YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

12 päivänä tammikuuta 2006 *

Yhdistetyissä asioissa C-354/03, C-355/03 ja C-484/03,

joissa on kyse EY 234 artiklaan perustuvista ennakkoratkaisupyynnöistä, jotka High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 28.7.2003 (asiat C-354/03 ja C-355/03) tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 18.8.2003, ja 27.10.2003 (C-484/03) tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 19.11.2003, saadakseen ennakkoratkaisun asioissa

Optigen Ltd (C-354/03),

Fulcrum Electronics Ltd (C-355/03) ja

Bond House Systems Ltd (C-484/03)

vastaan

Commissioners of Customs & Excise,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja A. Rosas sekä tuomarit J. Malenovský, J.-P. Puissochet, S. von Bahr (esittelevä tuomari) ja U. Lõhmus,

julkisasiamies: M. Poiares Maduro,
kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 8.12.2004 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— Optigen Ltd, edustajinaan T. Beazley, QC, ja barrister J. Herberg,

— Fulcrum Electronics Ltd, edustajinaan R. Englehart, QC, ja barrister A. Lewis,

— Bond House Systems Ltd, edustajinaan K. P. E. Lasok, QC, ja barrister M. Patchett-Joyce,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehinään C. Jackson (asioissa C-354/03, C-355/03 ja C-484/03) ja K. Manji (asiassa C-484/03), avustajinaan R. Anderson, QC, ja barrister I. Hutton,

— Tšekin hallitus, asiamiehenään T. Boček (asioissa C-354/03, C-355/03 ja C-484/03),

— Tanskan hallitus, asiamiehinään J. Molde ja A. Rahbøl Jacobsen, avustajanaan advokat P. Biering (asiassa C-484/03),

— Euroopan unionin neuvosto, asiamiehinään A.-M. Colaert ja J. Monteiro (asioissa C-354/03 ja C-355/03),

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään R. Lyal (asioissa C-354/03, C-355/03 ja C-484/03),

kuultuaan julkisasiamiehen 16.2.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyynnöt koskevat jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301) tulkintaa, sellaisena kuin tämä direktiivi on muutettuna jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymis-

peruste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetulla kuudennella neuvoston direktiivillä 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä ensimmäinen direktiivi), sekä kuudennen direktiivin 77/388 tulkintaa, sellaisena kuin tämä direktiivi on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18; jäljempänä kuudes direktiivi).

2 Nämä pyynnöt on esitetty kolmessa asiassa, joissa ensimmäisessä valittajana on Optigen Ltd (jäljempänä Optigen), toisessa Fulcrum Electronics Ltd, selvitystilassa (jäljempänä Fulcrum), ja kolmannessa Bond House Systems Ltd (jäljempänä Bond House) ja joissa kaikissa on vastapuolena Commissioners of Customs & Excise (jäljempänä Commissioners); nämä asiat koskevat sitä, että Commissioners hylkäsi vaatimukset sen arvonlisäveron palauttamisesta, joka oli maksettu Yhdistyneessä kuningaskunnassa tapahtuneista sellaisten mikroprosessorien ostoista, jotka oli sittemmin viety johonkin toiseen jäsenvaltioon.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

3 Ensimmäisen direktiivin 2 artiklassa säädetään seuraavaa:

"Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä verotusvaihetta edeltävässä tuotannossa ja jakelussa suoritettujen liiketoimien lukumäärästä.

Jokaisesta liiketoimesta on kannettava tavaran tai palvelun hinnan perusteella tähän tavaraan tai palveluun sovellettavan verokannan mukaan laskettu arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä.

Yhteistä arvonlisäverojärjestelmää sovelletaan vähittäiskauppavaiheen päättymiseen saakka."

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

5 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa jotakin tuon artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa. "Taloudellinen toiminta" määritellään kyseisessä 2 kohdassa kaikeksi tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaksi toiminnaksi, ja muun muassa liiketoiminnaksi, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.

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

7 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 1–3 kohdassa määrätään seuraavaa:

"1. Vähennysoikeus syntyy, kun vähennyskelpoista veroa koskeva verosaatava syntyy.

2. Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvolliselle on luovuttanut taikka suorittanut tai luovuttaa taikka suorittaa toinen verovelvollinen;

b) arvonlisävero, joka on maksettava tai maksettu maahantuoduista tavaroista;

— —

3. Jäsenvaltioiden on myös myönnettävä jokaiselle verovelvolliselle 2 kohdassa tarkoitettu arvonlisäveron vähennys tai palautus, jos tavarat tai palvelut käytetään seuraaviin tarkoituksiin;

a) sellaisiin verovelvollisen 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuun taloudelliseen toimintaan liittyviin liiketoimiin, jotka suoritetaan ulkomailla ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi suoritettu maan alueella;

— — "

Pääasiat

8 Ennakkoratkaisupyynnöistä ilmenee, että pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan Optigenin, Fulcrumin ja Bond Housen toiminta koostui pääasiallisesti siitä, että ne ostivat mikroprosessoreja Yhdistyneeseen kuningaskuntaan sijoittautuneilta yhtiöiltä ja myivät ne muissa jäsenvaltioissa sijaitseville asiakkaille.

