JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

M. POIARES MADURO

16 päivänä helmikuuta 2005 [1]

1. Kolmessa asiassa, jotka koskevat karusellipetokseksi kutsuttuun arvonlisäveropetokseen tietämättään osallistuneita asianosaisia, High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division kysyy yhteisöjen tuomioistuimelta, ovatko muiden kuin näiden asianosaisten kehittämän petosjärjestelmän osana olevat liiketoimet kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa. [2]

2. Ennakkoratkaisukysymys on esitetty High Court of Justice, Chancery Divisionin käsiteltävänä olevien valitusten yhteydessä asioissa Optigen Ltd (jäljempänä Optigen), Fulcrum Electronics Ltd (jäljempänä Fulcrum) ja Bond House Systems Ltd (jäljempänä Bond House). Kussakin asiassa vastaajana on Commissioners of Customs and Excise. Optigenin ja Fulcrumin valitukset on tehty Lontoon VAT and Duties Tribunalin päätöksistä. Bond Housen valitus on tehty Manchesterin VAT and Duties Tribunalin päätöksestä. Molemmissa päätöksissä katsottiin pääasiallisesti, että karusellipetoksen osana olevat liiketoimet eivät kuulu arvonlisäveron soveltamisalaan.

I Asian kannalta merkityksellinen yhteisön lainsäädäntö

3. Ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY [3] 2 artiklassa esitetään yhteisen arvonlisäverojärjestelmän ydin:

"Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän periaatteena on soveltaa tavaroihin ja palveluihin yleistä kulutukseen kohdistuvaa veroa, joka on täsmälleen suhteutettu tavaroiden ja palvelujen hintoihin, riippumatta tätä vero-

1 — Alkuperäinen kieli: portugali.

2 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi).

3 — Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11 päivänä huhtikuuta 1967 annettu ensimmäinen neuvoston direktiivi 67/227/ETY (EYVL P 71, s. 1301).

tusvaihetta 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."

4. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 kohdan mukaan arvonlisävero kannetaan verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta.

5. Direktiivin 4 artiklan 1 kohdan mukaan verovelvollisella tarkoitetaan "jokaista, joka itsenäisesti harjoittaa missä tahansa jotakin 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta".

6. Direktiivin 4 artiklan 2 kohdan määritelmän mukaan taloudellista toimintaa on "kaikki tuottajan, kauppiaan tai palvelujen suorittajan harjoittama toiminta, mukaan lukien kaivostoiminta, maataloustoiminta ja vapaa ammattitoiminta tai vastaava". Kyseisessä 4 artiklan 2 kohdassa todetaan edelleen, että "taloudellisena toimintana on pidettävä myös liiketoimintaa, joka käsittää aineellisen tai aineettoman omaisuuden hyödyntämistä jatkuvaluonteisessa tulonsaantitarkoituksessa".

II Tosiseikat ja ennakkoratkaisupyyntö

A *Yleinen tausta: karusellipetos*

7. Asiassa Bond House antamassaan päätöksessä Manchesterin VAT and Duties Tribunal selittää selkeästi sen, mitä komissio kuvaa karusellipetokseksi: [4]

"Yksinkertaisimmassa muodossaan karusellipetos toimii seuraavasti. Jossakin Euroopan unionin jäsenvaltiossa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröity elinkeinonharjoittaja (A) myy verollisia tavaroita toisessa jäsenvaltiossa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidylle elinkeinonharjoittajalle (B). A:n B:lle suorittamaan myyntiin sovelletaan A:n jäsen-

4 — Manchesterin VAT and Duties Tribunalin (puheenjohtaja: Colin Bishopp) 29.4.2003 tekemä päätös asiassa Bond House Systems Limited v. C&E, 15–18 kohta (alaviitteet lisätty tässä).

valtiossa nollaverokantaa.[5] B:n tulisi ilmoittaa osto ja maksaa siitä hankintaan liittyvä arvonlisävero omassa jäsenvaltiossaan ja — edellyttäen, että se aikoo käyttää nämä tavarat suorittaakseen edelleen verotettavan luovutuksen — sitten vähentää sama määrä ostoon liittyvänä arvonlisäverona. Jos B on osallisena karusellipetoksessa, se ei yleensä tee kumpaakaan. Tämän jälkeen B myy tavarat toiselle arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidylle elinkeinonharjoittajalle (C) omassa jäsenvaltiossaan ja laskuttaa sekä vastaanottaa arvonlisäveron myynnistä. Se ei kuitenkaan tilitä tätä arvonlisäveroa veroviranomaisille, vaan tosiasiallisesti katoaa — siitä tulee [Commissionersin] käyttämän ilmaisun mukaan "kadonnut elinkeinonharjoittaja". Joka tapauksessa silloin, kun B suorittaa myynnin C:lle ja kun B on edelleen arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröity ja ennen kuin Commissioners saa tietoonsa, että se on tai että siitä saattaa tulla kadonnut elinkeinonharjoittaja, ja kykenee puuttumaan asiaan (esimerkiksi poistamalla B:n rekisteristä), toimittaa arvonlisäverolaskun C:lle, joka vaatii B:lle ostoon liittyvänä arvonlisäverona maksamansa summan vähentämisestä. C (josta komissio käyttää ilmausta välittäjä) myy sitten tavarat toisessa jäsenvaltiossa arvonlisäverovelvolliseksi rekisteröidylle elinkeinonharjoittajalle. Yksinkertaisimman petoksen tunnusmerkki on, että tämä ostaja on A, ja juuri tämä kehämäisyys antaa aiheen ilmaisuun karusellipetos. C:llä on oikeus vähentää ostoihin liittyvä vero, mutta koska sen suorittama myynti A:lle ei ole arvonlisäveron alaista C:n omassa jäsenvaltiossa, sen ei tarvitse tilittää lainkaan myynnin arvonlisäveroa.[6] Jos petos onnistuu, tuloksena on se, että B vastaanottaa arvonlisäveron, joka veroviranomaisten on maksettava C:lle, mutta ei tilitä sitä. Tässä tilanteessa B on varmasti petollinen ja A on sitä todennäköisesti; C saattaa hyvinkin olla täysin tietämätön siitä, mitä tapahtuu, ja siitä, mihin sen osallisuutta asiassa käytetään — — Kuten komissio näkee asian, B:n tavoite ei ole ostaa ja myydä tavanomaisen liiketoiminnan puitteissa, vaan saattaa itsensä asemaan, jossa se vastaanottaa arvonlisäveroa — — Tavarat ovat vain välttämätön väline, jotta liiketoimista saadaan todellisia — — A:lla (ainakin, jos se osallistuu petokseen) ei myöskään ole mitään aitoa liiketoiminnallista motiivia ostaa takaisin sitä, minkä se on juuri myynyt. Vaikka onkin mahdollista, että myös A on tietämättään osallisena, jos C myy tavarat sille alemmalla hinnalla kuin se on myynyt ne B:lle (tai alemmalla hinnalla kuin se, markkinaliikkeistä riippuen, voisi myydä ne tulevaisuudessa), Commissionersin teorian mukaan A ja B toimivat yhteistuumin ja se, että A ostaa tavarat uudelleen, on niiden kannalta toivottavaa osittain kontrolliin perustuvista syistä ja osittain siksi, että on yksinkertaisempaa ja halvempaa käyttää rajallista tavaramäärää useita kertoja kuin ostaa uutta erää avoimilta markkinoilta jokaista jaksoa varten — — B:llä, joka tietää hyötyvänsä siitä, että se ei vastaa sille aiheutuneesta ostoihin sisältyvästä verosta, on varaa myydä tavarat C:lle alhaisemmalla hinnalla kuin minkä se maksoi A:lle, minkä se tekeekin, jos tämä on välttämätöntä kauppojen syntymiseksi."

