YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

21 päivänä helmikuuta 2008 *

Asiassa C-425/06,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Corte suprema di cassazione (Italia) on esittänyt 10.3.2006 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 16.10.2006, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Ministero dell'Economia e delle Finanze, aiemmin Ministero delle Finanze,

vastaan

Part Service Srl, selvitystilassa oleva yhtiö, aiemmin Italservice Srl,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja C. W. A. Timmermans sekä tuomarit L. Bay Larsen (esittelevä tuomari), K. Schiemann, J. Makarczyk ja C. Toader,

* Oikeudenkäyntikieli: italia.

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

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 25.10.2007 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Part Service Srl, edustajanaan avvocato S. Taverna,

– Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajinaan avvocato dello Stato G. Lancia ja avvocato dello Stato S. Fiorentino,

– Kreikan hallitus, asiamiehinään M. Apessos, M. Papida ja I. Pouli,

– Irlanti, asiamiehinään D. O'Hagan, avustajinaan D. McDonald, SC, B. Conway, BL, ja G. Clohessy, BL,

– Portugalin hallitus, asiamiehinään L. Fernandes ja C. Lança,

– Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään T. Harris, avustajanaan barrister R. Hill,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään A. Aresu ja M. Afonso,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

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 kuudes direktiivi) tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Ministero dell'Economia e delle Finanze (Italian talous- ja valtiovarainministeriö) ja Part Service Srl (jäljempänä Part Service), aiemmin Italservice Srl (jäljempänä Italservice) ja jossa on kyse vuotta 1987 koskevasta tiedoksiannetusta arvonlisäveron oikaisupäätöksestä, joka perustui pääasiallisesti ajoneuvoja koskeviin leasingsopimuksiin.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

3 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdassa, joka liittyy veron perusteeseen, säädetään seuraavaa:

”Veron perusteen on oltava:

a) muiden kuin b, c ja d kohdassa tarkoitettujen tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista ostajalta, vastaanottajalta tai kolmannelta saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien näiden liiketoimien hintaan suoraan liittyvät tuet;

_ _”

4 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdassa säädetään eri liiketoimien verosta vapauttamisesta seuraavaa:

”Jäsenvaltioiden on vapautettava verosta jäljempänä luetellut liiketoimet edellytyksillä, joita ne asettavat vapautusten oikeaksi ja selkeäksi soveltamiseksi sekä veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten estämiseksi, edellä sanotun kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

a) vakuutus- ja jälleenvakuutustoiminnat, mukaan lukien näihin liiketoimiin liittyvät vakuutuksenvälittäjän ja vakuutusasiamiehen palvelujen suoritukset;

– –

d) seuraavat liiketoimet:

1. luottojen myöntäminen ja välitys sekä luotonantajan harjoittama luoton [hallinnointi];

2. [velvoitteiden vastattavaksi ottaminen, takauksen tai muun vakuuden välitys ja antaminen] sekä luotonantajan harjoittama [luottojen vakuuksien hallinnointi];

3. liiketoimet, mukaan lukien välitys, jotka koskevat [varojen talletusta,] käyttötilejä, maksuja, tilisiirtoja, saamisia, shekkejä ja muita [siirtokelpoisia arvopapereita], lukuun ottamatta saamisten perimistä;

– –”

Kansallinen lainsäädäntö

5 Arvonlisäveron käyttöön ottamisesta ja sitä koskevista säännöksistä 26.10.1972 annetun tasavallan presidentin asetuksen nro 633 (GURI nro 292, Supplemento ordinario nro 1, 11.11.1972, s. 2), sellaisena kuin se on useaan otteeseen muutettuna (jäljempänä DPR nro 633/72), 3 §:ssä määritellään palvelujen suoritukset seuraavasti:

”Palvelujen suorituksella tarkoitetaan vastiketta vastaan tapahtuvia suorituksia, jotka perustuvat itsenäistä työtä koskeviin tai urakka-, kuljetus-, toimeksianto-, huolinta-, edustus-, välitys- tai talletussopimukseen ja yleensä velvollisuuteen tehdä, olla tekemättä tai sallia tekeminen, perustuupa se mihin tahansa.