9 Optigen haki kesäkuulta 2002 nettosummaltaan yli 7 miljoonan Englannin punnan (GBP) suuruista arvonlisäveron palautusta. Commissioners hylkäsi tämän hakemuksen 16.10. ja 31.10.2002 tekemillään päätöksillä siltä osin kuin se koski hieman yli 7 miljoonan GBP:n suuruista summaa. Commissioners kieltäytyi myös 30.10.2002 tekemällään päätöksellä palauttamasta tälle yhtiölle hieman yli 13 miljoonan GBP:n suuruista summaa saman vuoden heinäkuulta.

10 Fulcrum teki kesäkuulta 2002 arvonlisäveron palautushakemuksen, joka koski ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa, jonka nettosumma oli lähes 7,2 miljoonaa GBP. Commissioners hylkäsi tämän hakemuksen 11.11.2002 tekemällään päätöksellä lähes 2 miljoonan GBP:n suuruisen summan osalta. Niin ikään heinäkuulta 2002 se hylkäsi lähes 4 miljoonaa GBP:aa koskevan hakemuksen siltä osin kuin kyse oli noin 1,1 miljoonan GBP:n palauttamisesta. Lisäksi Commissioners osoitti helmikuussa 2003 Fulcrumille päätöksen, joka koski lähes 160 000 GBP:n suuruisen summan maksamista ostoihin sisältyvänä arvonlisäverona, joka Commissionersin mukaan oli virheellisesti palautettu toukokuussa 2002.

11 Bond House teki toukokuulta 2002 arvonlisäveron palautushakemuksen, joka koski ostoihin sisältyvää noin 16,3 miljoonan GBP:n suuruista arvonlisäveroa ja jonka Commissioners hylkäsi. Commissioners ilmoitti tälle yhtiölle syyskuussa 2002, että vaaditusta kokonaissummasta hieman yli 2,7 miljoonaa GBP:aa voitaisiin palauttaa.

12 Ennakkoratkaisupyynnöistä ilmenee, että kysymyksessä olevat liiketoimet kuuluvat sellaisiin luovutusketjuihin, joissa on pääasian valittajien tietämättä ollut mukana laiminlyövä elinkeinonharjoittaja eli arvonlisäveron maksamiseen velvollinen elinkeinonharjoittaja, joka on kadonnut maksamatta arvonlisäveroa veroviranomaisille, tai sellainen elinkeinonharjoittaja, joka käyttää "kaapattua" arvonlisäveronumeroa, toisin sanoen itselleen kuulumatonta numeroa; nämä menettelyt ovat Commissionersin mukaan niin sanottuja karusellipetoksia.

13 Asioissa C-354/03 ja C-355/03 esitettyjen ennakkoratkaisupyyntöjen mukaan ja asiassa C-484/03 Commissionersin esittämien tietojen mukaan karusellipetos organisoidaan periaatteessa seuraavilla tavoilla:

— Johonkin jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö (A) myy tavarat johonkin toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle (B).

— Yhtiö B, joka on laiminlyövä tai kaapattua arvonlisäveronumeroa käyttävä elinkeinonharjoittaja, myy nämä tavarat edelleen tappiolla tähän toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle puskuriyritykselle (C). Myöhemmät myynnit voidaan näin tehdä voitolla. Yhtiö B on velvollinen maksamaan arvonlisäveron näiden tavaroiden oston osalta, mutta koska se on käyttänyt näitä samoja tavaroita verollisissa liiketoimissa, sillä on myös oikeus vähentää tämä ostoihin sisältyvänä arvonlisäverona. Se on kuitenkin velvollinen maksamaan C:ltä myyntiin sisältyvänä arvonlisäverona laskutetun summan, mutta se katoaa ennen tämän summan suorittamista veronsaajalle.

— Yhtiö C myy vuorostaan asianomaiset tavarat edelleen tässä toisessa jäsenvaltiossa olevalle toiselle puskuriyhtiölle (D) ja suorittaa myynnistä laskutetun arvonlisäveron veronsaajalle vähennettyään siitä ostoihin liittyvänä maksetun arvonlisäveron ja niin edelleen — aina siihen saakka kunnes jokin tässä toisessa

jäsenvaltiossa sijaitseva yhtiö vie nämä tavarat johonkin muuhun jäsenvaltioon. Tämä vienti on arvonlisäverosta vapaata, mutta vientiyhtiöllä on kuitenkin oikeus vaatia kyseisten tavaroiden ostoihin liittyvän arvonlisäveron palautusta. Jos ostaja on yhtiö A, kysymyksessä on karusellipetos sen selkeimmässä muodossaan.

— Tämä menettely voidaan toistaa.