5 — Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 28 c artiklan A kohdan a alakohdan mukaan verosta vapautettuja ovat tavaroiden luovutukset toisessa jäsenvaltiossa verovelvollisena toimivalle. Yhdistyneen kuningaskunnan vuoden 1994 arvonlisäverolain sanamuodon mukaan tällaiseen luovutukseen sovelletaan nollaverokantaa.

6 — Kuten edellä on todettu, tavaran luovutus toisessa jäsenvaltiossa toimivalle verovelvolliselle on vapautettu arvonlisäverosta. Myyjällä on oikeus vähentää ostoihin liittyvä arvonlisävero kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2 kohdan d alakohdan mukaisesti, sellaisena kuin se on lisättynä kyseisen direktiivin 28 f artiklan 1 kohdalla.

8. Liiketoimien ketjusta on kuviteltavissa loputtomasti huomattavasti edellä kuvattuja monimutkaisempia muunnelmia, ja tosiasiallisesti samoja tavaroita voidaan kierrättää useissa eri ketjuissa. Ongelma säilyy kuitenkin pohjimmiltaan samana: elinkeinonhar-

joittaja vastaanottaa sille arvonlisäverona maksetun summan mutta ei tilitä sitä veroviranomaisille. Laiminlyövä elinkeinonharjoittaja voi käyttää kaapattua ALV-numeroa tai rekisteröityä arvonlisäverovelvolliseksi ja yksinkertaisesti kadota, ennen kuin veroviranomaiset ryhtyvät toimenpiteisiin.

9. Tämän tyyppiset petokset näyttävät yleistyneen viime vuosien aikana yhteisön sisäisessä kaupassa, ja ne ovat tällä hetkellä suuri huolenaihe jäsenvaltioille. Vaikka petoksiin liittyvää rahamäärää on vaikea arvioida, ne aiheuttavat selvästi huomattavan kansantulon menetyksen. [7]

B *Tosiseikat kansallisissa oikeudenkäynneissä*

10. Kansallisten oikeudenkäyntien tosiseikat, sellaisina kuin ne ilmenevät High Court of Justicen ennakkoratkaisupyynnöistä, ovat seuraavat:

a) Tosiseikat asioissa Optigen ja Fulcrum

11. Optigen ja Fulcrum ovat elinkeinonharjoittajia pääasiallisesti tietokonesirujen alalla. Ne ostivat tietokonesiruja yhtiöiltä Yhdistyneessä kuningaskunnassa ja myivät ne muissa jäsenvaltioissa sijaitseville asiakkaille. On kiistatta todettu, että Optigenista ja Fulgrumista tuli viattomia osallisia useisiin sellaisiin liiketoimiin, jotka muodostivat karusellipetoksen. Ne eivät asioineet lainkaan elinkeinonharjoittajan kanssa, joka sittemmin "katosi", eivätkä ne tienneet eikä niiden olisi pitänytkään tietää, että ne osallistuivat liiketoimien järjestelmään muussa ominaisuudessa kuin tavanomaisina elinkeinonharjoittajalta ostajina ja tavanomaisina myyjinä toisessa jäsenvaltiossa sijaitsevalle yhtiölle. Commissioners ei hyväksynyt Optigenin ja Fulgrumin ALV-ilmoitusta sillä perusteella, että kysymyksessä olevilla ostoilla ja myynneillä ei ollut taloudellista merkitystä ja ne eivät olleet minkään taloudellisen toiminnan osa. Commissionersin mukaan ostot eivät olleet liiketoiminnan tarkoituksessa tehtyjä tai tehtäviä luovutuksia, eivätkä myynnit olleet liiketoiminnassa tehtyjä luovutuksia arvonlisäveron merkityksessä.

12. Optigen ja Fulcrum valittivat Commissionersin päätöksestä Lontoon VAT and Duties Tribunaliin, joka yhdisti jutut. VAT and Duties Tribunal hylkäsi 1.5.2003 tekemällään päätöksellä Fulcrumin ja Optigenin valituksen, koska se katsoi että Commissioners oli aivan oikein todennut, että kysymyksessä olevat liiketoimet eivät kuuluneet

7 — Komission kertomus neuvostolle ja Euroopan parlamentille hallinnollisen yhteistyön järjestelmän käytöstä alv-petosten torjumiseksi, 16.4.2004, KOM(2004) 260 lopullinen.

arvonlisäveron soveltamisalaan. Se katsoi, että elinkeinonharjoittajalla ei ole oikeutta ostoista maksettavan arvonlisäveron palautukseen niiden tavaroiden osalta, jotka se myöhemmin myi Yhdistyneen kuningaskunnan ulkopuolella sijaitseville yrityksille, kun luovutusketjussa on laiminlyövä elinkeinonharjoittaja tai elinkeinonharjoittaja, joka käyttää kaapattua arvonlisäveronumeroa. Näin on sen mukaan siitäkin huolimatta, että palautusta hakeva elinkeinonharjoittaja ei olisi millään tavoin ollut tietoinen siitä tai osallistunut siihen, että toinen elinkeinonharjoittaja ei täytä velvollisuuksiaan, tai siitä, että arvonlisäveronumero oli kaapattu, ja siitä huolimatta, että luovutusketju, johon elinkeinonharjoittajan ostot ja myynnit sisältyvät, oli osa kolmansien sen tietämättä harjoittamaa karusellipetosta. Optigen ja Fulcrum molemmat valittivat VAT and Duties Tribunalin päätöksestä High Court of Justiceen.

