UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (kolmas jaosto)

22 päivänä joulukuuta 2010 *

Asiassa C-277/09,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House) (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 10.7.2009 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 21.7.2009, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

vastaan

RBS Deutschland Holdings GmbH,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (kolmas jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (esittelevä tuomari), E. Juhász ja J. Malenovský,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

julkisasiamies: J. Mazák,
kirjaaja: hallintovirkamies N. Nanchev,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 17.6.2010 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– RBS Deutschland Holdings GmbH, edustajinaan C. Tyre, QC, ja barrister J.-F. Ng,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään L. Seeboruth, avustajanaan barrister R. Hill,

– Saksan liittotasavalta, asiamiehenään B. Klein,

– Tanskan hallitus, asiamiehinään V. Pasternak Jørgensen ja R. Holdgaard,

– Irlanti, asiamiehinään D. O'Hagan ja B. Doherty,

– Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan avvocato dello Stato S. Fiorentino,

– Euroopan komissio, asiamiehinään M. Afonso ja R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 30.9.2010 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä direktiivi) 17 artiklan 3 kohdan a alakohdan tulkintaa.

2 Tämä ennakkoratkaisupyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs (jäljempänä Commissioners) ja RBS Deutschland Holdings GmbH (jäljempänä RBSD) ja joka koskee Commissionersin päätöstä evätä oikeus vähentää sellaisten moottoriajoneuvojen hankintaan sisältyvä arvonlisävero, joita käytetään leasingtoimintaan.

Unionin oikeus

3 Direktiivin 2 artiklassa säädetään, että arvonlisäveroa kannetaan

”1. verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta;

2. tavaroiden maahantuonnista”.

4 Direktiivin 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Verovelvollisella’ tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta.

2. Edellä 1 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa on kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava. Taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa.”

5 Direktiivin 5 artiklan 1 kohdassa ja 4 kohdan b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”1. ’Tavaroiden luovutuksella’ tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

– –

4. Edellä 1 kohdassa tarkoitettuna luovutuksena on pidettävä myös:

– –

b) tavaroiden luovutusta sellaisen tavaroista tehdyn määräaikaisen vuokrasopimuksen tai osamaksusopimuksen perusteella, johon sisältyy ehto omistusoikeuden siirtymisestä viimeistään viimeisen maksuerän maksamisen yhteydessä.”

6 Direktiivin 6 artiklan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa säädetään seuraavaa:

”’Palvelujen suorituksella’ tarkoitetaan liiketointa, joka ei ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta.”

7 Direktiivin 8 artiklan 1 kohdan a ja b alakohdassa säädetään seuraavaa:

”Tavaroiden luovutuspaikkana on pidettävä:

a) luovuttajan tai vastaanottajan taikka kolmannen henkilön lähettämän tai kuljettaman tavaran osalta: paikkaa, jossa tavara on vastaanottajalle lähettämisen tai kuljetuksen alkaessa – –

b) jos tavaraa ei lähetetä tai kuljeteta: paikkaa, jossa tavara on luovutushetkellä.”

8 Direktiivin 9 artiklan 1 kohdassa säädetään seuraavaa:

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

9 Direktiivin 17 artiklan 2 ja 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”2. Jos tavaroita ja palveluja käytetään verovelvollisen verollisiin liiketoimiin, verovelvollinen saa vähentää verosta, jonka [hän] on velvollinen maksamaan:

a) arvonlisäver[on], joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle;

– –

3. Jäsenvaltioiden on myös myönnettävä verovelvolliselle 2 kohdassa tarkoitettu arvonlisäveron vähennys tai palautus, jos tavaroita tai palveluja käytetään seuraaviin tarkoituksiin:

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

– –”

Kansallinen säännöstö

10 Vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax 1994, jäljempänä arvonlisäverolaki) liitteessä 4 olevan 1 kohdan 2 alakohdassa, joka sisältää käsitteen ”tavaroiden luovutus” määritelmän, säädetään seuraavaa:

”Jos tavaroiden hallintaoikeus siirretään

a) tavaroiden kauppaa koskevalla sopimuksella

tai

b) sellaisilla sopimuksilla, joissa sovitaan nimenomaisesti siitä, että myös omistusoikeus siirtyy tulevana ajankohtana (joka määritellään sopimuksessa tai ilmenee siitä ja joka tapahtuu joka tapauksessa viimeistään silloin, kun tavarat on maksettu kokonaan),

kyseessä on tällöin kummassakin tapauksessa tavaroiden luovutus.”