14 Kansallinen tuomioistuin toteaa asioissa C-354/03 ja C-355/03, että Commissioners on perustanut päätöksensä siihen, että ensiksikin siltä osin kuin kysymys on pääasiassa kysymyksessä olevista ostoista, Optigen ja Fulcrum eivät ole vastaanottaneet luovutuksia, joita olisi käytetty tai ollut tarkoitus käyttää taloudelliseen toimintaan arvonlisäveron kannalta, joten summat, jotka näiden ostojen yhteydessä on väitetty maksetun arvonlisäverona, eivät ole vuoden 1994 arvonlisäverolaissa (Value Added Tax Act 1994) tarkoitettua ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa. Toiseksi arvonlisäveron osalta vastaavat myynnit eivät ole taloudellisen toiminnan yhteydessä tehtyjä luovutuksia, eivätkä ne näin ollen synnytä palautusoikeutta. Kolmanneksi pääasiassa kysymyksessä olevilla ostoilla ja myynneillä, kun niitä arvioidaan objektiivisesti, ei ole taloudellista merkitystä ja ne eivät kuulu taloudellisen toiminnan piiriin. Näin ollen näitä ostoja ei voida pitää tällaisen toiminnan tarkoituksiin suoritettuina tai suoritettavaksi tarkoitettuina luovutuksina eikä näitä myyntejä taloudellisessa toiminnassa tehtyinä luovutuksina arvonlisäveron merkityksessä.

15 Optigen ja Fulcrum riitauttivat Commissionersin päätökset Lontoon VAT and Duties Tribunalissa. Se yhdisti nämä kaksi asiaa.

16 Lontoon VAT and Duties Tribunal hylkäsi 23.5.2003 tekemällään päätöksellä näiden yhtiöiden nostamat kanteet ja katsoi, että Commissioners oli oikein perustein katsonut, että kysymyksessä olevat liiketoimet eivät kuuluneet arvonlisäveron

soveltamisalaan. Se katsoi, että elinkeinonharjoittajalla ei ole oikeutta sellaisten tavaroiden ostoihin liittyvän arvonlisäveron palautukseen, jotka se on sitten myynyt edelleen Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolelle sijoittautuneille yhtiöille, kun laiminlyövä elinkeinonharjoittaja tai kaapattua arvonlisäveronumeroa käyttävä elinkeinonharjoittaja on ollut osallisena luovutusketjussa, vaikka palautusta hakevalla elinkeinonharjoittajalla ei ole mitään tekemistä sen laiminlyönnin tai arvonlisäveronumeron kaappauksen kanssa, johon toinen elinkeinonharjoittaja on syyllistynyt, ja vaikka se ei ollut näistä tietoinen, kuten silloin kun luovutusketjut, johon asianomaisen elinkeinonharjoittajan ostot ja myynnit kuuluvat, olivat hänen tietämättään osa muiden harjoittamaa karusellipetosta.

17 Optigen ja Fulcrum hakivat muutosta Lontoon VAT and Duties Tribunalin päätökseen High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionissa.

18 Asiassa C-484/03 ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Commissioners väitti, että koska pääasiassa kysymyksessä olevien luovutusketjujen tarkoituksena oli petos, millään liiketoimista, jotka muodostavat nämä ketjut, mukaan lukien Bond Housen suorittamat liiketoimet, ei ole taloudellista merkitystä. Tästä seuraa Commissionersin mukaan, että koska lainvastaiset liiketoimet eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, Bond Housen toimittajilleen arvonlisäveron perusteella ostoista maksamat summat eivät ole arvonlisäverosuorituksia ja tällä yhtiöllä ei näin ollen ole palautusoikeutta näiden summien osalta.

19 Bond House valitti elokuussa 2002 Commissionersin päätöksestä Manchesterin VAT and Duties Tribunaliin.

20 Manchesterin VAT and Duties Tribunal katsoi 29.4.2003 tekemässään päätöksessä, jota muutettiin 8.5.2003 tehdyllä täydennyksellä, että 26:ta 27:stä pääasiassa kysymyksessä olevasta ostosta ei voitu pitää kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna taloudellisena toimintana ja että näin ollen ne olivat arvonlisäveron soveltamisalan

ulkopuolella. Kyseinen tuomioistuin totesi, että nämä ostot ovat osa sellaisten liiketoimien sarjaa, joilla oli petollinen tarkoitus. Näillä liiketoimilla ei ole taloudellista merkitystä, ja niitä on arvioitava objektiivisin perustein, vaikka Bond House ei tiennytkään tuosta tarkoituksesta eikä ollut syyllistynyt mihinkään rikkomukseen. Tämän vuoksi merkitystä ei ole sillä, että pääasian valittaja ei ollut syyllistynyt mihinkään rikkomukseen. Bond House ei voinut myöskään vedota luottamuksensuojan periaatteeseen maksamansa ostoon liittyvän arvonlisäveron palauttamisen hyväksymisen perusteeksi, eikä Commissioners evätessään kyseiseltä kantajalta nämä palautukset loukannut suhteellisuusperiaatetta, oikeusvarmuuden periaatetta eikä perusoikeuksia.