Palvelujen suorituksella tarkoitetaan lisäksi seuraavia vastikkeellisia liiketoimia:

1) tavaroiden luovutusta vuokrattavaksi ja siihen rinnastettavia luovutuksia;

_ –”

6 DPR nro 633/72:n 10 §:llä eri liiketoimia vapautetaan arvonlisäverosta seuraavasti:

”Verosta vapautettuja liiketoimia ovat:

1) palvelujen suoritukset, jotka liittyvät luottojen myöntämiseen ja välittämiseen, luotonantajan suorittama luoton hallinnointi ja rahoitusliiketoimet;

rahoituksellisten velvoitteiden vastattavaksi ottaminen, takauksen tai muun vakuuden antaminen sekä luotonantajan harjoittama luottojen vakuuksien hallinnointi; maksuajan pidentäminen, varojen tallettamiseen, käyttötileihin, maksuihin, tilisiirtoihin, saamisiin, shekkeihin ja muihin siirtokelpoisiin arvopapereihin liittyvät liiketoimet, niiden välitys mukaan lukien, lukuun ottamatta saamisten perimistä; 21.4.1993 annetussa laissa nro 124 tarkoitettujen yhteisten sijoitusrahastojen ja eläkerahastojen hoito, näihin verrattavat maksunlykkäys- ja hoitotoimet sekä postipankkipalvelut;

2) vakuutustoimet, jälleenvakuutustoimet ja syytinkitoimet;

– –

9) edellä 1–7 momentissa tarkoitettuihin liiketoimiin liittyvät toimeksianto-, meklari- ja välityssopimukset sekä tämän lain 4 §:n 5 momentissa tarkoitetut, Italian Pankin ja Ufficio italiano dei cambin toteuttamat, kultaan ja ulkomaanvaluuttaan ja myös käyttötilitalletuksiin liittyvät liiketoimet.”

7 DPR nro 633/72:n 13 §:n 1 momentissa määritellään arvonlisäveron peruste seuraavasti:

”Veron perusteen on tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten osalta oltava kaikki se, mikä muodostaa luovuttajan tai suorittajan näistä liiketoimista sopimusehtojen mukaisesti saaman tai saatavan vastikkeen, mukaan lukien sopimuksen

toimeenpanosta aiheutuvat kulut ja maksut ja sellaiset velat ja muut saatavat, joista luovuttaja tai tilaaja vastaa kolmansiin nähden, lisättyinä muilta toimijoilta saataviin vastikkeisiin välittömästi liittyvillä määrillä.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

8 Italservice ja IFIM Leasing Sas -niminen leasingyhtiö (jäljempänä IFIM), jotka ovat samaan rahoitusalan konserniin kuuluvia yhtiöitä, osallistuivat vuonna 1987 yhdessä leasingsopimuksiin, jotka koskivat pääasiallisesti ajoneuvoja.

9 Nämä liiketoimet toteutettiin seuraavissa olosuhteissa.

10 IFIM teki käyttäjän kanssa ajoneuvon hallinta- ja käyttöoikeutta sekä osto-oikeutta koskevan sopimuksen, jossa määrättiin vuokran määrästä, asetettiin vakuus tavaran hinnan siitä osasta, jota vuokrat eivät kattaneet, sekä annettiin rajoittamaton takaussitoumus.

11 Italservice teki käyttäjän kanssa sopimuksen, jonka perusteella se vakuutti tavaran muiden riskien kuin siviilioikeudellisen vastuun varalta ja jolla se rahoittaen vakuuden ja antaen rajoittamattoman takaussitoumuksen takasi käyttäjällä IFIM:ää kohtaan olevien velvollisuuksien noudattamisen. Käyttäjä maksoi etukäteen vastikkeena Italservicelle määrän, joka pienensi sen ja IFIM:n välillä sovittujen vuokraerien kokonaismäärää, ja useimmissa tapauksissa tämä kokonaismäärä pieneni määrään, joka hädin tuskin ylitti tavaran hinnan lisättynä konsultille maksettavalla 1 prosentin suuruisella provisiolla.

12 Käyttäjä valtuutti Italservicen käyttäjän lukuun maksamaan rahoitetun määrän IFIM:lle hallinta- ja käyttöoikeussopimuksessa määrättynä vakuutena.

