YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (suuri jaosto)

21 päivänä helmikuuta 2006 *

Asiassa C-223/03,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka VAT and Duties Tribunal, Manchester (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 16.5.2003 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 22.5.2003, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

University of Huddersfield Higher Education Corporation

vastaan

Commissioners of Customs & Excise,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (suuri jaosto),

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

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

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

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 23.11.2004 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

— University of Huddersfield Higher Education Corporation, edustajanaan K. P. E. Lasok, QC, solicitor A. Brownin valtuuttamana,

— Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään R. Caudwell, avustajinaan C. Vajda, QC, ja barrister M. Angiolini,

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

— Italian hallitus, asiamiehenään I. M. Braguglia, avustajanaan avvocato dello Stato G. De Bellis,

— Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehenään R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.4.2005 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1), sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18; jäljempänä kuudes direktiivi), 2 artiklan 1 kohdan, 4 artiklan 1 ja 2 kohdan, 5 artiklan 1 kohdan ja 6 artiklan 1 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat University of Huddersfield Higher Education Corporation (jäljempänä yliopisto) ja Commissioners of Customs & Excise (jäljempänä Commissioners) ja joka koskee Commissionersin suorittamaa oikaisua vähennykseen, jonka yliopisto teki erään myllyn kunnostamiskuluihin sisältyneestä arvonlisäverosta verorasituksen keventämiseksi tehdyn suunnitelman yhteydessä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön lainsäädäntö

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

4 Tämän direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa jotakin kyseisen artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa. Taloudellinen toiminta määritellään mainitussa 2 kohdassa siten, että siihen kuuluu kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta ja muun muassa liiketoiminta, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa.

5 Kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa täsmennetään seuraavaa:

"Jollei 29 artiklassa tarkoitetuista neuvotteluista muuta johdu, jäsenvaltio voi käsitellä yhtenä verovelvollisena sellaisia maan alueelle sijoittautuneita henkilöitä, jotka ovat oikeudellisesti itsenäisiä mutta joilla on läheiset rahoitukselliset, taloudelliset ja hallinnolliset suhteet toisiinsa."

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

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

8 Tämän saman direktiivin 13 artiklan A kohdan 1 alakohdan i alakohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta muun muassa yliopisto-opetus.

9 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan b alakohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on vapautettava verosta kiinteän omaisuuden vuokraus. Tämän saman direktiivin 13 artiklan C kohdan a alakohdassa kuitenkin annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus myöntää verovelvollisilleen oikeus verotuksen valitsemiseen kiinteän omaisuuden vuokrauksen osalta.

10 Mainitun direktiivin 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa säädetään seuraavaa:

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

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

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

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

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymys

13 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että yliopisto suorittaa lähinnä koulutuspalveluja, jotka ovat arvonlisäverosta vapautettuja. Koska yliopisto kuitenkin toteuttaa myös tietyn määrän verotettavia tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia, se saa kansallisen oikeuden nojalla palautuksen ostoihin sisältyvästä verosta siihen sovellettavan vähennysprosentin mukaan, joka oli vuonna 1996 14,56 prosenttia mutta joka on sittemmin laskenut 6,04 prosenttiin.

14 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa, että vuonna 1995 yliopisto päätti kunnostaa kaksi ränsistynyttä myllyä, jotka se oli hankkinut vuokratiloina (leasehold). Nämä kaksi myllyä tunnettaan nimillä West Mill ja East Mill, ja ne sijaitsevat Canalsidessa Huddersfieldissä. Koska normaalitilanteessa kunnostuskustannuksiin sisältyvää veroa ei suurimmaksi osaksi voida vähentää, yliopisto pyrki löytämään keinon vähentääkseen verotaakkaansa tai siirtämään veronmaksuvelvollisuuttaan myöhemmäksi.

15 Yliopisto toteutti ja maksoi kunnostustyöt ensin West Millin osalta. Asiakirjalla, joka oli päivätty 27.11.1995, perustettiin niin sanottu discretionary trust (jäljempänä trust). Viralliseen asiakirjaan sisältyi määräyksiä, joissa yliopistolle annettiin valtuudet nimittää ja erottaa trustin vastuuhenkilöt (trustees). Vastuuhenkilöiksi nimitettiin kolme yliopiston entistä työntekijää, ja edunsaajina olivat yliopisto, siellä kulloinkin kirjoilla olevat opiskelijat ja hyväntekeväisyyskohteet. Samana päivänä yliopisto teki trustin vastuuhenkilöiden kanssa sopimuksen (Deed of Indemnity) siitä, että heidät vapautettaisiin kaikista senhetkisistä ja tulevista liiketoimista johtuvista vastuista.