11 Kyseisen säännön mukaan kansallisessa lainsäädännössä leasingia pidetään tavaroiden luovutuksena vain, jos leasingehtojen mukaan omistusoikeus leasingvuokrattuihin tavaroihin siirtyy käyttäjälle tai kolmannelle osapuolelle sopimuksen voimassaolon päättyessä. Muissa tapauksissa leasingia pidetään palvelujen suorituksena

arvonlisäverolain 5 §:n 2 momentin b kohdan mukaisesti, jossa säädetään, että kaikki, mikä ei ole tavaroiden luovutusta mutta tehdään vastiketta vastaan, on palvelun suoritusta.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 RBSD on Saksaan sijoittautunut yhtiö, joka tarjoaa pankki- ja leasingpalveluja. RBSD on 31.3.2000 lähtien kuulunut Royal Bank of Scotland -konserniin. Sillä ei ole toimipaikkaa Yhdistyneessä kuningaskunnassa, mutta se on rekisteröitynyt Yhdistyneessä kuningaskunnassa arvonlisäverovelvolliseksi maan alueelle sijoittautumattomana verovelvollisena.

13 Tammikuussa 2000 RBSD:lle esiteltiin Vinci plc (jäljempänä Vinci), jonka kotipaikka on Yhdistyneessä kuningaskunnassa, jotta RBSD voisi tarjota leasingrahoitusta Vincille. Tätä tarkoitusta varten tehtiin 28.3.2001 lukuisia sopimuksia.

14 Ensinnäkin RBSD osti matkailuautoja Yhdistyneessä kuningaskunnassa Vinci Fleet Servicesiltä (jäljempänä VFS), joka on Vincin tytäryhtiö. VFS, joka on myös rekisteröity Yhdistyneessä kuningaskunnassa, oli hankkinut nämä moottoriajoneuvot ajoneuvojen jälleenmyyjiltä, joiden kotipaikka oli Yhdistyneessä kuningaskunnassa.

15 Toiseksi RBSD ja VFS tekivät sopimuksen myyntioptiosta (Put Option Agreement) näistä ajoneuvoista. Kyseisen sopimuksen ehtojen mukaan VFS antoi RBSD:lle oikeuden velvoittaa VFS:n ostamaan RBSD:ltä takaisin nämä ajoneuvot tietyn ajan kuluttua.

16 Kolmanneksi RBSD teki Vincin kanssa kahden vuoden leasingsopimuksen, jonka voimassaoloaikaa voitiin pidentää, eli niin kutsutun Master Lease -sopimuksen, jonka nojalla RBSD toimi vuokralleantajana ja Vinci vuokralleottajana sopimuksen liitteissä määriteltyjen moottoriajoneuvojen osalta. Kyseisen sopimuksen päättyessä Vincin oli määrä maksaa RBSD:lle kokonaisuudessaan ajoneuvojen jäljellä olevaa arvoa vastaava summa. Jos RBSD kuitenkin, kuten asianosaiset olettivat, myisi ajoneuvot kolmannelle osapuolelle, Vincillä olisi tapauksen mukaan oikeus vaatia ajoneuvojen myyntihinnan ja jäljellä olevan arvon erotusta vastaavaa summaa tai se olisi velvollinen maksamaan tämän summan.

17 RBSD veloitti Vinciltä 28.3.2001 ja 29.8.2002 välisenä aikana vuokraa 335 977,49 Englannin puntaa (GBP) eikä laskuttanut näistä liiketoimista arvonlisäveroa.

18 RBSD siirsi kyseessä olevat leasingsopimukset 29.8.2002 Royal Bank of Scotland -konsernin saksalaiselle tytäryhtiölle Lombard Leasing GmbH:lle (jäljempänä LL). LL veloitti Vinciltä vuokraa 1 682 876,04 GBP 29.8.2002 ja 27.6.2004 väliseltä ajalta eikä laskuttanut näistä vuokrista arvonlisäveroa.