2.) Tosiseikat asiassa Bond House

13. Bond House oli kysymyksessä olevana ajankohtana Englannissa ja Walesissa rekisteröity yhtiö, joka jälleenmyi tietokonekomponentteja. Arvoltaan suurimman osan sen liiketoiminnasta muodostivat tietokoneprosessorien (CPU) suurostot elinkeinonharjoittajilta, jotka olivat rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi Yhdistyneessä kuningaskunnassa, ja kyseisten prosessorien myynti elinkeinonharjoittajille, jotka olivat rekisteröityneet arvonlisäverovelvollisiksi jossakin muussa jäsenvaltiossa.Bond House suoritti joukon tietokoneprosessorien ostoja ja myyntejä toukokuussa 2002, jolloin se kävi kauppaa kuten ennenkin. Osa näistä myynneistä — 51 liiketointa, mikä edusti noin 99:ää prosenttia Bond Housen toukokuun 2002 liikevaihdosta — tapahtui toisessa jäsenvaltiossa oleville asiakkaille. Kussakin tapauksessa Bond House osti tietokoneprosessorit Yhdistyneessä kuningaskunnassa olevalta luovuttajalta kohtuulliseksi markkina-arvoksi katsomallaan hinnalla, mihin lisättiin siltä arvonlisäverona laskutettava summa. Se toimitti tietokoneprosessorit merentakaisille asiakkailleen hieman niistä maksamaansa korkeammalla hinnalla. Koska näihin luovutuksiin sovellettiin nollaverokantaa, Bond House teki toukokuulta 2002 arvonlisäveroilmoituksen, jossa se vaati ostoistaan arvonlisäverona suorittamansa summan palautusta. The Commissioners of Customs and Excise hylkäsi Bond Housen ostoihin liittyvää arvonlisäveroa koskevan vaatimuksen 27 oston osalta.

14. Bond House valitti Commissionersin päätöksestä Manchesterin VAT and Duties Tribunaliin. VAT and Duties Tribunal totesi 29.4.2003 antamassaan päätöksessä, jota muutettiin 8.5.2003 tehdyllä täydennyksellä, että 26:ta 27:stä ostosta ei voitu pitää kuudennessa direktiivissä tarkoitettuna taloudellisena toimintana ja että nämä ostot olivat arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolella. Sen mukaan kyseiset ostot olivat osa sellaisten liiketoimien sarjaa, joilla oli petollinen tarkoitus. Vaikka Bond House ei tiennytkään tuosta tarkoituksesta eikä se ollut syyllistynyt mihinkään rikkomukseen,

kyseisillä liiketoimilla ei ollut taloudellista merkitystä. Niitä oli arvioitava objektiivisin perustein. Tämän vuoksi merkitystä ei ole sillä, että Bond House ei toiminut lainvastaisesti. Lopuksi Bond House ei voinut perustellusti luottaa siihen, että sen vaatimus maksamansa ostoon liittyvän arvonlisäveron palauttamisesta hyväksyttäisiin, ja Commissioners ei evätessään Bond Houselta tämän palautukset loukannut suhteellisuusperiaatetta tai oikeusvarmuuden periaatetta eikä Bond Housen perusoikeuksia. Bond House valitti tästä päätöksestä High Court of Justiceen. High Court toteaa ennakkoratkaisupyynnössään, että Bond House ei tiennyt Commissionersin tapahtuneeksi väittämästä petoksesta ja että yhtiö ei menetellyt huolimattomasti liiketoiminnassaan.

C *Ennakkoratkaisukysymykset*

15. Kun otetaan huomioon, että sovellettavaa kansallista lainsäädäntöä — Value Added Tax Act 1994 (vuoden 1994 arvonlisäverolaki) — on tulkittava yhteisön yhteisen arvonlisäverojärjestelmän valossa, High Court of Justice pyytää ratkaisua siitä, miten osoitetaan, kuuluvatko kysymyksessä olevat liiketoimet tämän järjestelmän alaan. Käsiteltävänä olevassa asiassa kiistanalaista on se, harjoittivatko Bond House, Fulcrum ja Optigen taloudellista toimintaa ollessaan tietämättään osana karusellia. High Court of Justice kysyy pääasiallisesti, luokitellaanko käsiteltävänä olevan kaltaiset liiketoimet kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuksi taloudelliseksi toiminnaksi ja onko tämän arvioinnin tekemiseksi tarkasteltava liiketoiminnan ketjua kokonaisuudessaan vai kutakin liiketointa itsenäisesti.

16. Optigen, Fulcrum ja Bond House, Yhdistyneen kuningaskunnan ja Tanskan hallitukset sekä neuvosto ja komissio ovat esittäneet kirjalliset huomautuksensa. Yhteisöjen tuomioistuin kuuli 8.12.2004 pidetyssä istunnossa Optigenin, Fulcrumin, Bond Housen, Yhdistyneen kuningaskunnan, Tšekin tasavallan ja Tanskan hallitusten sekä komission suulliset huomautukset. Neuvosto päätti olla esittämättä suullisia huomautuksia, kun oli käynyt selväksi, että kukaan asianosainen tai muu osapuoli ei aikonut kyseenalaistaa kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännösten pätevyyttä.

III Arviointi

17. On ilmeistä, että prosessorien kauppaa pidetään yleensä taloudellisena toimintana. Seuraavassa tarkastelussa keskitytään tämän vuoksi pääasiallisesti niihin syihin, joiden

vuoksi Yhdistynyt kuningaskunta katsoo, että käsillä olevissa olosuhteissa ei ole näin. Tarkastelen ensiksi lähtökohtaa, jonka mukaan liiketoimien luonnetta on tarkasteltava suhteessa karusellijärjestelmään kokonaisuudessaan. Toiseksi käsittelen ajatusta siitä, että huomioon on otettava liiketoimien taustalla oleva petollinen tarkoitus. Tämän jälkeen tarkastelen, mitä vaikutuksia on oikeuskäytännöllä, jossa on katsottu, että tietyt laittomat toiminnat jäävät arvonlisäveron ulkopuolelle. Neljänneksi käsittelen kysymystä oikeusvarmuudesta eli seikkaa, jota Optigen, Fulcrum ja Bond House ovat kovasti korostaneet suullisissa ja kirjallisissa huomautuksissaan. Viimeisessä osassa esitän ajatuksia karusellipetoksiin puuttumisen tarpeesta.

A *Näkemys, jonka mukaan karuselliapetosta on tarkasteltava kokonaisuutena*

18. Optigen, Fulcrum, Bond House ja komissio katsovat, että liiketoimia voidaan pitää kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettuna taloudellisena toimintana. Niiden mukaan tietokoneprosessorien osto ja myynti on itsessään taloudellista toimintaa. Sillä, että muut henkilöt panivat alulle liiketoimien ketjun pettääkseen veroviranomaisia, ei ole mitään merkitystä niiden liiketoimien luonteeseen nähden, joihin Bond House, Optigen ja Fulcrum olivat osallisina.