13 Italservice antoi IFIM:n tehtäväksi sopimuksen täytäntöönpanon käyttäjän kanssa.

14 IFIM sai Italserviceltä välityssopimukseen perustuvaa lisäkorvausta ja, jos käyttäjä ei noudattanut velvoitteitaan, sitä alennusta vastaavan määrän, jonka Italservice oli luvannut käyttäjälle, jos tämä noudattaisi vuokranmaksuvelvollisuuttaan.

15 IFIM laskutti DPR nro 633/72:n 3 §:n nojalla arvonlisäveron käyttäjän maksamista vuokraeristä.

16 Sitä vastoin käyttäjän Italservicelle ja viimeksi mainitun IFIM:lle maksamat vastikkeet laskutettiin DPR nro 633/72:n 10 §:n nojalla ilman arvonlisäveroa.

17 Veroviranomaiset totesivat Italservicessä tehtyjen tarkastusten jälkeen, että asianomaisten allekirjoittamat eri sitoumukset muodostivat kokonaisuutena tarkasteltuna kolmen osapuolen välillä tehdyn yhden ainoan sopimuksen, vaikka ne sisältyivätkin erillisiin sopimuksiin. Niiden mukaan käyttäjän leasingsopimuksesta maksama vastike oli keinotekoisesti jaettu osiin veron perusteen pienentämiseksi ja Italservice ja IFIM olivat jakaneet keskenään vuokranantajan tehtävät.

18 Veroviranomaiset antoivat näin ollen 1.9.1992 Italservicelle tiedoksi 3 169 519 000 Italian liiran (ITL) suuruista, vuodelta 1987 maksettavaa arvonlisäveroa, johon oli lisätty 9 496 469 000 ITL:n suuruiset korot ja seuraamusmaksut, koskevan veronoikaisupäätöksen.

19 Italservice riitautti tämän veronoikaisun Commissione tributaria di primo grado di Modenassa. Se väitti, ettei kyse ollut yhdestä ainoasta sopimuksesta vaan useista toisiinsa liittyvistä sopimuksista, joita ei ollut tehty veronkiertotarkoituksessa vaan markkinointiin (uuden halvemman rahoitustuotteen markkinoille saattaminen), toiminnan organisointiin (riskinhallintatehtävien jakaminen: vakuutus-, takaus- ja rahoitustoimintojen uskominen Italservicelle; ajoneuvokannan hoidon uskominen operatiivisille yhtiöille) ja vakuuksiin (rahoitus toimii vakuutena sen varmistamiseksi, että käyttäjä noudattaa velvoitteitaan) liittyvistä pätevistä taloudellisista syistä.

20 Commissione tributaria di primo grado di Modena hyväksyi tuon valituksen.

21 Veroviranomaiset hakivat muutosta tähän päätökseen Commissione tributaria di secondo grado di Modenassa, joka hylkäsi muutoksenhaun.

22 Veroviranomaiset saattoivat asian Corte d'appello di Bolognan käsiteltäväksi, ja tuo tuomioistuin hylkäsi valituksen 13.11.1998–12.1.1999 antamallaan tuomiolla.

23 Veroviranomaiset tekivät tuosta tuomiosta kassaatiovalituksen Corte suprema di cassazioneen.

24 Viimeksi mainittu tuomioistuin katsoo, että asiassa tehtävän päätöksen edellytyksenä on sen kysymyksen ratkaiseminen, voidaanko jutun asianosaisten menettelyjä niiden keskinäinen yhteys huomioiden pitää oikeuden tai oikeudellisten rakenteiden väärinkäyttönä, sellaisina kuin ne on määritelty yhteisöjen tuomioistuinten oikeuskäytännössä ja erityisesti yhteisöjen tuomioistuimen asiassa C-255/02, Halifax ym., 21.2.2006 antamassa tuomiossa (Kok. 2006, s. I-1609).

25 Se toteaa, että sopimusten jakamisesta osiin seuraa, että arvonlisäveron määräytymisperuste saatetaan tavanomaisille leasingsopimuksille säädettyä perustetta pienemmäksi, koska pelkkä tavaran hallinta- ja käyttöoikeuden luovutus, josta aiheutuva kustannus vastaa käytännössä tuon tavaran ostohintaa, on veronalainen.

26 Sen mukaan olisi siis syytä päättää, onko näitä sopimuksia arvonlisäverotuksessa pidettävä yhtenä kokonaisuutena, kun asiaa tarkastellaan niiden taloudellisen päämäärän kannalta, vai säilyttääkö kukin sopimus itsenäisyytensä ja näin sille ominaisen verojärjestelmän.