19 LL käytti 15.12.2004 saakka VFS:n kanssa sovittua myyntioptiota leasingsopimusten kohteena olleista ajoneuvoista. VFS osti nämä ajoneuvot takaisin 663 158,20 GBP:lla, ja LL veloitti siltä yhteensä 116 052,75 GBP:n suuruisen myynnistä suoritettavan veron, joka maksettiin tämän jälkeen Commissionersille.

20 Ensin RBSD:n ja myöhemmin LL:n saamista vuokrista ei kannettu arvonlisäveroa Yhdistyneessä kuningaskunnassa, koska Yhdistyneen kuningaskunnan lainsäädännön mukaan kyseisten leasingsopimusten puitteissa toteutettuja liiketoimia pidettiin

palvelujen suorituksina ja tämän vuoksi Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiset katsoivat, että ne on suoritettu Saksassa eli siellä, missä palvelujen suorittajalla oli kotipaikka. Kyseisistä vuokrista ei kannettu arvonlisäveroa myöskään Saksassa, koska Saksan lainsäädännön mukaan kyseessä olevia liiketoimia pidettiin tavaroiden luovutuksina ja ne katsottiin näin ollen suoritetuiksi Yhdistyneessä kuningaskunnassa eli tavaroiden luovutuspaikassa.

21 Tämän seurauksena pääasiassa kyseessä olevista vuokrista ei kannettu arvonlisäveroa Yhdistyneessä kuningaskunnassa eikä Saksassa. Arvonlisäveroa kannettiin sen sijaan Yhdistyneessä kuningaskunnassa ajoneuvojen myynnistä saadusta myyntitulosta, kun LL oli käyttänyt myyntioptiota.

22 RBSD vaati Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaisilta saada vähentää kokonaisuudessaan 314 056,24 GBP:n suuruisen ostoihin sisältyneen arvonlisäveron, jonka VFS oli veloittanut siltä, kun se hankki ajoneuvot kyseiseltä yritykseltä. RBSD väitti muun muassa, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaan sillä oli oikeus vähentää kyseisten tavaroiden hankintaan sisältyvä vero. RBSD:n mukaan oikeuden väärinkäyttöä koskevan teorian soveltamisen ehdot eivät myöskään täyttyneet tässä tapauksessa, koska kyse oli leasingtoimista, jotka tehtiin tavanomaisten kaupallisten edellytysten mukaisesti toimivan kolmen riippumattoman toimijan välillä.

23 Commissioners ei myöntänyt RBSD:lle sen vaatimaa arvonlisäveron vähennystä ja vaati, että RBSD:n on maksettava sille takaisin RBSD:lle hyvitetty ostoihin sisältyvä vero. Commissioners väitti, ettei kuudennen direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohdassa anneta oikeutta vähentää sellaisten tavaroiden hankintaan sisältyvää arvonlisäveroa, joita käytetään myöhemmin liiketoimiin, joista ei voida kantaa arvonlisäveroa. Commissioners korosti erityisesti, ettei ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää tai maksaa takaisin, jos mitään myynnistä suoritettavaa veroa ei ole laskutettu. Lisäksi RBSD on sen mukaan syyllistynyt oikeuksien väärinkäyttöön, koska sen toteuttamien oikeudellisten järjestelyjen keskeisenä tarkoituksena oli saada verotuksellista etua

direktiivin tarkoituksen vastaisesti. Leasingehdot oli laadittu sitä silmällä pitäen, että se voisi hyödyntää eroja siinä, miten direktiivi oli saatettu osaksi kansallista lainsäädäntöä Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja Saksassa.

24 RBSD haki VAT and Duties Tribunal Edinburghissa muutosta Commissionersin päätökseen. Kyseinen tuomioistuin katsoi 24.7.2007 antamassaan tuomiossa, ettei verotuksen neutraalisuuden periaate edellytä sitä, että arvonlisäveron vähennys on evättävä pelkästään siksi, ettei ole olemassa vastaavaa velvollisuutta kantaa myynnistä suoritettavaa arvonlisäveroa. VAT and Duties Tribunal Edinburgh katsoi myös, ettei pääasiassa kyseessä olevissa järjestelyissä ollut kyse väärinkäytöstä.