19. Tanskan ja Tšekin tasavallan hallitukset tukevat Yhdistyneen kuningaskunnan väitettä, jonka mukaan liiketoimia ei voida pitää direktiivissä tarkoitettuna taloudellisena toimintana. Yhdistynyt kuningaskunta väittää, että liiketoimet, jotka ovat osa karusellipetosta, jäävät kuudennen arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolelle, koska ne eivät ole aitoa taloudellista toimintaa; niiden lopullinen tarkoitus on arvonlisäverona maksetun rahan kavallus eikä tuotteiden saattaminen markkinoille kulutusta varten. Koska näistä liiketoimista ei ole maksettava arvonlisäveroa, ei voi olla mitään arvonlisäveron palautuksen perustaa. Väite soveltuu kuhunkin karusellin linkkiin, koska ilman petosjärjestelmää mikään näistä liiketoimista ei olisi tapahtunut.

20. Yhdistyneen kuningaskunnan päättelyn kannalta ratkaiseva on näkemys, jonka mukaan karusellijärjestelmää on tarkasteltava kokonaisuutena, jotta voidaan määrittää, sovelletaanko siihen sisältyviin erillisiin liiketoimiin arvonlisäveroa. En yhdy tähän näkemykseen.

21. Yhteisöjen tuomioistuin on toistuvasti katsonut, että kuudennen arvonlisäverodi-

rektiivin 4 artiklan 2 kohdan sisältämä ilmaus "taloudellinen toiminta" on laaja ja että ilmaus on luonteeltaan objektiivinen. [8] Arvonlisäveron soveltamisalaa koskevista poikkeuksista on nimenomaisesti säädettävä ja ne on määriteltävä täsmällisesti. [9] Kuten yhteisöjen tuomioistuin totesi asiassa Rompelman antamassaan tuomiossa, "yhteinen arvonlisäverojärjestelmä takaa — — täydellisen neutraalisuuden — verorasituksen suhteen riippumatta tämän toiminnan tarkoituksesta tai tuloksesta". [10] Asiassa komissio vastaan Alankomaat 26.3.1987 antamassaan tuomiossa yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän tarkoituksessa "toimintaa tarkastellaan sellaisenaan ja ottamatta huomioon sen tarkoitusta tai tulosta". [11]

22. Yhdistynyt kuningaskunta vetoaa asioissa Faaborg-Gelting Linien [12] ja Stockholm Lindöpark [13] annettuihin tuomioihin väittäessään, että sen arvioimiseksi, ovatko liiketoimet arvonlisäverollisia, niitä on tarkasteltava niiden olosuhteiden valossa, jossa ne tapahtuvat. Näitä tuomioita ei kuitenkaan voida pitää lähteenä päätelmän tekemiseksi siitä, että luovutusketjua on tarkasteltava kokonaisuutena sen ratkaisemiseksi, ovatko sen muodostavat liiketoimet luokiteltavissa taloudelliseksi toiminnaksi.

23. Asiassa Faaborg-Gelting Linien yhteisöjen tuomioistuimelta kysyttiin, ovatko ravintolaliiketoimet kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaista tavaroiden luovutusta tai palvelujen suoritusta. Yhteisöjen tuomioistuin katsoi, että ravintolaliiketoimia on pidettävä palvelujen suorituksena, koska niitä luonnehtivat joukko sellaisia piirteitä ja toimia, joista ruoan tarjoaminen on vain yksi osatekijä ja jossa palvelut ovat laajalti hallitsevana. [14]

24. Asia Stockholm Lindöpark koski kysymystä siitä, onko golftoiminnan harjoittaminen luokiteltava kiinteistön vuokraamiseksi vai urheiluun ja liikuntakasvatukseen liittyviksi palvelusuorituksiksi. Yhteisöjen tuomioistuin totesi, että "golfkenttäpalvelun harjoittamiseen kuuluu tavanomaisesti aina passiivinen toimi, jolla kenttä luovutetaan käytettäväksi, minkä lisäksi siihen kuuluu paljon muuta kaupallista toimintaa, josta palvelun tarjoaja vastaa, kuten käytön valvonta, kentän hoito ja ylläpito sekä muiden

8 — Esim. asia 235/85, komissio v. Alankomaat, tuomio 26.3.1987 (Kok. 1987, s. 1471, 8 kohta); asia 268/83, Rompelman, tuomio 14.2.1985 (Kok. 1985, s. 655, 19 kohta); asia C-186/89, Van Tiem, tuomio 4.12.1990 (Kok. 1990, s. I-4363, 17 kohta); asia C-305/01, Finanzamt Groß-Gerau ja MKG-Kraftfahrzeuge-Factory GmbH, tuomio 26.6.2003 (Kok. 2003, s. I-6729, 42 kohta).

9 — Em. asia 235/85, komissio v. Alankomaat, tuomion 19 kohta.

10 — Em. asia 263/83, Rompelman, tuomio 19 kohta ja asia 50/87, komissio v. Ranska, tuomio 21.9.1988 (Kok. 1988, s. 4797, Kok. Ep. IX, s. 615, 15 kohta).

11 — Em. asia 235/85, komissio v. Alankomaat, tuomion 8 kohta.

12 — Asia C-231/94, Faaborg-Gelting Linien, tuomio 2.5.1996 (Kok. 1996, s. I-2395).

13 — Asia C-150/99, Stockholm Lindöpark, tuomio 18.1.2001 (Kok. 2001, s. I-493).

14 — Em. asia Faaborg-Gelting Linien, tuomion 12 kohta. Yhteisöjen tuomioistuin huomautti, että asia on toisin silloin, "kun liiketoimet koskevat 'mukaan otettaviksi tarkoitettuja' ruokia ja kun niihin ei liity paikan päällä tapahtuvan ruokailun miellyttävyyden lisäämiseksi tarkoitettuja palveluja asianmukaisessa ympäristössä" (14 kohta).

tilojen tarjoaminen käytettäväksi jne.". [15] Tämän vuoksi täysin poikkeuksellisia olosuhteita lukuun ottamatta golfkentän vuokrausta ei voida pitää tältä kannalta tarkastellen ensisijaisena palvelusuorituksena. [16]

25. Asiassa Faaborg-Gelting Linien kuten myöskään asiassa Stockholm Lindöpark ei ollut epäselvyyttä siitä, että kysymyksessä olevat toimet olivat kuudennen arvonlisäverodirektiivin mukaan verollisia liiketoimia. Sen sijaan, että yhteisöjen tuomioistuin olisi jakanut verollisen liiketoimen sen eri osiin ja määrännyt, että niitä on verotettava erikseen, se sovelsi kuitenkin palvelukokonaisuuden periaatetta, kuten julkisasiamies Ruiz-Jarabo Colomer totesi asiassa Hotel Scandic Gåsabäck [17] antamassaan ratkaisuehdotuksessa.