16 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa, että trustin perustamisen ainoana tarkoituksena oli mahdollistaa sellaisen West Millin osalta ehdotetun suunnitelman toteuttaminen, jossa oli kyse verotaakan vähentämisestä ja jonka tavoitteena oli se, että yliopisto saa oikeuden vähentää kunnostuskuluihin sisältyneen arvonlisäveron.

17 East Mill on rakennus, jota pääasian oikeudenkäynti suoraan koskee, ja sen osalta ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että yliopisto valitsi 21.11.1996 veroasiantuntijoidensa esittämän suunnitelman mukaisesti East Millin vuokrasopimuksen verollisuuden, ja se luovutti 22.11.1996 tämän verollisen vuokrasopimuksen trustille 20 vuodeksi. Vuokrasopimukseen sisältyi lauseke, jonka nojalla yliopiston oli mahdollista irtisanoa sopimus vuokrakauden kuudentena, kymmenentenä ja 15. vuonna. Alun perin sovittu vuosivuokra oli nimelliset 12,50 Englannin puntaa (GBP). Samana päivänä trust, joka oli myös luopunut arvonlisäverovapautuksesta, teki vastavuoroisesti yliopiston kanssa verollisen edelleenvuokrasopimuksen kolmea päivää vaille 20 vuodeksi alun perin 13 GBP:n suuruiseen nimelliseen vuosivuokraan.

18 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee lisäksi, että University of Huddersfield Properties Ltd (jäljempänä Properties), joka oli yliopiston kokonaan omistama tytäryhtiö, joka ei kuulunut arvonlisäverotuksessa samaan verovelvollisuusryhmään kuudennen direktiivin 4 artiklan 4 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetulla tavalla, laskutti 22.11.1996 yliopistolta 3 500 000 GBP lisättynä 612 500 GBP:n suuruisella arvonlisäverolla tulevista rakennuspalveluista East Millissä. Properties teki 25.11.1996 yliopiston kanssa sopimuksen East Millin kunnostamisesta. Yliopisto maksoi Propertiesin laskun tarkemmin määrittelemättömänä ajankohtana. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa, että siitä ei ole esitetty näyttöä, että Propertiesin oli tarkoitus tehdä voittoa yliopistolle suorittamillaan rakennuspalveluilla, ja kyseinen tuomioistuin päättelee tästä, ettei yliopiston tarkoituksena ollut, että Properties tekisi tällaista voittoa.

19 Properties teki ulkopuolisten urakoitsijoiden kanssa markkinahintaan sopimuksia tarvittavien rakennuspalvelujen suorittamisesta East Millissä.

20 Koska yliopistolla oli arvonlisäveron osalta yli 90 000 GBP:n suuruinen nettomääräinen verovelka, se merkitsi tammikuuta 1997 koskevaan arvonlisäveroilmoitukseensa 515 000 GBP:n suuruisen palautussaatavan, jonka Commissioners maksoi sille ehdoitta tarkistuksen jälkeen, eli yliopisto sai oikeuden vähentää Propertiesin laskuttaman arvonlisäveron.

21 Ulkopuoliset urakoitsijat saattoivat East Millissä suoritetut työt päätökseen 7.9.1998, ja yliopisto otti rakennuksen käyttöönsä samana päivänä. Tämän jälkeen vuokrasopimukseen perustuvia vuokria korotettiin 400 000 GBP:aan ja edelleenvuokrasopimukseen perustuvia vuokria 415 000 GBP:aan vuodessa.

22 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa, että sen, että East Millin yhteydessä käytettiin trustia, ja sen, että yliopisto vuokrasi East Millin trustille, ainoana tarkoituksena oli helpottaa verotaakan vähentämistä koskevan suunnitelman toteuttamista. Se toteaa myös, että ainoa syy siihen, että trust vuokrasi East Millin edelleen yliopistolle, oli kyseisen suunnitelman toteuttamisen helpottaminen. Kyseinen tuomioistuin toteaa lisäksi, että yliopiston tarkoituksena oli saada absoluuttisia veronsäästöjä lopettamalla East Millin arvonlisäverojärjestelyt kahdesta kolmeen vuoden kuluttua tai vuokrakauden kuudentena, kymmenentenä tai 15. vuonna (jolloin myös arvonlisäveron maksaminen vuokrista olisi päättynyt).