25 Commissioners valitti tästä tuomiosta Court of Sessioniin (Scotland).

26 Kyseinen tuomioistuin on todennut, että direktiivin 5 artiklan 4 kohdan b alakohta on saatettu eri tavoin osaksi kansallista lainsäädäntöä Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja Saksassa. Yhdistyneen kuningaskunnan merkityksellisen lainsäädännön mukaan pääasiassa kyseessä olevien leasingsopimusten puitteissa toteutettuja liiketoimia pidettiin palvelujen suorituksina. Siksi on katsottu, että ne on suoritettu siellä, missä palvelujen suorittajalla oli liiketoimintansa kotipaikka, eli Saksassa. Saksan lainsäädännön mukaisesti näitä sopimuksia pidettiin tavaroiden luovutuksina, minkä vuoksi valtio, jossa arvonlisävero on maksettava, määritettiin tavaroiden luovutuspaikan mukaan, joka pääasiassa on Yhdistynyt kuningaskunta. Tämän seurauksena leasingsopimuksista ei ole maksettava veroa Saksassa. Näin ollen leasingtoimista ei ole laskutettu myynnistä suoritettavaa arvonlisäveroa kummassakaan kyseessä olevassa jäsenvaltiossa.

27 Court of Session (Scotland) on siis todennut, että sen käsiteltävänä olevassa asiassa vallitsevat seuraavat olosuhteet:

– Pankin, joka on sijoittautunut Yhdistyneeseen kuningaskuntaan, saksalainen tytäryhtiö on hankkinut ajoneuvoja Yhdistyneestä kuningaskunnasta vuokratakseen ne myyntioptiolla Yhdistyneessä kuningaskunnassa toimivalle yhtiölle, joka ei ole siihen etuyhteydessä, ja on maksanut tästä hankinnasta arvonlisäveron.

– Yhdistyneen kuningaskunnan asiaa koskevan lainsäädännön mukaan toimia, jotka koostuivat ajoneuvojen vuokrauksesta, pidettiin Saksassa tehtyinä palvelujen suorituksina, joista ei näin ollen kannettu arvonlisäveroa Yhdistyneessä kuningaskunnassa. Saksan lainsäädännön mukaan näitä toimia pidettiin Yhdistyneessä kuningaskunnassa toteutettuina tavaroiden luovutuksina, joista ei näin ollen kannettu arvonlisäveroa Saksassa. Tämän seurauksena näistä toimista ei kannettu myynnistä suoritettavaa arvonlisäveroa kummassakaan jäsenvaltiossa.

– Pankki, joka on sijoittautunut Yhdistyneeseen kuningaskuntaan, valitsi saksalaisen tytäryhtiönsä vuokralleantajaksi ja määritteli leasingsopimusten keston siten, että se saa veroedun sitä kautta, ettei vuokrista kanneta lainkaan arvonlisäveroa.

Tällä perusteella Court of Session (Scotland) on päättänyt lykätä ratkaisun antamista asiassa ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko – – direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiset voivat sen nojalla evätä saksalaiselta tytäryhtiöltä oikeuden vähentää sen Yhdistyneessä kuningaskunnassa ajoneuvojen hankinnasta maksaman arvonlisäveron?

2) Edellyttääkö vastaaminen ensimmäiseen kysymykseen sitä, että kansallinen tuomioistuin laajentaa tarkasteluaan sen huomioon ottamiseen, onko väärinkäytön kieltävää periaatetta mahdollista soveltaa?

3) Jos toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko ajoneuvojen hankintaan sisältyvän veron vähentäminen ristiriidassa – – direktiivin tätä koskevien säännösten tarkoituksen kanssa ja täyttääkö se siten väärinkäytölle asetetun ensimmäisen edellytyksen, sellaisena kuin se on esitetty asiassa C-255/02, Halifax ym., 21.2.2006 annetun tuomion (Kok., s. I-1609) 74 kohdassa, kun otetaan huomioon muun muassa verotuksen neutraalisuuden periaate?