26. Lisäksi olosuhteet, jotka yhteisöjen tuomioistuin otti huomioon asiassa Faaborg-Gelting Linien, koskivat joukkoa toimia, jotka yksi verovelvollinen suoritti samalla kerralla yhden liiketoimen kanssa. Yhteisöjen tuomioistuin tarkasteli asiassa Stockholm Lindöpark joukkoa toimia, jotka yhdessä muodostivat yhden taloudellisen toiminnan.

27. Karusellipetoksessa on sitä vastoin kysymys joukosta toisiaan seuraavia toimia, jotka suorittaa joukko luovutusketjussa olevia elinkeinonharjoittajia. Yhteisen arvonlisäverojärjestelmän olennainen piirre on se, että arvonlisävero tulee perittäväksi luovutusketjun kustakin liiketoimesta. [18] Kutakin liiketoimea on tämän vuoksi tarkasteltava erikseen. Näin ollen ketjun jotakin tiettyä liiketointa edeltävät tai seuraavat tapahtumat eivät voi muuttaa kyseisen liiketoimen luonnetta. [19]

28. Yhdistynyt kuningaskunta toteaa aivan oikein, että arvonlisäveroa on sovellettava tosiasiallisen taloudellisen tilanteen mukaisesti. Tämä ei kuitenkaan merkitse, että luovutusketjussa olevan liiketoimen luonne on ratkaistava viittaamalla koko ketjuun. Oikeuskäytäntö päinvastoin vahvistaa säännön, jonka mukaan toimintaa on tarkasteltava objektiivisesti ja sellaisenaan, kun siinä todetaan, että on otettava huomioon tosi-

15 — Em. asia Stockholm Lindöpark, tuomion 26 kohta.

16 — Edellä 15 alakohdassa tarkoitetun tuomion 26 kohta.

17 — Asia C-412/03, tuomio 20.1.2005 (21 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa). Vrt. asia C-275/01, Sinclair Collis, tuomio 12.6.2003 (Kok. 2003, s. I-5965, 25–30 kohta).

18 — Ks. ensimmäisen neuvoston direktiivin 2 artikla.

19 — Samoin asia C-158/98, Coffeeshop Siberië, tuomio 29.6.1999 (Kok. 1999, s. I-3971, 22 kohta).

asiallinen taloudellinen tilanne ja että oikeudellinen muoto ei ole ratkaiseva. [20]

29. Sääntö, jonka mukaan kutakin liiketointa on tarkasteltava itsenäisesti ja sellaisenaan, ottamatta huomioon sen tarkoitusta tai tulosta, perustuu edellytykseen, jonka mukaan yhteisen arvonlisäverojärjestelmän on oltava neutraali, sekä oikeusvarmuuden periaatteeseen, joka edellyttää, että yksityisten on voitava ennakoida yhteisön lainsäädännön soveltaminen. [21] Tällä varmistetaan, että verollisen liiketoimen tapahtumahetkellä voidaan lähtökohtaisesti ratkaista, kuuluuko kyseinen liiketoimi kuudennen arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan vai ei.

B *Liiketoimien taustalla oleva tarkoitus*

30. Yhdistynyt kuningaskunta toteaa myös, että on välttämätöntä tarkastella liiketoimien taustalla olevaa tarkoitusta, [22] mikä tässä tapauksessa on petoksen tekeminen. Ilman tätä tarkoitusta karusellia ja sen muodostavia liiketoimia ei olisi ollut olemassa tavanomaisena taloudellisena ilmiönä. Optigen väittää, että tämä näkökanta on itse asiassa subjektiivinen, koska siinä omaksutaan laiminlyövän elinkeinonharjoittajan näkökulma ja jätetään muiden elinkeinonharjoittajien aikeet huomiotta. Yhdistyneen kuningaskunnan mukaan sen näkökulma ei kuitenkaan perustu tietyn yksittäisen elinkeinonharjoittajan aikeisiin, vaan siihen objektiiviseen päätelmään, että tavarat kiersivät osana karusellijärjestelmää, joka ei palvellut mitään taloudellista tarkoitusta.

31. Tämä väite on hylättävä jo sillä perusteella, että se perustuu koko ketjun tarkoituksen ja tulosten arviointiin kunkin yksittäisen liiketoimen ominaispiirteiden arvioinnin sijasta. Väite siitä, että liiketoimilla ei viime kädessä ollut taloudellista tarkoitusta, perustuu joukkoon seikkoja, jotka ovat pidemmälle meneviä kuin ne seikat, jotka ratkaisevat, kuuluuko ketjussa oleva liiketoimi arvonlisäveron soveltamisalaan. Kuten edellä totesin, kutakin liiketointa on tarkasteltava itsenäisesti, ottamatta huomioon sen tarkoitusta tai tulosta. Ketjuun sisältyvän liiketoimen luonteeseen ei vaikuta se, että tavarat myöhemmin kulkeutuvat saman elinkeinonharjoittajan kautta. Rahan kavaltamisen tavoite saattaa olla liiketoimien ketjun alkusyynä, mutta tällainen kavaltaminen on toimintaa itsessään; se ei kuulu prosessorien

20 — Samoin asia C-8/03, BBL, tuomio 21.10.2004 (36 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa); asia C-77/01, EDM, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-4295, 48 kohta); em. asia C-186/89, Van Tiem, tuomion 18 kohta ja em. asia 268/83, Rompelman, tuomion 23 kohta.

21 — Ks. esim. asia 70/83, Kloppenburg v. Finanzamt Leer, tuomio 22.2.1984 (Kok. 1984, s. 1075, Kok. Ep. VII, s. I-513, 11 kohta); asia 348/85, Tanska v. komissio, tuomio 15.12.1987 (Kok. 1987, s. 5225, 19 kohta); asia C-209/96, Yhdistynyt kuningaskunta v. komissio, tuomio 1.10.1998 (Kok. 1998, s. I-5655, 35 kohta); asia C-301/97, Alankomaat v. neuvosto, tuomio 22.11.2001 (Kok. 2001, s. I-8853, 43 kohta) ja asia C-17/01, Sudholz, tuomio 29.4.2004 (Kok. 2004, s. I-4243, 34 kohta).