21 Bond House valitti tästä päätöksestä High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisioniin.

Ennakkoratkaisukysymykset ja menettely yhteisöjen tuomioistuimessa

22 Asioissa C-354/03 ja C-355/03 kansallinen tuomioistuin toteaa, että pääasian tosiseikkoja pidetään toteen näytettyinä. Se mainitsee ratkaisevina tosiseikkoina seuraavat:

— Kyse oli karusellipetoksesta.

— Optigen ja Fulcrum ovat syyttömiä osapuolia, jotka eivät olleet sekaantuneet tähän petokseen, josta ne eivät olleet tietoisia ja josta niillä ei ollut syytä olla tietoisia, muussa ominaisuudessa kuin tietyn kauppiaan tavallisina asiakkaina ja erääseen toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen yhtiön tavallisina tavarantoimittajina.

— Optigenilla ja Fulcrumilla ei ollut mitään yhteyksiä laiminlyövän tai kaapattua arvonlisäveronumeroa käyttäneen elinkeinonharjoittajan kanssa.

— Fulcrumin suorittamat yhdeksän ostoa, joiden osalta arvonlisäveron palautus evättiin, eivät sen kannalta poikenneet sen kyseisen kolmen kuukauden ajanjaksona suorittamista muista 467 ostosta.

— Ajankohtana, jolloin Optigen ja Fulcrum ostivat tavarat ja maksoivat ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, karuselli ei ollut päättynyt ja laiminlyövä elinkeinonharjoittaja ei ollut vielä kadonnut, joten kumpikin näistä tapahtumista olisi voinut jäädä toteutumatta.

23 Kansallinen tuomioistuin toteaa asiassa C-484/03, että Bond House riitauttaa vain pienen osan Manchesterin VAT and Duties Tribunalin selvittämistä tosiseikoista tai niitä koskevista päätelmistä. Seuraavia tosiseikkoja ei ole riitautettu:

— Bond House oli Commissionersin mukaan hyvämaineinen, ja sitä ei epäilty mistään arvonlisäveropetoksesta.

— Tämä yhtiö ei ollut tietoinen petoksesta, jonka Commissioners väitti tapahtuneen, eikä ollut toiminut piittaamattomasti.

— Bond House ei käynyt kauppaa yhdenkään sellaisen kauppiaan kanssa, jonka Commissioners väittää toimineen petollisesti.

— Kaikki Bond Housen tekemät liiketoimet sekä ne liiketoimet, jotka toteutettiin ennen kuin tämä yhtiö osti ja myi kysymyksessä olevat tavarat tai tämän jälkeen, olivat aitoja: kussakin liiketoimessa tavarat vaihtoivat omistajaa ja niissä suoritettiin maksu.

— Liiketoimet, joilla Manchesterin VAT and Duties Tribunalin mukaan ei ollut taloudellista merkitystä, eivät poikenneet muista Bond Housen tekemistä liiketoimista, joiden taloudellista merkitystä ei riitautettu, koska mikään ei osoita, että ne olisivat olleet osa karusellipetosta.

24 Bond House katsoo, että kun otetaan huomioon, että pääasian ostot ja luovutukset on tosiasiallisesti toteutettu, ei voida väittää, että ne eivät olisi arvonlisäveron tarkoituksessa "luovutuksia" tai "taloudellista toimintaa" pelkästään sillä perusteella, että luovutusketjun jossakin toisessa vaiheessa ja ilman, että Bond House olisi ollut tästä tietoinen, petoksen tekijä on laskuttanut arvonlisäveron asiakkaalta, mutta ei ole ilmoittanut sitä Commissionersille. Ei myöskään ole mitään syytä uskoa, että petoksen toteuttamista edeltäneet tai sitä seuranneet liiketoimet, joissa on mukana henkilöitä, jotka eivät tienneet tämän petoksen tai petoksen tekijän olemassaolosta, olisivat olleet osa kyseistä petosta tai petoksen tekijän suunnitelmaa. Manchesterin VAT and Duties Tribunalin päätös on Bond Housen mukaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän hengen vastainen. Tämä päätös on petoksen vastaisen taistelun keinona suhteeton, ja se voi vaikuttaa laillista kauppaa ehkäisevästi EY 28 artiklan vastaisesti. Tämä päätös on sen mukaan myös oikeusvarmuuden periaatteen vastainen, koska verovelvolliset voivat laatia laskuja, joissa mainitaan arvonlisävero, ja täyttää veroilmoituksiaan vain epävarmuuden vallitessa.

25 Commissioners väittää, että karusellipetoksen yhteydessä toteutetut liiketoimet eivät ole kuudennessa direktiivissä tarkoitettua taloudellista toimintaa. Sen mukaan pääasiassa kysymyksessä olevilla 26 liiketoimella ei siis ole taloudellista merkitystä ja ne eivät kuulu kyseisen direktiivin soveltamisalaan. Nämä liiketoimet eivät kuulu

"taloudelliseen toimintaan", eivätkä ne ole Bond Houselle suoritettuja tai sen suorittamia "luovutuksia". Päätös, jolla evätään Bond Houselta pääasiassa kysymyksessä olevan arvonlisäveron palautus, ei millään tavoin loukkaa suhteellisuusperiaatetta eikä oikeusvarmuuden periaatetta, eikä sillä loukata perusoikeuksia.