4) Edelleen jos toiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, olisiko kansallisen tuomioistuimen katsottava, että liiketoimien olennaisena tarkoituksena on veroedun saaminen siten, että edellä mainitussa asiassa Halifax ym. annetun tuomion 75 kohdassa esitetty väärinkäytölle asetettu toinen edellytys täyttyy, jos toisistaan riippumattomien osapuolten välisen liiketoimen yhteydessä on sekä valittu saksalainen tytäryhtiö vuokraamaan ajoneuvot Yhdistyneessä kuningaskunnassa toimivalle asiakkaalle että määritelty vuokrausehdot sitä silmällä pitäen, että saadaan veroetu sitä kautta, ettei vuokrista kanneta myynnistä suoritettavaa arvonlisäveroa?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen kysymys

28 Ensimmäisellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii selvittämään, onko direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohtaa tulkittava siten, että

jäsenvaltio voi evätä verovelvolliselta tässä jäsenvaltiossa toteutetusta tavaroiden hankinnasta maksetun arvonlisäveron vähennyksen, kun näitä tavaroita on käytetty toisessa jäsenvaltiossa myöhemmin toteutettuihin leasingtoimiin, joista ei ole kannettu arvonlisäveroa toisessa jäsenvaltiossa.

29 Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin totesi päätöksessään, kysymys selittyy sillä, että pääasiassa Yhdistyneen kuningaskunnan viranomaiset pitivät ajoneuvojen ostamisen jälkeen toteutettuja leasingtoimia palvelujen suorituksina, joten on katsottu, että ne on suoritettu siellä, missä palvelujen suorittajalla oli kotipaikka, eli Saksassa. Saksan viranomaiset eivät kuitenkaan kantaneet tähän liittyvää arvonlisäveroa, koska ne katsoivat, että kyseessä olevia liiketoimia oli pidettävä tavaroiden luovutuksina.

30 On kiistatonta, että jos pääasiassa kyseessä olevat leasingtoimet olisi toteuttanut yhtiö, jolla on joko liiketoimintansa kotipaikka tai toimipaikka Yhdistyneessä kuningaskunnassa, niistä olisi seurannut direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdan mukainen oikeus vähentää vuokrattujen ajoneuvojen ostoon sisältyvä arvonlisävero.

31 Direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohdan mukaan jäsenvaltioiden on myönnettävä verovelvolliselle arvonlisäveron vähennys, jos ostettuja tavaroita käytetään myöhemmin liiketoimiin, jotka toteutetaan ulkomailla ja jotka olisivat oikeuttaneet vähennykseen, jos ne olisi toteutettu kyseessä olevan jäsenvaltion alueella.

32 Oikeus vähentää tietyistä hankinnoista maksettu arvonlisävero toisessa jäsenvaltiossa myöhemmin toteutettujen toisten liiketoimien perusteella riippuu tämän säännöksen nojalla näin ollen siitä, onko vähennysoikeus olemassa, kun kaikki nämä liiketoimet toteutetaan saman jäsenvaltion alueella.

33 Kuten tämän tuomion 29 ja 30 kohdasta ilmenee, on todettava, että näin on pääasian olosuhteissa. RBSD voi siksi direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohdan nojalla vedota oikeuteen vähentää sellaisten tavaroiden hankinnasta maksamansa arvonlisäveron, joita se myöhemmin käyttää leasingvuokraukseen.

34 Unionin tuomioistuimelle huomautuksia esittäneet hallitukset väittivät kuitenkin, että tavaroiden hankinnasta maksetun arvonlisäveron vähennysoikeuden edellytyksenä on arvonlisäveron kantaminen myynnistä. Koska pääasian tilanteessa Saksan veroviranomaiset eivät ole kantaneet arvonlisäveroa leasingtoimien yhteydessä, RBSD ei niiden mukaan voi vedota Yhdistyneessä kuningaskunnassa oikeuteen vähentää ajoneuvojen hankinnasta maksamaansa arvonlisäveroa.

35 Pitää paikkansa, että oikeuskäytännön mukaan ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentäminen on sidoksissa myyntitoimista maksettavan arvonlisäveron suorittamiseen (ks. asia C-184/04, Uudenkaupungin kaupunki, tuomio 30.3.2006, Kok., s. I-3039, 24 kohta ja asia C-72/05, Wollny, tuomio 14.9.2006, Kok., s. I-8297, 20 kohta).