22 — Tältä osin Yhdistynyt kuningaskunta viittaa asiaan C-155/94, Wellcome Trust, tuomio 20.6.1996 (Kok. 1996, s. I-3013, 31–36 kohta); asia C-60/90, Polysar Investments, tuomio 20.6.1991 (Kok. 1991, s. 3111, Kok. Ep. XI, s. I-239, 12 kohta).

kauppaan eikä se muuta muualla ketjussa olevien yksittäisten liiketoimien luonnetta.

32. Yhdistynyt kuningaskunta antaa selvästi erityisen merkityksen sille, että karusellin taustalla oleva tarkoitus on toteuttaa teko, jota se pitää arvonlisäveropetoksena.

33. Silti, toisin kuin Yhdistynyt kuningaskunta esittää, yhteisöjen tuomioistuimen asiassa Breitsohl [23] ja asiassa INZO esittämästä kannasta ei seuraa, että toiminta menettäisi taloudellisen luonteensa, kun se tehdään petollisessa tarkoituksessa tai kun se tuloksensa perusteella jollakin tavoin edistää petosta.

34. Aivan eri asiasta on kysymys, kun henkilö, joka hakee arvonlisäveron vähennystä, tekee väärän ilmoituksen asemastaan verovelvollisena. Tätä kysymystä käsiteltiin asioissa Breitsohl ja INZO. [24] Yhteisöjen tuomioistuin totesi seuraavaa: " — — asianomainen saavuttaa lopullisesti verovelvollisen aseman ainoastaan silloin, kun hän on tehnyt ilmoituksen aikomuksestaan aloittaa taloudellinen toiminta vilpittömästi. Petoksen tai väärinkäytöksen ollessa kyseessä, jolloin asianomainen on esimerkiksi ilmoittanut aloittavansa tietyn tekaistun taloudellisen toiminnan, mutta on todellisuudessa yrittänyt pelkästään hankkia yksityisomaisuudekseen tavaroita, joista voi tehdä vähennyksen, veroviranomaiset voivat vaatia vähennettyjen määrien takaisinmaksamista taannehtivasti, koska vähennykset on myönnetty väärän ilmoituksen perusteella". [25]

35. Tässä oikeuskäytännössä hyväksytään se, että "veroviranomaiset voivat edellyttää, että ilmoitettu aikomus jatkaa taloudellista toimintaa, jossa suoritetaan verollisia liiketoimia, osoitetaan objektiivisten selvitysten tuella, ja jos selvityksiä ei esitetä, vähennysoikeus voidaan evätä". [26] Tämä kysymys ei ole käsiteltävänä olevassa asiassa merkityksellinen. Ensiksikään ei ole väitetty, että Fulcrum, Optigen ja Bond House olisivat hakeneet arvonlisäveron palautusta tekemiensä väärien ilmoitusten perusteella tai että ne eivät olisi aikoneet harjoittaa taloudellista toimintaa. Toiseksi on erotettava selvästi toisistaan aikomus ryhtyä taloudelli-

23 — Asia C-400/98, Breitsohl, tuomio 8.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4321).

24 — Asia C-110/94, INZO, tuomio 29.2.1996 (Kok. 1996, s. I-857).

25 — Em. asia INZO, tuomion 24 kohta. Ks. myös em. asia Breitshol, tuomion 39 kohta sekä yhdistetyt asiat C-110/98–C-147/98, Gabalfrisa ym., tuomio 21.3.2000 (Kok. 2000, s. I-1577).

26 — Asia C-32/03, I/S Fini H v. Skatteministeriet, julkisasiamies Jacobsin ratkaisuehdotus 28.10.2004 (21 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa).

seen toimintaan ja itse taloudellisen toiminnan aiottu tarkoitus.

36. Lisäksi Yhdistyneen kuningaskunnan väite siitä, että erityistä merkitystä pitäisi antaa sille, että liiketoimien taustalla oleva tarkoitus on petos, olisi — jos se hyväksyttäisiin — vaikeasti yhteen sovitettavissa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 1 kohdan sanamuodon kanssa, jossa viitataan kaikkeen taloudelliseen toimintaan sen tarkoituksesta tai tuloksesta riippumatta. Itse asiassa tällainen lähestymistapa jättäisi huomiotta taloudellisen toiminnan käsitteen objektiivisen luonteen ja johtaisi siihen järjettömään tulokseen, että kokonainen luovutusketju jäisi kuudennen arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolelle pelkästään siksi, että yksi ketjun elinkeinonharjoittaja ei olisi tilittänyt arvonlisäveroa veroviranomaisille. Tällainen tulos on hämmentävä erityisesti, koska se merkitsisi, että tuloksena siitä, että elinkeinonharjoittaja ei tilittäisi arvonlisäveroa, hänellä ei itse asiassa olisi ylipäätään velvollisuuttakaan suorittaa arvonlisäveroa. [27]

27 — Tätä seikkaa voi selventää vertailu seuraavien kahden tilanteen välillä. Tilanne I: X ilmoittaa aikovansa avata ravintolan ja hankkii (väliaikaisen) verovelvollisen aseman. Hän ostaa tuoleja, pöytiä ja muita tarvikkeita ja hakee arvonlisäveron vähentämistä. Hän ei kuitenkaan milloinkaan avaa ravintolaa. Tilanne II: Y avaa ravintolan ja käyttää sitä petokseen. Hän tarjoaa ravintolapalveluja ja laskuttaa asiakkailtaan arvonlisäveron, mutta salaa sitten kirjatut tulonsa pettääkseen veroviranomaisia ja pitääkseen osan saadusta arvonlisäverosta. Tilanteessa I herää epäilys X:n asemasta verovelvollisena. Veroviranomaiset saattavat vaatia objektiivista näyttöä X:n ilmoittaman aikomuksen tueksi ja arvioida, aikoiko X tosiasiallisesti harjoittaa ravintolatoimintaa (ks. esim. em. asia C-110/94, INZO; asia C-37/95, Ghent Coal Terminal, tuomio 15.1.1998, Kok. 1998, s. I-1 ja asia C-396/98, Schloßstraße, tuomio 8.6.2000, Kok. 2000, s. I-4279). Tilanne II ei sitä vastoin vaikuta Y:n asemaan verovelvollisena henkilönä, koska Y harjoittaa taloudellista toimintaa: hän tarjoaa ravintolapalveluja. Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 1 kohdasta seuraa, että tämän toiminnan tarkoitus tai tulos ei vaikuta hänen asemaansa verovelvollisena.

C Lainvastainen toiminta ja arvonlisäveron soveltamisala

37. Yhdistyneen kuningaskunnan mukaan on olemassa yhtäläisyys käsiteltävänä olevan asian ja niiden asioiden välillä, joissa yhteisöjen tuomioistuin on katsonut, että tietyt lainvastaiset toimet eivät ole luokiteltavissa taloudelliseksi toiminnaksi, minkä vuoksi ne jäävät yhteisen arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle. En pidä tätä analogiaa vakuuttavana.