27 Jotta tämä kysymys voitaisiin ratkaista, pitäisi pohtia, voiko oikeuden väärinkäyttöä olla se, että rahoitusliiketointa, jota taloudellisessa käytännössä ja kansallisten tuomioistuinten oikeuskäytännössä pidetään leasingsopimuksen olennaisena ainesosana, säännellään muulla kuin tavaran hallinta- ja käyttöoikeudesta tehdyllä sopimuksella.

28 Kansallinen tuomioistuin katsoo, että muutamat selvennykset ovat tältä osin tarpeen etenkin niiden edellytysten ulottuvuuden suhteen, jotka edellä mainitussa asiassa Halifax ym. on asetettu oikeuden väärinkäytön olemassaolon toteamiselle.

29 Se toteaa, että yhteisöjen tuomioistuin on tuon tuomion 86 kohdassa asettamansa vaatimuksen, jonka mukaan kyseisestä liiketoimesta on seurattava kuudennen direktiivin tämän asian kannalta merkityksellisten säännösten tavoitteen vastainen verotuksellinen etu, lisäksi vaatinut, että kyseisen liiketoimen ”keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen”.

30 Se toteaa, että yhteisöjen tuomioistuin on saman tuomion 60 kohdassa ja tuomiolauselmassa lisäksi viitannut liiketoimiin, joiden ”ainoana tarkoituksena on verotuksellisen edun saaminen [ja joilla ei] ole muuta liiketoimintaan liittyvää päämäärää”.

31 Tästä syystä se pohtii, sovelletaanko oikeuden väärinkäytön käsitettä silloin, kun muut taloudelliset syyt kuin verotuksellisen edun saaminen ovat ehdottoman toissijaisia tai merkityksettömiä eivätkä tarjoa mahdollista vaihtoehtoista selitystä.

32 Tässä tilanteessa Corte suprema di cassazione on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Vastaako oikeuden väärinkäytön käsite, joka on määritelty yhteisöjen tuomioistuimen asiassa [Halifax ym.] antamassa tuomiossa toimenpiteeksi, jonka keskeisenä päämääränä on verotuksellisen edun saaminen, käsitettä toimenpide, jolla ei ole muuta taloudellista syytä kuin verotuksellisen edun saaminen, vai onko se sitä laajempi vaiko suppeampi?

2) Voidaanko arvonlisäveroa sovellettaessa oikeuden (tai oikeudellisten rakenteiden) väärinkäyttönä, josta aiheutuu arvonlisäverosta saatavien yhteisön omien varojen kantamatta jääminen, pitää menettelyä, jossa leasing-, rahoitus-, vakuutus- ja välityssopimukset tehdään erikseen, mistä seuraa, että vain tavaran

hallinta- ja käyttöoikeuden luovuttamisesta maksettava vastike on arvonlisäveron alainen, kun yhden kokonaisuuden muodostavan leasingsopimuksen kohteena on kansallisten käytäntöjen ja oikeuskäytännössä esitettyjen tulkintojen mukaan myös rahoittaminen, mistä seuraa, että koko vastike on arvonlisäveron alainen?”

Ennakkoratkaisukysymykset

Tutkittavaksi ottaminen

33 Part Service väittää, ettei tätä ennakkoratkaisupyyntöä voida ottaa tutkittavaksi. Esitetyillä kysymyksillä ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen. Esitetty ongelma on luonteeltaan puhtaasti hypoteettinen, eikä sillä ole liittymää yhteisön säännöksiin ja/tai periaatteisiin.

34 Tässä suhteessa on kuitenkin muistutettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan yhteisöjen tuomioistuin voi kieltäytyä vastaamasta kansallisen tuomioistuimen esittämään ennakkoratkaisukysymykseen vain, jos on ilmeistä, että yhteisön oikeuden tulkitsemisella, jota kansallinen tuomioistuin on pyytänyt, ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen tai jos yhteisöjen tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (ks. mm. asia C-35/99, Arduino, tuomio 19.2.2002, Kok. 2002, s. I-1529, 25 kohta ja asia C-13/05, Chacón Navas, tuomio 11.7.2006, Kok. 2006, s. I-6467, 33 kohta).