36 Edellä mainituissa asioissa Uudenkaupungin kaupunki ja Wollny annettujen tuomioiden kyseisissä kohdissa kuitenkin todettiin, että silloin, kun verovelvollisen hankkimia tavaroita tai palveluja käytetään sellaisessa toiminnassa, joka on vapautettu verosta tai joka ei kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan, veroa ei suoriteta myynneistä eikä ostoihin sisältyvää veroa voida vähentää.

37 RBSD:n toteuttamia leasingtoimia ei ollut vapautettu verosta ja ne kuuluivat arvonlisäveron soveltamisalaan. Näin ollen ne olivat omiaan saamaan aikaan vähennysoikeuden.

38 Unionin tuomioistuin on korostanut, että direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa vahvistetulla vähennysoikeudella, joka koskee arvonlisäveroa, joka on maksettu tavaroista tai palveluista, jotka verovelvollinen käyttää arvonlisäverollisiin liiketoimiinsa, pyritään kokonaan poistamaan maksettavasta tai maksetusta arvonlisäverosta elinkeinonharjoittajalle aiheutuva rasitus sen koko taloudellisessa toiminnassa. Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa näin ollen kaiken taloudellisen toiminnan verorasituksen neutraalisuuden edellyttäen, että kyseinen toiminta itsessään on lähtökohtaisesti arvonlisäverollista (ks. asia C-408/98, Abbey National, tuomio 22.2.2001, Kok., s. I-1361, 24 kohta; asia C-435/05, Investrand, tuomio 8.2.2007, Kok., s. I-1315, 22 kohta ja asia C-174/08, NCC Construction Danmark, tuomio 29.10.2009, Kok., s. I-10567, 27 kohta).

39 Lisäksi oikeus arvonlisäveron vähentämiseen on olennaisena osana arvonlisäveromekanismia yhteisen arvonlisäverojärjestelmän perusperiaate eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa (ks. mm. yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000, Kok., s. I-1577, 43 kohta ja asia C-74/08, PARAT Automotive Cabrio, tuomio 23.4.2009, Kok., s. I-3459, 15 kohta).

40 Näin ollen verovelvollinen on oikeutettu vaatimaan veronalaista toimintaansa varten hankkimistaan tavaroista ja palveluista maksamansa arvonlisäveron täysimääräistä vähentämistä (ks. em. asia NCC Construction Danmark, tuomion 39 kohta).

41 Näissä olosuhteissa, ja kun otetaan huomioon pääasian olosuhteet, arvonlisäveron vähennysoikeus ei voi riippua siitä, onko liiketoiminnan seuraavalla portaalla toteutetusta liiketoimesta tosiasiallisesti maksettu arvonlisäveroa kyseessä olevassa jäsenvaltiossa.

42 Koska siitä huolimatta, että direktiivin säännöksillä on luotu yhteinen arvonlisäverojärjestelmä, eri jäsenvaltioiden laeissa ja asetuksissa on tällä alalla yhä eroja, se, ettei jäsenvaltio ole tietyn liiketoimen luokittelun vuoksi saanut myynnistä suoritettavaa arvonlisäveroa, ei voi poistaa verovelvolliselta oikeutta vähentää toisessa jäsenvaltiossa maksamaansa ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa.

43 Asiassa C-302/93, Debouche, 26.9.1996 annetusta tuomiosta (Kok., s. I-4495), johon Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiset tukeutuivat evätessään vähennysoikeuden, on riittävää huomauttaa, että kyseisen tuomion 12–14 kohdassa yhteisöjen tuomioistuin tukeutui yksinomaan siihen, ettei asianosainen kyennyt esittämään sijoittautumisvaltionsa viranomaisten antamaa todistusta, jossa todetaan, että hän on arvonlisäverovelvollinen kyseisessä valtiossa, koska tällaista asiakirjaa ei voitu myöntää, sillä kyseessä olevat palvelujen suoritukset oli vapautettu arvonlisäverosta. On todettava myös, että pääasian olosuhteet, joissa RBSD:llä on direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohdassa vahvistettu vähennysoikeus, poikkeavat asian Debouche olosuhteista.

44 Vaikka toteamus siitä, että verovelvollinen voi vaatia ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennystä, vaikka se ei suorita myynnistä arvonlisäveroa, voi vaikuttaa joiltain osin epäjohdonmukaiselta, tämä ei kuitenkaan voi oikeuttaa vähennysoikeuteen liittyvien direktiivin säännösten, kuten sen 17 artiklan 3 kohdan a alakohdan, soveltamatta jättämistä.

