle esitetyistä asiakirjoista ilmenee, että vuoden 1994 arvonlisäverolain liitteessä 6 oleva 1 kohta laadittiin kuudennen direktiivin 27 artiklan mukaisen poikkeuksen nojalla,[23] mikä ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen on tarkastettava. Mielestäni kansallisen lainsäädännön säännökset, jotka on annettu kuudennen direktiivin 27 artiklan mukaisten poikkeusten mukaisesti, muodostavat kansallisen arvonlisäverojärjestelmän erottamattoman osan ja sitovat verovelvollisia kansallisen lainsäädännön nojalla,[24] ja jäsenvaltion veroviranomaiset voivat vedota niihin kansallisissa tuomioistuimissa tällaista henkilöä vastaan.[25] Kansallisten tuomioistuinten soveltaessa asiassa Halifax ym. vahvistettua väärinkäyttöperiaatetta on mielestäni luonnotonta erottaa toisistaan ne kansalliset säännökset, joilla pannaan täytäntöön kuudennen direktiivin säännökset, ja ne kansalliset säännökset, jotka on annettu kyseisessä direktiivissä hyväksytyn poikkeuksen nojalla, ja tällainen menettely vaarantaa kansallisen arvonlisäverojärjestelmän sekä välillisesti unionin arvonlisäverojärjestelmän johdonmukaisuuden.

25. Katson siksi, että asiassa Halifax ym.[26] vahvistettua väärinkäyttöperiaatetta sovelletaan sellaisten kansallisten säännösten väärinkäyttöön, jotka on annettu kuudennen direktiivin 27 artiklan säännösten nojalla. Kun

23 – Kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdassa säädetään, että ”neuvosto voi yksimielisesti komission ehdotuksesta antaa jäsenvaltioille luvan ottaa käyttöön tästä direktiivistä poikkeavia erityistoimenpiteitä veronkannon yksinkertaistamiseksi tai tietyntyyppisten veropetosten ja veron kiertämisen estämiseksi – –”. Menettelystä tällaisen luvan saamiseksi säädetään kuudennen direktiivin 27 artiklan 2–4 kohdassa. Lisäksi 27 artiklan 5 kohdan mukaan ”jäsenvaltiot, jotka 1 päivänä tammikuuta 1977 soveltavat 1 kohdassa tarkoitetun tyyppisiä erityistoimenpiteitä, voivat pysyttää ne voimassa, jos ne ilmoittavat niistä komissiolle ennen 1 päivää tammikuuta 1978 ja jos tällaiset veronkannon yksinkertaistamiseksi tarkoitetut toimenpiteet ovat 1 kohdan edellytysten mukaisia”.

24 – Ks. analogisesti edellä alaviitteessä 17 mainittu asia Marks & Spencer, tuomion 20–28 kohta. Mielestäni kyseisessä tuomiossa todetaan, että verovelvollisella ei ole välittömästi sovellettavissa olevaa unionin oikeuteen perustuvaa oikeutta vapautuksiin tai poikkeuksiin, joista jäsenvaltio on säätänyt kuudennen direktiivin mukaisesti. Ks. kuitenkin julkisasiamies Kokottin kyseisessä asiassa antama ratkaisuehdotus, jossa hän toteaa, että verovelvollisella on sekä kansalliseen oikeuteen että unionin oikeuteen perustuva oikeus (ratkaisuehdotuksen 43 kohta).

25 – Ks. analogisesti asia 5/84, Direct Cosmetics, tuomio 13.2.1985 (Kok., s. 617, 37 kohta).

26 – Mainittu edellä alaviitteessä 2.

tarkastellaan kansalliselle tuomioistuimelle kuuluvaa tämän periaatteen soveltamista pääasiassa, katson, että oikeuksien väärinkäyttönä on pidettävä sellaisen puhtaasti keinotekoisen rakenteen käyttämistä, joka on luotu pääasiallisesti verotuksellisen edun saamiseksi siten, että veroviranomaisia estetään tekemästä täysin kuudennen direktiivin mukaisesti annettujen kansallisten säännösten nojalla päätöstä siitä, että toisiinsa yhteydessä olevien henkilöiden välisten leasingjärjestelyjen arvona on pidettävä niiden käypää markkina-arvoa.

26. Neljännellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, kuinka järjestelyt on määriteltävä uudelleen, jos omaisuuden leasingjärjestelyssä tai sen osassa todetaan olevan kyse oikeuksien väärinkäytöstä.