35 Yksikään näistä edellytyksistä ei kuitenkaan täyty nyt esillä olevassa asiassa.

36 Kansallinen tuomioistuin, jonka käsiteltäväksi on saatettu arvonlisäveroon liittyvä asia, kuvaa nimittäin ennakkoratkaisupyynnössään yksityiskohtaisesti sen käsiteltävänä olevan asian tosiseikat ja oikeudelliset seikat.

37 Se esittää yhteisöjen tuomioistuimelle kysymyksiä arvonlisäveroon sovellettavasta yhteisön oikeudesta ja etenkin yhteisön käsitteestä ”oikeuden väärinkäyttö”, jotta se kykenisi arvioimaan, onko sen käsiteltävänä olevassa asiassa tarkoitettua liiketointa pidettävä tällaisena väärinkäyttönä ja onko siitä näin ollen kannettava arvonlisävero.

38 Pyydetyllä yhteisön oikeuden tulkinnalla on näin ollen yhteys kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin ja kohteeseen, eikä se ole hypoteettinen.

39 Esitetyt kysymykset voidaan siis ottaa tutkittaviksi.

Ensimmäinen kysymys

40 Kansallinen tuomioistuin kysyy ensimmäisessä kysymyksessään pääasiallisesti, onko kuudetta direktiiviä tulkittava siten, että liiketointa tai liiketoimia voidaan pitää oikeuden väärinkäyttönä, kun sen tai niiden keskeisenä päämääränä on verotuksellisen edun saaminen, vai onko oikeuden väärinkäytöstä kyse vain silloin, kun liiketoimien ainoana tarkoituksena on verotuksellisen edun saaminen eikä niillä ole muuta liiketoimintaan liittyvää päämäärää.

41 On syytä todeta, että kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä oleva asia liittyy arvonlisäverosta vapauttamiseen ja että kuudennen direktiivin 13 artiklassa säädetään, että jäsenvaltioiden on estettävä nimenomaan tähän vapauttamiseen liittyvät veropetokset, veron kiertäminen ja muut väärinkäytökset.

42 Yhteisöjen tuomioistuin on edellä mainitussa asiassa Halifax ym. antamansa tuomion 74 ja 75 kohdassa kuudetta direktiiviä tulkitessaan ensin katsonut, että oikeuden väärinkäytöstä voidaan katsoa olevan kyse, kun

– kuudennen direktiivin ja sen kansallisen täytäntöönpanolainsäädännön asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseessä olevien liiketoimien seurauksena on sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista

– kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseessä olevien liiketoimien keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen.

43 Kun yhteisöjen tuomioistuin tämän jälkeen esitti kansalliselle tuomioistuimelle täsmennyksiä, joilla se pyrki ohjaamaan tämän tulkintaa tämän käsiteltävänä olevassa asiassa, yhteisöjen tuomioistuin viittasi uudelleen tuon tuomion 81 kohdassa liiketoimiin, joiden keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen.

44 Todetessaan tuomion 82 kohdassa, että joka tapauksessa pääsiassa kyseessä olevien liiketoimien ainoana tarkoituksena oli verotuksellisen edun saaminen, se ei asettanut tuota seikkaa oikeuden väärinkäytön olemassaolon toteamisen edellytykseksi vaan korosti pelkästään sitä, että vähimmäiskynnys väärinkäytöksen toteamiseksi oli suorastaan ylittynyt kansallisen tuomioistuimen käsiteltävänä olleessa asiassa.

45 Ensimmäiseen kysymykseen on siis vastattava, että kuudetta direktiiviä on tulkittava siten, että liiketoimea tai liiketoimia voidaan pitää oikeuden väärinkäyttönä, kun sen tai niiden keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen.

Toinen kysymys

46 Kansallinen tuomioistuin kysyy toisessa kysymyksessään pääasiallisesti, voidaanko arvonlisäveroa sovellettaessa kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisiin liiketoimiin katsoa liittyvän kuudennessa direktiivissä tarkoitettua oikeuden väärinkäyttöä.