45 Kun otetaan huomioon tämän säännöksen sanamuoto, sitä ei nimittäin voida tulkita siten, että jäsenvaltion veroviranomaiset voisivat evätä arvonlisäveron vähennysoikeuden pääasian kaltaisissa olosuhteissa.

46 Näin ollen ensimmäiseen kysymykseen on vastattava, että pääasian kaltaisissa olosuhteissa direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, ettei jäsenvaltio voi evätä verovelvolliselta tässä jäsenvaltiossa toteutetusta tavaroiden hankinnasta maksetun arvonlisäveron vähennystä, kun näitä tavaroita on käytetty toisessa jäsenvaltiossa toteutettuihin leasingtoimiin, pelkästään sillä perusteella, ettei myöhemmin toteutetuista liiketoimista ole maksettu myynnistä suoritettavaa arvonlisäveroa toisessa jäsenvaltiossa.

Muut kysymykset

47 Toisella, kolmannella ja neljännellä kysymyksellään, joita on tutkittava yhdessä, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy siinä tapauksessa, että direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, etteivät jäsenvaltion veroviranomaiset voi evätä arvonlisäveron vähennysoikeutta pääasian kaltaisissa olosuhteissa, joissa tiettyyn jäsenvaltioon sijoittautunut yritys vuokraa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiönsä välityksellä tavaroita leasingsopimuksilla kolmannelle yhtiölle, joka on sijoittautunut ensimmäiseen jäsenvaltioon, välttääkseen arvonlisäveron maksuvelvollisuuden näistä leasingtoimista maksetun vastikkeen osalta, kun näitä leasingtoimia pidetään ensimmäisessä jäsenvaltiossa toisessa jäsenvaltiossa toteutettuina vuokrauspalvelujen suorituksina ja toisessa jäsenvaltiossa taas ensimmäisessä jäsenvaltiossa toteutettuina tavaroiden luovutuksina, voiko väärinkäytön kieltävä periaate vaikuttaa tähän tulkintaan.

48 Vastattaessa näihin kysymyksiin on huomautettava aluksi, että mahdollisten veropetosten, veronkierron ja muiden väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on kuudennessa direktiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan (ks. mm. yhdistetyt asiat C-487/01 ja C-7/02, Gemeente Leusden ja Holin Groep, tuomio 29.4.2004, Kok., s. I-5337, 76 kohta ja em. asia Halifax ym., tuomion 71 kohta).

49 Edellä mainitussa asiassa Halifax ym. annetun tuomion 74 ja 75 kohdassa todettiin muuan muassa, että arvonlisäveron alalla väärinkäytön olemassaolon toteaminen edellyttää yhtäältä, että direktiivin ja sen täytäntöön panemiseksi annetun kansallisen lainsäädännön asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseisten liiketoimien seurauksena on sellaisen veroedun saaminen, jonka myöntäminen olisi direktiivin sovellettavien säännösten tavoitteen vastaista, ja toisaalta, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseisten toimien keskeinen päämäärä on tämän veroedun saaminen.

50 Pääasiassa kyseessä olevista tosiseikoista on todettava, että kyseiset liiketoimet on toteutettu kahden sellaisen osapuolen välillä, joilla ei ole oikeudellisia sidoksia keskenään. On lisäksi kiistatonta, etteivät nämä liiketoimet olleet keinotekoisia ja että ne on toteutettu tavanomaisen kaupankäynnin puitteissa.

51 Pääasiassa kyseessä olevien liiketoimien ominaispiirteistä ja nämä liiketoimet toteuttaneiden yhtiöiden välisten suhteiden luonteesta ei ilmene, kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin huomauttaa, mitään seikkaa, joka voisi osoittaa sellaisten ilman taloudellista todellisuuspohjaa olevien keinotekoisten järjestelyjen olemassaolon, jotka on toteutettu ainoastaan veroedun saamiseksi (ks. vastaavasti asia C-162/07, Ampliscientifica ja Amplifin, tuomio 22.5.2008, Kok., s. I-4019, 28 kohta), koska RBSD on Saksaan sijoittautunut yhtiö, joka tarjoaa pankki- ja leasingpalveluja.