23 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin huomauttaa vielä, että kaikki kyseiset liiketoimet olivat siinä mielessä aitoja, että niiden tuloksena todellisuudessa luovutettiin tavaroita tai suoritettiin palveluja. Kyse ei siis ollut valeliiketoimista.

24 Commissioners määräsi 26.1.2000 päivätyllä kirjeellä yliopiston maksettavaksi tammikuun 1997 osalta 612 500 GBP:n suuruisen arvonlisäveron Propertiesin East Millissä suorittamista rakennuspalveluista. Kirjeessä todettiin, että tätä veroa oli käsitelty virheellisellä tavalla, koska se oli kirjattu verollisiin tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin, ja että kyse oli ollut maksettavaksi tulevan arvonlisäveron määrän arvioimisesta liian alhaiseksi.

25 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin täsmentää, että tässä samassa kirjeessä Commissioners luokitteli trustin kanssa tehdyt vuokra- ja edelleenvuokrasopimukset "ylimääräisiksi välivaiheiksi", jotka voitiin jättää huomiotta ratkaistaessa yliopiston esittämiä vaatimuksia ostoihin sisältyvän veron vähentämisestä. Näin menetellessään Commissioners teki päätelmän, jonka mukaan yliopisto oli käsitellyt virheellisellä tavalla ostoihin sisältyvää veroa, jonka Properties oli siltä veloittanut,

koska se oli kirjattu verollisiin tavaroiden luovutuksiin tai palvelujen suorituksiin ja siitä oli saatu täysimääräinen vähennysoikeus.

26 Yliopisto nosti VAT and Duties Tribunalissa kanteen arvonlisäveron oikaisusta, jonka Commissioners oli antanut sille tiedoksi 26.1.2000 päivätyllä kirjeellä.

27 Ennakkoratkaisupyynnön mukaan Commissioners väittää, että liiketoimi, johon ryhdytään yksinomaan tai pääasiallisesti arvonlisäveron kiertämiseksi, ei ole "tavaroiden luovuttamista tai palvelun suorittamista". Kyseessä ei Commissionersin mukaan ole myöskään toimenpide, johon olisi ryhdytty "taloudellisen toiminnan" yhteydessä tai sen harjoittamiseksi.

28 Toissijaisesti Commissioners väittää, että tällainen liiketoimi on jätettävä yleisen "oikeuksien väärinkäyttöä" estävän oikeusperiaatteen mukaisesti huomiotta ja että kuudennen direktiivin säännöksiä on sovellettava kyseessä olevan liiketoimen todelliseen sisältöön.

29 Yliopisto väittää muun muassa, että toisin kuin Commissioners väittää, kyseessä oleviin liiketoimiin ei ollut ryhdytty "yksinomaan tai pääasiallisesti veron kiertämiseksi". Vaikka on totta, että yliopiston tulkinta tosiseikoista merkitsi suuria ostoihin sisältyvän arvonlisäveron palautuksia "etukäteen", samat tosiseikat johtivat tietyllä ajanjaksolla myös suuriin arvonlisäverosuorituksiin. Lisäksi vaikka liiketoimi olisi toteutettu "yksinomaan tai pääasiallisesti veron kiertämiseksi", tämä merkitsisi yliopiston mukaan vain sitä, että siihen sovellettaisiin veronkiertosääntöjä, joita jäsenvaltio on antanut kuudennen direktiivin 27 artiklan 1 kohdan mukaisen valtuutuksen perusteella. Yhdistyneessä kuningaskunnassa ei kuitenkaan ole annettu tällaisia sääntöjä.

30 Yliopisto katsoo, ettei menettelyä voida pitää veronkiertona, ellei

1) liiketoimen objektiivinen seuraus ole kuudennen direktiivin hengen ja tarkoituksen vastainen ja ellei

2) taloudellisen toimijan subjektiivisena tarkoituksena ole ollut tämän tuloksen aikaansaaminen, mistä pääasiassa ei ole kyse.