47 Aluksi on syytä muistuttaa, että elinkeinonharjoittajan valinta verottomien liiketoimien ja verollisten liiketoimien välillä voi perustua moniin eri seikkoihin, joihin kuuluvat muun muassa objektiiviseen arvonlisäverojärjestelmään liittyvät verotukselliset näkökohdat. Kun verovelvollinen voi valita kahden liiketoimen välillä, kuudes direktiivi ei edellytä, että tämän on valittava se, joka merkitsee korkeamman arvonlisäveron maksamista. Verovelvollisella on päinvastoin oikeus järjestää toimintansa verorasitustaan keventävällä tavalla (em. asia Halifax ym., tuomion 73 kohta).

48 Kun liiketoimi käsittää useita suorituksia, herää kuitenkin kysymys, onko sitä pidettävä yhtenä liiketoimena vai useina erillisinä ja itsenäisinä suorituksina, joita on arvioitava erikseen.

49 Tällä kysymyksellä on erityistä merkitystä arvonlisäveron kannalta erityisesti sovellettaessa verokantaa tai kuudennessa direktiivissä säädettyjä, vapautusta koskevia säännöksiä (ks. asia C-349/96, CPP, tuomio 25.2.1999, Kok. 1999, s. I-973, 27 kohta ja asia C-41/04, Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomio 27.10.2005, Kok. 2005, s. I-9433, 18 kohta).

50 Kuudennen direktiivin 2 artiklasta seuraa tässä suhteessa se, että jokaista suoritusta on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä (ks. em. asia CPP, tuomion 29 kohta ja em. asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 20 kohta).

51 On kuitenkin niin, että useita muodollisesti erillisiä suorituksia, jotka voidaan tehdä erikseen ja joita näin voidaan kulloinkin joko verottaa tai jotka voidaan vapauttaa, on tietyissä olosuhteissa pidettävä yhtenä ainoana liiketoimena, kun ne eivät ole itsenäisiä.

52 Näin on esimerkiksi silloin, kun jo pelkän objektiivisen tarkastelun päätteeksi todetaan, että yksi tai useampi osatekijä muodostaa pääasiallisen suorituksen, ja kun yksi tai useampi osatekijä on katsottava yhdeksi tai useammaksi liitännäiseksi suoritukseksi, joita kohdellaan verotuksellisesti samoin kuin pääasiallista suoritusta (ks. vastaavasti em. asia CPP, tuomion 30 kohta ja em. asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 21 kohta). Suoritusta on pidettävä pääasialliselle suoritukselle liitännäisenä etenkin silloin, kun se ei ole asiakaskunnan kannalta tavoite sinällään vaan keino nauttia toimijan tarjoamasta pääasiallisesta palvelusta parhaissa olosuhteissa (em. asia CPP, tuomion 30 kohta ja tuon asian taustalla olleeseen oikeudenkäyntiin liittyneet seikat).

53 Yhden ainoan suorituksen voidaan katsoa olevan olemassa myös silloin, kun verovelvollisen asiakkaalle tarjoamat kaksi osatekijää tai toimintoa tai sitä useammat osatekijät tai toiminnot liittyvät niin läheisesti yhteen, että ne muodostavat objektiivisesti tarkasteltuna yhden jakamattoman taloudellisen suorituksen, jonka paloittelu osiin olisi keinotekoista (ks. vastaavasti em. asia Levob Verzekeringen ja OV Bank, tuomion 22 kohta).

54 Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on arvioida, onko sille esitetyillä seikoilla yhden ainoan liiketoimen ominaispiirteet siitä huolimatta, että tämä liiketoimi jakaantuu kyseisen sopimuksen mukaan osiin.

55 Se voi tässä yhteydessä joutua laajentamaan tarkasteluansa sellaisten seikkojen tutkimiseen, jotka paljastavat, että kyseessä on oikeuden väärinkäyttö, jonka käsitettä ennakkoratkaisukysymys koskee.

56 Yhteisöjen tuomioistuin voi kuitenkin ennakkoratkaisupyyntöä käsitellessään tehdä tarvittaessa täsmennyksiä ohjatakseen kansallista tuomioistuinta tämän tulkinnassa (em. asia Halifax ym., tuomion 77 kohta).