38. Hyvin vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verotuksen neutraalisuuden periaate estää sen, että laittomia ja laillisia liiketoimia kohdellaan arvonlisäverotuksessa yleisesti eri tavalla. [28] Periaatteessa myös laittomat liiketoimet kuuluvat kuudennen arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan ja ovat arvonlisäverollisia. [29] Ainoa poikkeus on, kun toiminta jää kokonaan laillisen taloudellisen sektorin ulkopuolelle erityispiirteidensä vuoksi. [30] Esimerkiksi huumausaineiden tarjonta jää kuudennen arvonlisäverodirektiivin soveltamisalan ulkopuolelle, [31] kun taas laittoman

28 — Esim. em. asia 268/83, Rompelman, tuomion 19 kohta ja asia C-283/95, Fischer, tuomio 11.6.1998 (Kok. 1998, s. I-3369, 27 kohta).

29 — Asia 294/82, Senta Einberger, tuomio 28.2.1984 (Kok. 1984, s. 1177, Kok. Ep. VII, s. 521); asia C-111/92, Lange, tuomio 2.8.1993 (Kok. 1993, s. I-4677, 16 kohta); asia 289/86, Happy Family, tuomio 5.7.1988 (Kok. 1988, s. 3655, Kok. Ep. IX, s. 523, 20 kohta); asia 269/86, Mol, tuomio 5.7.1988 (Kok. 1988, s. 3627, 18 kohta); asia C-3/97, Goodwin and Unstead, tuomio 28.5.1998 (Kok. 1998, s. I-3257, 9 kohta) ja asia C-455/98, Salumets ym., tuomio 29.6.2000 (Kok. 2000, s. I-4993, 19 kohta).

30 — Em. asia Happy Family, tuomion 20 kohta ja em. asia Mol, tuomion 18 kohta.

31 — Em. asia Senta Einberger ja em. asia Happy Family, tuomion 23 kohta.

ruletin järjestäminen kuuluu tähän soveltamisalaan, koska viimeksi mainittu kilpailee laillisen uhkapelitoiminnan kanssa. [32]

39. Toisin kuin huumausaineisiin tai väärennettyyn rahaan, tietokoneprosessoreihin ei kuitenkaan sovelleta niiden luonteen vuoksi tuontia ja vaihdantaan saattamista koskevaa täydellistä kieltoa yhteisössä, kuten yhteisöjen tuomioistuin asian ilmaisee. [33] Arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalan ulkopuolelle jättäminen liittyy vain sellaisiin tuotteisiin, joilla juuri luonteensa ja erityispiirteidensä vuoksi ei voida käydä laillista kauppaa eikä niitä voida saattaa vaihdannan piiriin. [34] Tilanne ei ole tällainen tietokoneprosessorien osalta.

40. Toiseksi, toisin kuin Yhdistynyt kuningaskunta väittää, tietokoneprosessorien kauppa ei jää kokonaan laillisen taloudellisen sektorin ulkopuolelle siksi, että liiketoimien ketju osoittautuu lopulta kehämäiseksi. Kuten käy ilmi Commissionersin kuvauksesta siitä, mikä sen käsityksen mukaan on karusellipetos, on luonteenomaista, että petoksessa käytetään hyväksi laillisia taloudellisia kanavia arvonlisäverona maksettavan rahan pidättämisen edesauttamiseksi.

D *Oikeusvarmuuden periaate*

41. Siitä, että yhteisöjen tuomioistuin hyväksyisi Yhdistyneen kuningaskunnan esittämän tulkinnan, aiheutuisi suurta epävarmuutta kuudennen arvonlisäverodirektiivin soveltamisen suhteen. Tällainen tulkinta merkitsisi, että jos elinkeinonharjoittaja haluaisi liiketoimen tekohetkellä olla varma siitä, että sillä on arvonlisäverojärjestelmän mukaisia oikeuksia ja velvollisuuksia, sen olisi voitava ennustaa, palaavatko liiketoimen kohteena olevat tietyt tavarat jossakin vaiheessa sellaiselle elinkeinonharjoittajalle, joka on ollut jo osallisena luovutusketjussa. Jos näin olisi, hänen olisi myös tiedettävä tämän elinkeinonharjoittajan mahdollisesta myöhemmästä "katoamisesta". [35] On otettava kuitenkin

32 — Em. asia Fischer, tuomion 19–23 ja 28 kohta. Julkisasiamies Jacobs huomauttaa asiassa C-343/89, Witzemann, 25.10.1989 antamansa ratkaisuehdotuksen (Kok. 1990, s. I-4477, Kok. Ep. X, s. 615) 20 kohdassa yhteisöjen tuomioistuimen päättelyn oikeudellisesta perustasta, että säännön todellinen perusta on hieman epäselvä ja että ei voida ehdottaa, että olisi olemassa jokin oikeuden perusperiaate, joka estäisi lainvastaisten liiketoimien verotuksen. Yhteisöjen tuomioistuin katsoo pääasiallisesti, että arvonlisäveroa sovelletaan toimintaan, joka kuuluu tavanomaisen taloudellisen sektorin alaan joko sen vuoksi, että se on laillista, tai sen vuoksi, että se saattaa kilpailla laillisen taloudellisen toiminnan kanssa; tämän alan ulkopuolella verotuksen neutraalisuuden periaate ei tule kysymykseen. Ks. myös julkisasiamies Fennellyn em. asiassa C-158/98, Coffeeshop Siberië, antaman ratkaisuehdotuksen 16 kohta.

33 — Em. asia 294/82, Senta Einberger, tuomion 15 kohta. Ks. myös em. asia Witzemann ja julkisasiamies Léger'n em. asiassa C-3/97, Goodwin ja Unstead, antama ratkaisuehdotus.

34 — Em. asia C-455/98, Salumets ym., tuomion 19 ja 21 kohta; em. asia C-283/95, Fischer, tuomion 20 kohta ja em. asia C-111/92, Lange, tuomion 12 kohta.