31 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin toteaa kuitenkin, että yliopiston liiketoimet toteutettiin ainoana tarkoituksena verotuksellisen edun saaminen. Niillä ei ollut erillistä liiketoiminnallista tarkoitusta. Kyseiset liiketoimet muodostivat suoritusten lykkäämistä koskevan suunnitelman, johon liittyi mekanismi, jonka ansiosta myöhemmin koituisi automaattisesti absoluuttista veronsäästöä. Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin päättelee tästä, että näissä liiketoimissa on kyse veronkierrosta. Lisäksi tosiseikkoja koskevista toteamuksista ilmenee selvästi, että yliopiston ja trustin subjektiivisena tarkoituksena oli tämän tuloksen aikaansaaminen.

32 Tässä tilanteessa VAT and Duties Tribunal, Manchester päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavan ennakkoratkaisukysymyksen:

”Mikäli

1) yliopisto luopuu oikeudestaan arvonlisäverovapautukseen tiettyyn omistamaansa kiinteään omaisuuteen liittyvien tavaroiden luovutusten tai palvelujen suoritusten osalta ja vuokraa omaisuuden perustamalleen ja määräysvallassaan olevalle trustille,

2) trust luopuu oikeudestaan arvonlisäverovapautukseen kaikkien edellä mainittuun kiinteään omaisuuteen liittyvien tavaroiden luovutusten ja palvelujen suoritusten osalta ja vuokraa omaisuuden edelleen yliopistolle,

3) yliopisto on ryhtynyt vuokraukseen ja edelleenvuokraukseen ainoana tarkoituksenaan saada verotuksellista etua ilman erillistä liiketoiminnallista tarkoitusta ja

4) vuokraus ja edelleenvuokraus merkitsivät, kuten yliopisto ja trust tarkoittivatkin, lykkäysjärjestelyä (eli arvonlisäveron maksamisen lykkäämistä), jonka ansiosta myöhemmin koituisi automaattisesti absoluuttista veronsäästöä,

a) ovatko vuokraus ja edelleenvuokraus kuudennessa arvonlisäverodirektiivissä tarkoitettuja verotettavia palveluja?

b) voidaanko niitä pitää kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitettuna taloudellisena toimintana?"

Ennakkoratkaisukysymyksen tarkastelu

33 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin tiedustelee ennakkoratkaisukysymyksellään, ovatko pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset liiketoimet kuudennen

direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa, 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa, 5 artiklan 1 kohdassa ja 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia ja taloudellista toimintaa, kun niiden ainoana tarkoituksena on verotuksellisen edun saaminen eikä niillä ole muuta liiketoimintaan liittyvää päämäärää.

Yhteisöjen tuomioistuimelle esitetyt huomautukset

34 Yliopisto väittää, että ennakkoratkaisupyynnössä esitetyssä tilanteessa vuokraus ja edelleenvuokraus ovat kuudennessa direktiivissä tarkoitettuja verollisia liiketoimia ja taloudellista toimintaa.

35 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus esittää, että kun ennakkoratkaisupyynnön esittäneen tuomioistuimen toteaman kaltaisessa tilanteessa yliopiston kaltainen oikeushenkilö vuokraa kiinteää omaisuutta sellaiselle kolmannelle henkilölle kuin trust, joka on siihen sidoksissa ja joka on sen määräysvallassa, ja kun trust vuokraa omaisuuden edelleen yliopistolle ainoana tarkoituksena saada maksulykkäystä tai välttyä absoluuttisesti maksamasta arvonlisäveroa, jota ei pääosin muutoin olisi voinut vähentää sen vuoksi, että kiinteää omaisuutta käytetään yliopiston omassa arvonlisäverosta vapautetussa opetustoiminnassa

— yliopisto ei harjoita taloudellista toimintaa kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla; täsmällisemmin yliopiston kaltainen oikeushenkilö ei hyödynnä kiinteää omaisuutta jatkuvaluontoisessa tulonsaantitarkoituksessa, kun sen tarkoituksena on liiketoimen suorittaessaan arvonlisäveron kiertäminen, ja

— vuokraus ja edelleenvuokraus eivät ole kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja palvelujen suorituksia.

36 Irlanti väittää, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa vuokrausta ja edelleenvuokrausta ei voida luokitella kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdan toisessa virkkeessä tarkoitetuksi taloudelliseksi toiminnaksi ja että ne eivät ole sellaisenaan kyseisessä direktiivissä tarkoitettuja verollisia liiketoimia.