26 Näissä olosuhteissa High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

Asioissa C-354/03 ja C-355/03:

"1) Onko yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä, kun otetaan huomioon ensimmäinen direktiivi — — ja kuudes direktiivi — —, elinkeinonharjoittajan oikeutta tiettyä liiketointa koskevan arvonlisäveron palautukseen arvioitava

a) ainoastaan sen tietyn liiketoimen perusteella, jonka osapuolena elinkeinonharjoittaja oli, ja ottaen huomioon elinkeinonharjoittajan tarkoitusperät tähän liiketoimeen ryhtymiseen, vai

b) kaikkien, myös myöhempien liiketointen perusteella, jotka muodostavat tavaroiden luovutusta tai palvelujen suorittamista koskevan kehämäisen ketjun, jonka osan edellä mainittu liiketoimi muodostaa, ja ottaen huomioon ketjun muiden osallistujien tarkoitukset, joista elinkeinonharjoittaja ei ole tietoinen ja/tai ei voi olla tietoinen, ja/tai

c) kehämäisen ketjun muiden osallistujien, joiden osallisuudesta elinkeinonharjoittaja ei ole tietoinen ja joiden teoista ja aikomuksista elinkeinonharjoittaja ei ole ja/tai ei voi olla tietoinen, vilpillisten tekojen ja aikomusten perusteella, esiintyipä niitä ennen edellä mainittua tiettyä liiketointa tai sen jälkeen, vai

d) jonkin muun arviointiperusteen perusteella, ja jos on, niin minkä arviointiperusteen perusteella?

2) Loukkaako se, että arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle jätetään liiketoimet, joissa vilpittömässä mielessä oleva osapuoli on osallisena mutta jotka muodostavat lenkkejä muiden suorittamassa karusellipetoksessa, suhteellisuutta, yhdenvertaista kohtelua ja oikeusvarmuutta koskevia yleisiä periaatteita?"

Asiassa C-484/03:

"1) Kun otetaan huomioon yhteisön oikeuden yleiset periaatteet (erityisesti suhteellisuusperiaate ja oikeusvarmuuden periaate) sekä EY 28 artikla:

a) Oliko valittaja näissä olosuhteissa 'verovelvollinen tässä ominaisuudessaan' kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaisesti, kun se näillä 26 liiketoimella hankki mikroprosessorit Yhdistyneessä kuningaskunnassa olevilta myyjiltä ja myi ne edelleen Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolella oleville ostajille?

b) Harjoittiko valittaja näissä olosuhteissa kuudennen direktiivin 4 artiklan mukaista 'taloudellista toimintaa', kun se näillä 26 liiketoimella hankki mikroprosessorit Yhdistyneessä kuningaskunnassa olevilta myyjiltä ja myi ne edelleen Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolella oleville ostajille?

c) Olivatko näissä olosuhteissa mikroprosessorihankinnat, jotka valittaja teki Yhdistyneessä kuningaskunnassa olevilta myyjiltä 26:lla eri liiketoimella, kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaisia 'tavaran luovutuksia' valittajalle?

d) Olivatko näissä olosuhteissa mikroprosessorien myynnit, jotka valittaja teki Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolella oleville ostajille 26:lla eri liiketoimella, kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdan mukaisia valittajan tekemiä 'tavaran luovutuksia'?

2) Seuraako edellä esitetyn kysymyksen numero 1 a–d alakohtiin annettavista vastauksista, että yhteisön oikeuden yleisiä periaatteita on rikottu (erityisesti suhteellisuusperiaatetta ja oikeusvarmuuden periaatetta)?"

27 Asiat C-354/03 ja C-355/03 on yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 19.9.2003 antamalla määräyksellä yhdistetty kirjallista ja suullista käsittelyä sekä tuomion antamista varten.

28 Tämän jälkeen nämä asiat ja asia C-484/03 on yhteisöjen tuomioistuimen presidentin 15.6.2004 antamalla määräyksellä yhdistetty suullista käsittelyä ja tuomion antamista varten.

Ensimmäiset kysymykset

29 Kansallinen tuomioistuin haluaa kussakin asiassa ensimmäisellä kysymyksellään tietää yhtäältä, ovatko pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaiset liiketoimet, jotka itsessään eivät ole arvonlisäpetoksia, mutta jotka kuuluvat sellaiseen luovutus-

ketjuun, jossa jokin niitä edeltänyt tai niitä seurannut muu liiketoimi on tällainen petos, ilman että elinkeinonharjoittaja, joka tekee ensin mainitut liiketoimet, olisi tai voisi olla petoksesta tietoinen, tavaroiden luovutuksia, jotka suorittaa verovelvollinen tässä ominaisuudessaan, ja taloudellista toimintaa kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa, 4 artiklassa ja 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitetulla tavalla, ja toisaalta, voidaanko tällaisissa olosuhteissa rajoittaa kyseisen elinkeinonharjoittajan oikeutta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