27. Asiassa Halifax ym. annetun tuomion 94 kohdassa todettiin, että toimet, jotka ovat osa väärinkäyttöä, on määriteltävä uudelleen siten, että tilanne palautetaan sellaiseksi kuin se olisi ollut ilman kyseisen väärinkäytön muodostavia toimia. Mielestäni ensimmäisen kysymyksen arvioinnista pääasiassa kyseessä olevan väärinkäytön olemassaolon ja laajuuden osalta seuraa, että jos kansallinen tuomioistuin katsoo Suasin aseman osapuolten välissä kyseessä olevissa järjestelyissä olleen keinotekoisesti toteutettu erityisesti siksi, jotta (vuoden 1994 arvonlisäverolain) liitteessä 6 olevan 1 kohdan mukaisen päätöksen tekeminen estettäisiin verotuksellisen edun saamiseksi, Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaisilla pitäisi olla – kuten komissio toteaa huomautuksissaan – oikeus kohdella pääasian liiketoimia Weald Leasingin CML:lle ja CARC:lle toteuttamina leasingvuokrasopimuksina, mikä takaa sen, että arvonlisävero maksetaan näiden vuokrasopimusten käyvän markkina-arvon mukaan. [27]

28. Näin ollen kun leasingjärjestelyissä käytetään puhtaasti keinotekoista rakennetta, jotta veroviranomaiset eivät voisi tehdä täysin kuudennessa direktiivissä sallitun poikkeuksen mukaisesti annetun kansallisen lain säännösten nojalla päätöstä siitä, että näiden toisiinsa yhteydessä olevien henkilöiden välisten järjestelyjen arvona on pidettävä niiden käypää markkina-arvoa, järjestelyt on määriteltävä uudelleen siten, ettei tämän rakenteen olemassaoloa oteta huomioon.

27 – Edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Halifax ym. Leasingjärjestelyn käyvän markkina-arvon arvioinnissa on väistämättä otettava huomioon järjestelyjen kesto kyseessä olevan omaisuuden tai laitteiden luonne huomioon ottaen.

VI Toinen ja kolmas kysymys

29. Toisella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko sitä, että verosta kokonaan tai osittain vapautettu yhtiö vuokraa omaisuutta leasingsopimuksella, vaikkei se tee niin tavanomaisessa liiketoiminnassaan, pidettävä oikeuksien väärinkäyttönä. Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin esittää useita kysymyksiä käsitteen ”tavanomainen liiketoiminta” tulkinnasta ja soveltamisesta.

30. Ilmaisua ”tavanomainen liiketoiminta” käytetään asiassa Halifax ym. annetun tuomion kahdessa kohdassa. Kyseisen tuomion 69 kohdassa ilmaistiin laaja periaate, jonka mukaan liiketoimia, joita ei toteuteta tavanomaisen liiketoiminnan yhteydessä, pidetään väärinkäyttönä, jos niiden tarkoituksena on käyttää väärin jotain unionin lainsäädännössä säädettyä etua. Saman tuomion 80 kohdassa todettiin, että ”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”. Tämän jälkeen asiassa Halifax ym. annetun tuomion 81 kohdassa todettiin, että ”[kahdesta edellytyksestä] 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”.

31. Asiassa Part Service [28] annetussa tuomiossa ei kuitenkaan viitata ”tavanomaiseen liiketoimintaan” huolimatta siitä, että asiassa Halifax ym. [29] annetun tuomion 74 ja 75 kohdassa tukeuduttiin mainittuun kahteen edellytykseen. Asiassa Ampliscientifica ja Amplifin [30] annetun tuomion 27 ja 28 kohdassa todettiin, että ”oikeuden väärinkäytön kiellon periaatteen osalta on muistutettava, että se tarkoittaa erityisesti arvonlisäveron alalla, että yhteisön lainsäädännön soveltamista ei voida laajentaa väärinkäyttönä pidettäviin taloudellisten toimijoiden toimiin eli toimiin, joita ei toteuteta tavanomaisen

28 – Mainittu edellä alaviitteessä 3.
29 – Mainittu edellä alaviitteessä 2.
30 – Mainittu edellä alaviitteessä 4.

liiketoiminnan yhteydessä vaan yksinomaan joidenkin yhteisön lainsäädännössä säädettyjen etujen väärinkäyttämiseksi. Tämän periaatteen tavoitteena on siten sellaisten ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevien täysin keinotekoisten järjestelyjen estäminen, jotka on toteutettu ainoastaan veroetuuden saamiseksi".

32. Mielestäni ilmaisu "tavanomainen liiketoiminta" ei edellytä tietyn yhtiön "tyypillisen" liiketoiminnan tutkimista. [31] Näin ollen arvonlisävero-oikeuden väärinkäytön yhteydessä käsite "tavanomainen liiketoiminta" ei liity toimiin, joihin kyseinen veronmaksaja tavallisesti ryhtyy. Yritys erottaa tietyn yhtiön tyypilliset tai tavalliset liiketoimet on mielestäni väistämättä toimenpide, jonka tulos ei ole ennakoitavissa [32] ja joka näin ollen ei toimi vero-oikeuden yhteydessä, sillä siinä edellytetään oikeusvarmuutta.