57 Nyt esillä olevassa asiassa on syytä todeta, että pääasiassa kyseessä olevilla liiketoimilla, sellaisina kuin kansallinen tuomioistuin ne kuvaa, on seuraavat ominaispiirteet:

– leasingliiketoimeen osallistuu kaksi samaan konserniin kuuluvaa yhtiötä

– leasingyhtiön (IFIM) suoritus on jaettu osiin siten, että sille ominainen rahoitus on uskottu toiselle yhtiölle (Italservice), joka jakaa sen luotto-, vakuutus- ja välityssuorituksiksi

– leasingyhtiön suoritus rajoittuu näin ajoneuvon vuokraukseen

– vuokralleottajan maksamien vuokrien kokonaismäärä ylittää hädin tuskin tavaran hankintahinnan

– tämä suoritus, kun sitä tarkastellaan erillään, näyttää taloudellisesti kannattamattomalta, joten yrityksen toiminnan jatkumista ei voida varmistaa yksinomaan vuokralleottajien kanssa tehdyillä sopimuksilla

– leasingyhtiö saa vastiketta leasingliiketoimesta vain siksi, että se saa samanaikaisesti sekä vuokralleottajan maksamat vuokrat että samaan konserniin kuuluvan toisen yhtiön maksamat maksut.

58 Voidakseen arvioida, liittyykö tällaisiin liiketoimiin oikeuden väärinkäyttöä, kansallisen tuomioistuimen on ensiksi tarkistettava se, onko tarkoituksena sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi kuudennen direktiivin yhden tai useamman tavoitteen vastaista, ja tämän jälkeen se, onko se ollut valitun sopimusratkaisun keskeinen päämäärä (ks. tämän tuomion 42 kohta).

59 Kansallinen tuomioistuin voi ensimmäisen perusteen osalta ottaa huomioon sen, että haluttu seuraus on sellaisen verotuksellisen edun saaminen, joka on sidoksissa leasingyhtiön sopimusosapuolena olevalle yhtiölle uskottujen suoritusten kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan a ja d alakohtaan perustuvaan vapauttamiseen.

60 Tällainen seuraus on vastoin kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan tavoitetta, jona on kaiken sen verottaminen, mikä muodostaa suoritusten vastaanottajalta saadun tai saatavan vastikkeen.

61 Koska ajoneuvojen vuokraus leasingsopimuksin on kuudennen direktiivin 6 ja 9 artiklassa tarkoitettu palvelujen suoritus (ks. mm. asia C-451/99, Cura Anlagen, tuomio 21.3.2002, Kok. 2002, s. I-3193, 19 kohta ja asia C-155/01, Cookies World, tuomio 11.9.2003, Kok. 2003, s. I-8785, 44 ja 45 kohta), tällaisesta liiketoimesta on tavallisesti kannettava arvonlisävero, jonka peruste on määritettävä kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan mukaisesti.

62 Toisesta perusteesta on todettava, että kansallinen tuomioistuin voi toimittamassaan arvioinnissa ottaa huomioon liiketoimien täysin keinotekoisen luonteen sekä kyseisten toimijoiden oikeudelliset, taloudelliset ja/tai henkilölliset siteet (em. asia Halifax ym., tuomion 81 kohta), koska nämä seikat voivat osoittaa, että verotuksellisen edun saaminen on tavoiteltu keskeinen päämäärä siitä huolimatta, että lisäksi olemassa on mahdollisesti esimerkiksi markkinointiin, organisointiin ja vakuuksiin liittyviä taloudellisia tavoitteita.

63 Toiseen kysymykseen on siis vastattava, että kansallisen tuomioistuimen tehtäviin kuuluu tässä tuomiossa esitettyjen, tulkintaa koskevien seikkojen nojalla päättää, voidaanko arvonlisäveroa sovellettaessa kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisiin liiketoimiin katsoa liittyvän kuudennessa direktiivissä tarkoitettua oikeuden väärinkäyttöä.

Oikeudenkäyntikulut

64 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 (toinen jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

1) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettua kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY on tulkittava siten, että liiketoimea tai liiketoimia voidaan pitää oikeuden väärinkäyttönä, kun sen tai niiden keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen.

2) Kansallisen tuomioistuimen tehtäviin kuuluu tässä tuomiossa esitettyjen tulkintaa koskevien seikkojen nojalla päättää, voidaanko arvonlisäveroa sovellettaessa kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävässä asiassa kyseessä olevan kaltaisiin liiketoimiin katsoa liittyvän kuudennessa direktiivissä 77/388 tarkoitettua oikeuden väärinkäyttöä.

Allekirjoitukset