30 Optigen ja Fulcrum katsovat, että yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä, kun otetaan huomioon ensimmäinen ja kuudes direktiivi, elinkeinonharjoittajan oikeutta liiketoimesta suoritetun arvonlisäveron palautukseen on arvioitava sen erityisen liiketoimen perusteella, johon elinkeinonharjoittaja on osallistunut, ja myös niiden syiden perusteella, joiden vuoksi hän siihen osallistui, eikä viittaamalla edeltäviin tai myöhempiin liiketoimiin, joista kyseinen elinkeinonharjoittaja ei ole eikä voi olla tietoinen, eikä viittaamalla muiden elinkeinonharjoittajien, joiden osallisuudesta hän ei ole tietoinen, petollisiin toimiin ja tarkoitusperiin, joista hän ei ole ja/tai ei voi olla tietoinen.

31 Bond Housen mukaan asiassa C-484/03 esitettyyn ensimmäiseen kysymykseen on vastattava myöntävästi.

32 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo, että yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä ja ensimmäisen ja kuudennen direktiivin valossa elinkeinonharjoittajan oikeutta liiketoimesta suoritetun arvonlisäveron palautukseen on arvioitava kaikkien niiden liiketointen perusteella, myös myöhempien, jotka muodostavat kehämäisen luovutusten ketjun, jonka osa tietty liiketoimi on, siten, että otetaan huomioon muiden ketjuun osallisten aikomukset, joista kyseinen elinkeinonharjoittaja ei ole tietoinen ja/tai ei voi olla tietoinen, ja muiden kehämäisen ketjun osapuolten, joiden

osallisuudesta kyseinen elinkeinonharjoittaja ei ole tietoinen, petolliset toimet ja tarkoitusperät, jotka edeltävät tai seuraavat asianomaista liiketointa ja joista kyseinen elinkeinonharjoittaja ei ole ja/tai ei voi olla tietoinen. Mitkään kehämäiseen luovutusten ketjuun kuuluvat liiketoimet, joiden ainoa tarkoitus on petoksen tekeminen arvonlisäverojärjestelmässä, eivät siis missään tapauksessa kuulu kuudennen direktiivin soveltamisalaan, ja se, että tietyissä näistä liiketoimista on osallisena viaton elinkeinonharjoittaja, ei voi merkitä sitä, että liiketoimet kuuluisivat kyseisen direktiivin soveltamisalaan.

33 Tšekin hallitus väittää, että koska pääasiassa kysymyksessä olevien kaltaisten liiketointen tarkoitus on lainvastainen, niitä ei voida pitää kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna taloudellisena toimintana.

34 Tanskan hallitus katsoo, että verovelvollisen, joka haluaa vähentää "tavaran luovutukseen" liittyvän arvonlisäveron määrän, on osoitettava, että oikeus määrätä tavaroista omistajana on konkreettisesti siirtynyt asianomaiselle, ja että suljetussa kehässä tehdyt liiketoimet eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, koska asianomainen henkilö, joka liittyy tällaiseen kehään, ei toimi verovelvollisen ominaisuudessa.

35 Euroopan yhteisöjen komissio väittää, että yhteisessä arvonlisäverojärjestelmässä, kun otetaan huomioon ensimmäinen ja kuudes direktiivi, elinkeinonharjoittajan oikeutta liiketoimesta suoritetun arvonlisäveron palautukseen on arvioitava sen tietyn liiketoimen perusteella, johon tämä elinkeinonharjoittaja on ollut osallisena. Liiketoimet, joista hän ei ole tietoinen, ja sellaisten muiden luovutusketjuun kuuluvien tahojen petolliset teot tai tarkoitusperät, joiden osallisuudesta hän ei ole tietoinen, eivät vaikuta tähän oikeuteen. Tästä seuraa, että verollisena pidettävän liiketoimen jättäminen arvonlisäverojärjestelmän ulkopuolelle on kuudennen direktiivin vastaista.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

36 Aluksi on palautettava mieleen, että kuudennessa direktiivissä otetaan käyttöön yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, joka perustuu muun muassa verollisten liiketoimien yhdenmukaiseen määritelmään (ks. erityisesti asia C-305/01, MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, tuomio 26.6.2003, Kok. 2003, s. I-6729, 38 kohta).

37 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.

38 Siltä osin kuin ensiksi kysymys on tavaroiden luovutuksen käsitteestä, kuudennen direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa täsmennetään, että sillä tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

39 Yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee, että tämä käsite sisältää kaikki yhden osapuolen toteuttamat aineellisen omaisuuden siirtotoimenpiteet, joilla toinen osapuoli oikeutetaan tosiasiallisesti määräämään kyseisestä omaisuudesta niin kuin tämä olisi sen omistaja (ks. erityisesti 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).

40 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa jotakin taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

41 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa "taloudellisen toiminnan" käsite on määritelty "kaikeksi" tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittamaksi toiminnaksi, ja oikeuskäytännön mukaan siihen kuuluvat tuottamisen, jakelun ja palvelujen suorittamisen kaikki vaiheet (ks. erityisesti 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).