37 Italian hallitus katsoo, että kun arvioidaan, missä määrin tavaroita tai palveluja, joiden hintaan sisältyvä arvonlisävero on tarkoitus vähentää, käytetään yhtaikaa sekä vähennykseen oikeuttaviin liiketoimiin että vähennykseen oikeuttamattomiin liiketoimiin, ei ole mahdollista ottaa huomioon toimenpiteitä tai liiketoimia, jotka on toteutettu ainoana tarkoituksena välttyä suhdelukujärjestelmän soveltamiselta (jolloin vähennys on mahdollista tehdä kokonaisuudessaan), siltä osin kuin nämä toimenpiteet tai liiketoimet eivät ole vähennyksen tekemiseen oikeutettujen verovelvollisten taloudellista toimintaa kuudennen direktiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitetulla tavalla.

38 Komissio väittää, että kuudennen direktiivin 4, 5 ja 6 artiklassa tarkoitettuja käsitteitä "taloudellinen toiminta" ja "tavaroiden luovutus/palvelujen suoritus" sovellettaessa on otettava huomioon kyseessä olevien liiketoimien ja toimintojen objektiiviset ominaispiirteet. Tavaroiden luovutuksen tai palvelujen suorituksen tarkoituksella ei ole komission mukaan asian kannalta merkitystä.

39 Komission mukaan tilanteessa, jossa verovelvollinen tai sellaisten verovelvollisten ryhmä, joilla on keskinäisiä yhteyksiä, ryhtyy liiketoimeen tai liiketoimiin, joilla ei ole taloudellista perustetta, vaan joilla saadaan aikaiseksi keinotekoinen tilanne ainoastaan siinä tarkoituksessa, että luodaan tarvittavat olosuhteet vähennysoikeuden saamiseksi, näitä liiketoimia ei kuitenkaan pidä ottaa huomioon, sillä niissä on kyse väärinkäytöksestä.

Yhteisöjen tuomioistuimen arviointi asiasta

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

41 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.

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

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

44 Palvelujen suorittamisen käsitteen osalta kuudennen direktiivin 6 artiklan 1 kohdasta ilmenee, että kyseinen käsite kattaa liiketoimet, jotka eivät ole 5 artiklassa tarkoitettua tavaran luovutusta.

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

46 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. mm. asia C-186/89, Van Tiem, tuomio 4.12.1990, Kok. 1990, s. I-4363, 17 kohta ja em. asia MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, tuomion 42 kohta).

47 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 mm. asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985, Kok. 1985, s. 655, Kok. Ep. VIII, s. 85, 19 kohta ja asia C-497/01, Zita Modes, tuomio 27.11.2003, Kok. 2003, s. I-14393, 38 kohta).

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

49 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.

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

51 Vaikka nämä arviointiperusteet eivät tosin täyty tilanteessa, jossa on kyse esimerkiksi väärien ilmoitusten tai sääntöjenvastaisten laskujen avulla toteutetusta veropetoksesta, on kuitenkin niin, että sillä, onko kyseessä oleva liiketoimi toteutettu siten, että sen ainoana tarkoituksena on verotuksellisen edun saaminen, ei ole lainkaan merkitystä, kun selvitetään sitä, onko tässä liiketoimessa kyse tavaroiden luovutuksesta tai palvelujen suorituksesta ja taloudellisesta toiminnasta.

52 Tässä yhteydessä on kuitenkin todettava, että kuten asiassa C-255/02, Halifax ym., tänä samana päivänä annetun tuomion (ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa) 85 kohdasta ilmenee, kuudennen direktiivin kanssa on ristiriidassa se, että verovelvollisella on oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero silloin, kun liiketoimissa, joihin tämä oikeus perustuu, on kyse väärinkäytöksestä.

53 Edellä esitetystä seuraa, että ennakkoratkaisukysymykseen on vastattava, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaiset liiketoimet ovat kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 kohdassa, 4 artiklan 1 ja 2 kohdassa, 5 artiklan 1 kohdassa ja 6 artiklan 1 kohdassa tarkoitettuja tavaroiden luovutuksia tai palvelujen suorituksia ja taloudellista

toimintaa, koska ne täyttävät ne objektiiviset arviointiperusteet, joihin kyseiset käsitteet perustuvat, vaikka niiden ainoana tarkoituksena on verotuksellisen edun saaminen eikä niillä ole muuta liiketoimintaan liittyvää päämäärää.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

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

Allekirjoitukset