52 Tässä tilanteessa sen, että tiettyyn jäsenvaltioon sijoittautunut yhtiö on tarjonnut palveluja toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneelle yhtiölle ja että sopimusehdot on valittu kyseessä olevien talouden toimijoiden oman harkinnan perusteella, ei voida katsoa merkitsevän oikeuden väärinkäyttöä. RBSD on nimittäin tosiasiallisesti tarjonnut kyseessä olevia palveluja todellisen taloudellisen toiminnan puitteissa.

53 On lisättävä, että verovelvollisilla on yleensä vapaus valita taloudellisen toimintansa ja verotaakkansa rajoittamisen kannalta asianmukaisimmiksi katsomansa organisaatiorakenteet ja liiketoimiensa toteuttamiskeinot.

54 Oikeuskäytännön mukaan nimittäin elinkeinonharjoittajan valinta verosta vapautettujen liiketoimien ja verollisten liiketoimien välillä voi perustua moniin eri seikkoihin, joihin kuuluvat muun muassa objektiiviseen arvonlisäverojärjestelmään liittyvät verotukselliset näkökohdat (ks. asia C-108/99, Cantor Fitzgerald International, tuomio 9.10.2001, Kok., s. I-7257, 33 kohta). Oikeuskäytännössä on todettu lisäksi, että kun verovelvollinen voi valita eri liiketoimien välillä, sillä on oikeus järjestää toimintansa verovelkaansa pienentävällä tavalla (em. asia Halifax ym., tuomion 73 kohta).

55 Näin ollen toiseen, kolmanteen ja neljänteen kysymykseen on vastattava siten, ettei väärinkäytön kieltävä periaate estä direktiivin 17 artiklan 3 kohdan a alakohdassa myönnettyä arvonlisäveron vähennysoikeutta pääasian kaltaisissa olosuhteissa, joissa tiettyyn jäsenvaltioon sijoittautunut yritys vuokraa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiönsä välityksellä tavaroita leasingsopimuksilla kolmannelle yhtiölle, joka on sijoittautunut ensimmäiseen jäsenvaltioon, välttääkseen arvonlisäveron maksuvelvollisuuden näistä leasingtoimista maksetun vastikkeen osalta, kun näitä leasingtoimia pidetään ensimmäisessä jäsenvaltiossa toisessa jäsenvaltiossa toteutettuina vuokrauspalvelujen suorituksina ja toisessa jäsenvaltiossa taas ensimmäisessä jäsenvaltiossa toteutettuina tavaroiden luovutuksina.

Oikeudenkäyntikulut

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

Näillä perusteilla unionin tuomioistuin (kolmas jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) **Pääasian kaltaisissa olosuhteissa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 3 kohdan a alakohtaa on tulkittava siten, ettei jäsenvaltio voi evätä verovelvolliselta tässä jäsenvaltiossa toteutetusta tavaroiden hankinnasta maksetun arvonlisäveron vähennystä, kun näitä tavaroita on käytetty toisessa jäsenvaltiossa toteutettuihin leasingtoimiin, pelkästään sillä perusteella, ettei myöhemmin toteutetuista liiketoimista ole maksettu myynnistä suoritettavaa arvonlisäveroa toisessa jäsenvaltiossa.**

2) **Väärinkäytön kieltävä periaate ei estä direktiivin 77/388 17 artiklan 3 kohdan a alakohdassa myönnettyä arvonlisäveron vähennysoikeutta pääasian kaltaisissa olosuhteissa, joissa tiettyyn jäsenvaltioon sijoittautunut yritys vuokraa toiseen jäsenvaltioon sijoittautuneen tytäryhtiönsä välityksellä tavaroita leasingsopimuksilla kolmannelle yhtiölle, joka on sijoittautunut ensimmäiseen jäsenvaltioon, välttääkseen arvonlisäveron maksuvelvollisuuden näistä leasingtoimista maksetun vastikkeen osalta, kun näitä leasingtoimia pidetään ensimmäisessä jäsenvaltiossa toisessa jäsenvaltiossa toteutettuina vuokrauspalvelujen suorituksina ja toisessa jäsenvaltiossa taas ensimmäisessä jäsenvaltiossa toteutettuina tavaroiden luovutuksina.**

Allekirjoitukset