42 Käsitteestä "verovelvollinen tässä ominaisuudessaan" on oikeuskäytännössä katsottu, että verovelvollinen toimii tässä ominaisuudessa tehdessään liiketoimia verollisen toimintansa piirissä (ks. vastaavasti asia C-291/92, Armbrecht, tuomio 4.—10.1995, Kok. 1995, s. I-2775, 17 kohta ja asia C-77/01, EDM, tuomio 29.4.2004, Kok. 2004, s. I-4295, 66 kohta).

43 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut asiassa C-260/98, komissio vastaan Kreikka, 12.9.2000 antamansa tuomion (Kok. 2000, s. I-6537) 26 kohdassa, verovelvollisen ja taloudellisen toiminnan määritelmien tarkastelu osoittaa, 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 sekä vastaavasti erityisesti 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).

44 Tämä tarkastelu samoin kuin käsitteiden "tavaroiden luovutus" ja "verovelvollinen tässä ominaisuudessaan" 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.

45 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on todennut 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 yhteisen arvonlisäverojärjestelmän niitä tavoitteita, joiden mukaan on taattava oikeusvarmuus ja helpotettava arvonlisäveron soveltamiseen liittyviä toimia sillä tavoin, että kyseisen liiketoimen objektiivinen luonne jätetään ottamatta huomioon vain poikkeustilanteissa.

46 Olisi vielä enemmän näiden tavoitteiden vastaista, jos sen selvittämiseksi, onko tietty liiketoimi verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittama luovutus ja taloudellista toimintaa, veroviranomaisilla olisi velvollisuus ottaa huomioon samassa luovutusketjussa toimivan muun elinkeinonharjoittajan kuin asianomaisen verovelvollisen tarkoitusperät ja/tai toisen tähän ketjuun kuuluvan, kyseisen verovelvollisen toteuttamaa liiketointa edeltäneen tai seuranneen liiketoimen mahdollinen petollinen luonne, josta tämä verovelvollinen ei ollut eikä voinut olla tietoinen.

47 Kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 27 kohdassa, kutakin liiketointa on tarkasteltava erikseen ja ketjun jotakin tiettyä liiketointa edeltävät tai seuraavat tapahtumat eivät voi muuttaa kyseisen liiketoimen luonnetta.

48 Oikeuskäytännöstä, johon Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus on vedonnut ja jonka mukaan asianomainen saavuttaa lopullisesti verovelvollisen aseman ainoastaan silloin, kun hän on tehnyt vilpittömässä mielessä ilmoituksen aikomuksestaan aloittaa taloudellinen toiminta (ks. erityisesti asia C-400/98, Breitsohl, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I-4321, 39 kohta ja yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok. 2000, s I-1577, 46 kohta), riittää, kun todetaan, että kuten julkisasiamies on todennut ratkaisuehdotuksensa 35 kohdassa,

tämä oikeuskäytäntö koskee aikomusta ryhtyä taloudelliseen toimintaan ja siis harjoittaa sitä, eikä tällä toiminnalla aiottua tarkoitusta.

49 Yhdistyneen kuningaskunnan väitteestä, joka perustuu yhteisöjen tuomioistuimen oikeuskäytäntöön, joka koskee sitä, että lainvastaiset liiketoimet eivät ole arvonlisäverollisia, on muistettava, että yhtäältä tämä oikeuskäytäntö koskee tavaroita, joilla itse niiden luonteen tai niiden erityispiirteiden vuoksi ei voida käydä laillista kauppaa eikä niitä voida saattaa vaihdannan piiriin. Toisaalta vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että verotuksen neutraalisuuden periaate estää tekemästä yleisesti eroa laillisen ja lainvastaisen toiminnan välillä. Tämän vuoksi tietyn käyttäytymisen luokittelusta rangaistavaksi ei itsessään seuraa poikkeusta verotukseen. Tällainen poikkeus tulee kysymykseen vain niissä erityistilanteissa, joissa tiettyjen tavaroiden tai palveluiden erityisten tunnusmerkkien vuoksi kaikkinainen kilpailu laillisen ja lainvastaisen elinkeinoalan välillä on suljettu pois (ks. erityisesti asia C-158/98, Coffeeshop Siberië, tuomio 29.6.1999, Kok. 1999, s. I-3971, 14 ja 21 kohta ja asia C-455/98, Salumets ym., tuomio 29.6.2000, Kok. 2000, s. I-4993, 19 kohta).

50 On riidatonta, että tilanne ei ole tällainen pääasiassa kysymyksessä olevien mikroprosessorien osalta.

51 Tästä seuraa, että pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaiset liiketoimet, jotka eivät itsessään ole arvonlisäpetoksia, ovat verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamia tavaroiden luovutuksia kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa, 4 artiklassa ja 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuin tavoin, sikäli kuin ne täyttävät ne objektiiviset arviointiperusteet, joille nämä käsitteet perustuvat, riippumatta samassa luovutusketjussa toimivan muun elinkeinonharjoittajan kuin asianomaisen verovelvollisen tarkoitusperistä ja/tai toisen tähän ketjuun kuuluvan, kyseisen verovelvollisen toteuttamaa liiketointa edeltäneen tai seuranneen liiketoimen mahdollisesta petollisesta luonteesta, josta tämä verovelvollinen ei ollut eikä voinut olla tietoinen.