33. Sen arvioiminen, toteutetaanko liiketoimi "tavanomaisen liiketoiminnan" yhteydessä, perustuu mielestäni asiassa Halifax ym. annetussa tuomiossa esitetystä kahdesta edellytyksestä toiseen [33] ja siten kyseessä olevan liiketoimen tai järjestelyn luonteeseen sekä siihen, onko se puhtaasti keinotekoinen rakenne, joka on luotu pääasiallisesti verotuksellisen edun saamiseksi eikä muista kaupallisista syistä. [34] Tässä merkityksellisiä ovat verorasituksen keventämissuunnitelmaan osallistuneiden toimijoiden oikeudelliset, taloudelliset ja/tai henkilölliset siteet [35] sekä näin ollen se, toimivatko liiketoimen osapuolet tavanomaisten kaupan edellytysten mukaisesti. [36] Lisäksi kysymys siitä, syntyykö liiketoimen perusteella kaupallinen vastuu ja riskejä, joita tällaisiin liiketoimiin tavallisesti liittyy, on merkityksellinen arvioitaessa liiketoimen keinotekoisuutta ja näin ollen sitä, onko sen pääasiallisena tavoitteena verotuksellisen edun saaminen. Huomauttaisin lisäksi, että tällaisessa arvioinnissa merkityksellinen on pikemminkin liiketoimen objektiivinen luonne [37] kuin verovelvollisen subjektiivinen motiivi.

31 – Huolimatta siitä, että edellä alaviitteessä 2 mainitussa asiassa Halifax ym. annetun tuomion 80 kohdassa käytetään käsitettä "tavanomaisiin liiketoimii*nsa*" (kursivointi tässä).

32 – Ei vähiten siksi, että yhtiön liiketoiminta voi ajan myötä muuttua ja kehittyä.

33 – Ks. tästä edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Halifax ym., tuomion 75 kohta.

34 – Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin käytti kolmannen kysymyksensä b kohdan kolmannessa alakohdassa ilmaisua "kaupallisesti järkevät toimet". Koska tämän termin voidaan tulkita tarkoittavan voittoa tuottavaa liiketoimea, vältän sen käyttämistä.

35 – Ks. edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Halifax ym., tuomion 81 kohta.

36 – Mielestäni ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tutkittava ja punnittava kaikkia sovellettavia sopimusehtoja ja merkityksellisiä olosuhteita.

37 – Ks. edellä alaviitteessä 2 mainittu asia Halifax ym., tuomion 75 kohta.

VII Ratkaisuehdotus

34. Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Court of Appealin (England & Wales) esittämiin kysymyksiin seuraavasti:

1) Se, että pääosin verosta vapautettu yhtiö ottaa vähennyskelvottoman veron maksamista lykätäkseen käyttöön omaisuuden leasingjärjestelyn, joka on toteutettu itsenäisesti arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidyn ulkopuolisen tahon tai kokonaan omistetun tytäryhtiön kanssa, sen sijaan, että se ostaisi kyseisen omaisuuden, ei sellaisenaan aiheuta jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY tarkoituksen vastaista verotuksellista etua.

2) Oikeuksien väärinkäyttönä on pidettävä sellaisen puhtaasti keinotekoisen rakenteen käyttämistä, joka on luotu pääasiallisesti verotuksellisen edun saamiseksi siten, että veroviranomaisia estetään tekemästä täysin kuudennen direktiivin 77/388 mukaisesti annettujen kansallisten säännösten nojalla päätöstä siitä, että toisiinsa yhteydessä olevien henkilöiden välisten leasingjärjestelyjen arvona on pidettävä niiden käypää markkina-arvoa.

3) Jos oikeuksien väärinkäyttö on todettu, sen osana olleet toimet on määriteltävä uudelleen siten, että tilanne palautetaan sellaiseksi kuin se olisi ollut ilman kyseisen väärinkäytön muodostavia toimia. Kun leasingjärjestelyissä käytetään puhtaasti keinotekoista rakennetta, jotta veroviranomaiset eivät voisi tehdä päätöstä siitä, että näiden toisiinsa yhteydessä olevien henkilöiden välisten järjestelyjen

arvona on pidettävä niiden käypää markkina-arvoa, järjestelyt on määriteltävä uudelleen siten, ettei tämän rakenteen olemassaoloa oteta huomioon.

4) Arvonlisävero-oikeuden väärinkäytön yhteydessä käsite ”tavanomainen liiketoiminta” ei liity toimiin, joihin veronmaksaja tyypillisesti tai tavallisesti ryhtyy. Sen arvioiminen, toteutetaanko liiketoimi ”tavanomaisen liiketoiminnan” yhteydessä, perustuu kyseessä olevan liiketoimen tai järjestelyn luonteeseen sekä siihen, onko se puhtaasti keinotekoinen rakenne, joka on luotu pääasiallisesti verotuksellisen edun saamiseksi eikä muista kaupallisista syistä. Liiketoimen luonteen arvioimiseksi merkityksellisiä ovat verorasituksen keventämissuunnitelmaan osallistuneiden toimijoiden oikeudelliset, taloudelliset ja/tai henkilölliset siteet ja näin ollen se, toimivatko liiketoimen osapuolet tavanomaisten kaupan edellytysten mukaisesti, sekä kysymys siitä, syntyykö liiketoimen perusteella kaupallinen vastuu ja riskejä, joita tällaisiin liiketoimiin tavallisesti liittyy.