35 — Ainoastaan näiden edellytysten täyttyessä samanaikaisesti voitaisiin Yhdistyneen kuningaskunnan esittämää teoriaa soveltaa. Luovutusketjun kehämäisyys ja se seikka, että olemassa on tai tulee olemaan laiminlyövä liikkeenharjoittaja, ei ole itsessään riittävää sen päätelmän tekemiseksi, että liiketoimi jää arvonlisäveron soveltamisalan ulkopuolelle. "Kadonneen liikkeenharjoittajan petos" saattaa tapahtua lineaarisessa luovutusketjussa, missä tapauksessa ketjuun sisältyvät liiketoimet kuuluisivat joka tapauksessa arvonlisäverojärjestelmän piiriin. Kehämäistä kauppaa voi esiintyä normaalina taloudellisena ilmiönä tiettyjen hyödykkeiden markkinoilla. Arvonlisäverojärjestelmä on laadittu siten, että se selviää tällaisesta ilmiöstä ja liiketoimet säilyvät arvonlisäverollisina riippumatta siitä, päätyvätkö kaupatut tavarat tosiasiallisesti kuluttajalle vai eivät.

huomioon mahdollisuus siitä, että yksi ja sama erä voi sisältää tavaroita, joita käytetään petoksessa, ja tavaroita, joita ei käytetä petoksessa — ainoastaan viimeksi mainitut olisivat arvonlisäverollisia, jos Yhdistyneen kuningaskunnan argumentaatio hyväksyttäisiin. Tämä taloudellisen toiminnan käsitteen tulkinta on vastoin oikeusvarmuuden periaatetta, joka on yhteisön oikeuden yleinen periaate, jota jäsenvaltioiden on noudatettava niiden pannessa täytäntöön kuudetta arvonlisäverodirektiiviä.[36] Kuten Optigen, Fulcrum ja Bond House lisäksi aivan oikein toteavat, Yhdistyneen kuningaskunnan lähestymistapa saattaisi vaikuttaa laillista kauppaa ehkäisevästi.

E *Tavat puuttua karusellipetokseen*

42. Yhdistynyt kuningaskunta vaikuttaa näkevän karusellipetosta vastaan taistelemisen — tai ainakin sen aiheuttamista ongelmista eroon pääsemisen — arvonlisäverojärjestelmän soveltamisalan rajoittamisena. Minun käsitykseni mukaan yhteisöjen tuomioistuimen ei tulisi suostua tähän lähestymistapaan. Se siirtäisi voimakkaasti ongelmataakan veroviranomaisilta yksityissektorille laillisen kaupan ja arvonlisäverojärjestelmän moitteettoman toiminnan kustannuksella. Lisäksi se estäisi jäsenvaltioita toteuttamasta asianmukaisia toimenpiteitä karusellipetosta vastaan. Tässä suhteessa on erityisesti syytä ottaa huomioon, että se, että jokin toiminta kuuluu kuudennen arvonlisäverodirektiivin soveltamisalaan, ei merkitse, että jäsenvaltiot menettäisivät valtansa ryhtyä toimenpiteisiin sitä vastaan.[37] Itse asiassa kuudennen arvonlisäverodirektiivin 21 artiklassa annetaan jäsenvaltioille mahdollisuus ottaa käyttöön solidaarinen vastuu verosta. Arvonlisäverovelvollisen voidaan sen mukaisesti katsoa olevan vastuussa sopimuskumppaninsa maksettavaksi kuuluvan arvonlisäveron maksamisesta, jos hän tiesi tai hänen olisi pitänyt tietää sopimuskumppaninsa petollisesta toiminnasta.[38] Useat jäsenvaltiot ovat toteuttaneet tämän kaltaisia karusellipetoksen vastaisia toimenpiteitä.[39]

36 — Samoin yhdistetyt asiat C-487/01 ja C-7/02, Gemeente Leusden ja Holin, tuomio 29.4.2004 (57, 58, 65 ja 69 kohta, ei vielä julkaistu oikeustapauskokoelmassa). Vastaavasti asia C-4/94, BLP, tuomio 6.4.1995 (Kok. 1995, s. I-983, 24 kohta). Ks. myös asia C-381/97, Belgocodex, tuomio 3.12.1998 (Kok. 1998, s. I-8153, 26 kohta); em. asia C-396/98, Schloßstraße, tuomion 44 kohta; asia C-62/00, Marks & Spencer, tuomio 11.7.2002 (Kok. 2002, s. I-6325, 44 kohta) ja asia 316/86, Krücken, tuomio 26.4.1988 (Kok. 1988, s. 2213, 22 kohta). Yhteisöjen tuomioistuin on johdonmukaisesti katsonut, että oikeusvarmuutta on noudatettava erityisen tiukasti silloin kun kysymys on sellaisesta sääntelystä, joka saattaa saada aikaan taloudellisia rasitteita, jotta ne, joita asia koskee, voivat saada selville tarkasti, minkä laajuisia heille tällä tavoin asetetut velvollisuudet ovat. Ks. esim. asia 325/85, Irlanti v. komissio, tuomio 15.12.1987 (Kok. 1987, s. 5041, 18 kohta); asia 326/85, Alankomaat v. komissio, tuomio 15.12.1987 (Kok. 1987, s. 5091, 24 kohta); em. asia C-17/01, Sudholz, tuomion 34 kohta ja samoin asia 169/80, Gondrand Frères, tuomio 9.7.1981 (Kok. 1981, s. 1931, 17 kohta).

37 — Esimerkiksi laiton uhkapeli on kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa, mikä ei tietenkään estä jäsenvaltioita ryhtymästä toimenpiteisiin laitonta uhkapelitoimintaa vastaan: em. asia C-283/95, Fischer. Ks. myös nimenomaisesti em. asia C-111/92, Lange, tuomion 24 kohta.

38 — Kysymystä siitä, tiesivätkö liikkeenharjoittajat tai olisiko heidän pitänyt tietää tosiasiallisesti petosjärjestelmän olemassaolosta, on käsiteltävä juuri tässä yhteydessä, eikä Tanskan hallituksen ehdottamin tavoin taloudellisen toiminnan määritelmän yhteydessä.

39 — Mukaan lukien tällä välin myös Yhdistynyt kuningaskunta (ks. Finance Act 2003:n (vuoden 2003 verolaki) 18 §).

IV Ratkaisuehdotus

43. Näiden seikkojen perusteella katson, että yhteisöjen tuomioistuimen tulisi antaa High Court of Justicelle seuraavanlainen vastaus:

Sen ratkaisemiseksi, onko luovutusketjuun kuuluva liiketoimi luokiteltavissa jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta — yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste — 17 päivänä toukokuuta 1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuksi taloudelliseksi toiminnaksi, liiketointa on tarkasteltava itsenäisesti ja sellaisenaan. Liiketoimet, jotka muodostavat osan kehämäisestä luovutusketjusta, jossa joku elinkeinonharjoittaja kavaltaa sille arvonlisäverona maksetut summat sen sijaan, että tilittäisi ne veroviranomaisille, eivät tässä tapauksessa lakkaa olemasta kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 2 kohdassa tarkoitettua taloudellista toimintaa.