52 Tällaisia liiketoimia toteuttavan verovelvollisen oikeuteen vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero ei voi vaikuttaa myöskään se, että luovutusketjussa, johon nämä liiketoimet kuuluvat, jokin kyseisen verovelvollisen suorittamaa liiketointa edeltävä tai seuraava liiketoimi on arvonlisäveropetos ilman, että hän on tai voi olla tästä tietoinen.

53 Kuten yhteisöjen tuomioistuin on useasti todennut, kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu erottamattomasti arvonlisäverojärjestelmään, eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka on tullut maksettavaksi aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettujen liiketoimien yhteydessä (ks. erityisesti asia C-62/93, BP Soupergaz, tuomio 6.7.1995, Kok. 1995, s. I-1883, 18 kohta ja em. yhdistetyt asiat Gabalfrisa ym., tuomion 43 kohta).

54 Sillä, onko veronsaajalle todella maksettu kyseisten tavaroiden aiemmasta tai myöhemmästä myynnistä loppukäyttäjälle arvonlisävero vai ei, ei ole merkitystä siihen oikeuteen nähden, joka verovelvollisella on ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennykseen (ks. vastaavasti asia C-395/02, Transport Service, määräys 3.3.2004, Kok. 2004, s. I-1991, 26 kohta). Yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneesta oikeuskäytännöstä ilmenee, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteen mukaan, joka ilmenee sekä ensimmäisen direktiivin että kuudennen direktiivin 2 artiklasta, jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta kannetaan arvonlisävero, josta on vähennetty hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä (ks. erityisesti asia C-98/98, Midland Bank, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I-4177, 29 kohta ja em. asia Zita Modes, tuomion 37 kohta).

55 Ensimmäiseen ennakkoratkaisukysymykseen on näin ollen vastattava kussakin asiassa, että pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaiset liiketoimet, jotka eivät itsessään ole arvonlisäveropetoksia, ovat verovelvollisen tässä ominaisuudessaan

suorittamia tavaroiden luovutuksia ja taloudellista toimintaa kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa, 4 artiklassa ja 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuin tavoin, sikäli kuin ne täyttävät ne objektiiviset arviointiperusteet, joihin nämä käsitteet perustuvat, riippumatta samassa luovutusketjussa toimivan muun elinkeinonharjoittajan kuin asianomaisen verovelvollisen tarkoitusperistä ja/tai toisen tähän ketjuun kuuluvan, kyseisen verovelvollisen toteuttamaa liiketointa edeltäneen tai seuranneen liiketoimen mahdollisesta petollisesta luonteesta, josta hän ei ollut eikä voinut olla tietoinen. Tällaisia liiketoimia suorittavan verovelvollisen oikeuteen vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero ei voi vaikuttaa myöskään se, että luovutusketjussa, johon nämä liiketoimet kuuluvat, jokin kyseisen verovelvollisen suorittamaa liiketointa edeltävä tai seuraava liiketoimi on arvonlisäveropetos ilman, että hän on tai voi olla tästä tietoinen.

Toiset kysymykset

56 Kussakin asiassa ensimmäiseen kysymyksen annettava vastaus huomioon ottaen missään näistä asioista ei ole tarpeen vastata toiseen kysymykseen.

Oikeudenkäyntikulut

57 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 (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Pääasiassa kysymyksessä olevan kaltaiset liiketoimet, jotka eivät itsessään ole arvonlisäveropetoksia, ovat verovelvollisen tässä ominaisuudessaan suorittamia tavaroiden luovutuksia ja taloudellista toimintaa 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 artiklassa ja 5 artiklan 1 kohdassa tarkoitetuin tavoin, sikäli kuin ne täyttävät ne objektiiviset arviointiperusteet, joihin nämä käsitteet perustuvat, riippumatta samassa luovutusketjussa toimivan muun elinkeinonharjoittajan kuin asianomaisen verovelvollisen tarkoitusperistä ja/tai toisen tähän ketjuun kuuluvan, kyseisen verovelvollisen toteuttamaa liiketointa edeltäneen tai sitä seuranneen liiketoimen mahdollisesta petollisesta luonteesta, josta hän ei ole eikä voi olla tietoinen. Tällaisia liiketoimia suorittavan verovelvollisen oikeuteen vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero ei voi vaikuttaa myöskään se, että luovutusketjussa, johon nämä liiketoimet kuuluvat, jokin kyseisen verovelvollisen suorittamaa liiketointa edeltävä tai seuraava liiketoimi on arvonlisäveropetos ilman, että hän on tai voi olla tästä tietoinen.

Allekirjoitukset