

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (toinen jaosto)

3 päivänä syyskuuta 2014 (*)

Ennakkoratkaisupyyntö – Arvonlisävero – Kuudes direktiivi 77/388/ETY – 11 artiklan C kohdan 1 kohdan ensimmäinen alakohta – Välitön oikeusvaikutus – Veron perusteen alentuminen – Kaksi liiketointa, joiden kohteena ovat samat tavarat – Tavaroiden luovutus – Osamaksulla myydyt autot, jotka on otettu takaisin ja myyty edelleen huutokaupassa – Oikeuden väärinkäyttö

Asiassa C-589/12,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyyntöstä, jonka Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Yhdistynyt kuningaskunta) on esittänyt 10.12.2012 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 14.12.2012, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

vastaa

GMAC UK plc,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (toinen jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja R. Silva de Lapuerta sekä tuomarit J. L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J. C. Bonichot ja A. Arabadjiev (esittelevä tuomari),

julkisasiamies: J. Kokott,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 5.12.2013 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

- GMAC UK plc, edustajanaan R. Cordara, QC,
- Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus, asiamiehenään J. Beeko, avustajanaan K. Lasok, QC,
- Euroopan komissio, asiamiehinään R. Lyal, A. Cordewener ja C. Soulay,

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) 11 artiklan C kohdan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (jäljempänä Commissioners) ja GMAC UK plc (jäljempänä GMAC) ja jossa on kyse sellaisten luovutusten arvonlisäveron alaisista määristä, jotka GMAC teki moottoriajoneuvoja koskevien osamaksusopimusten perusteella.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

3 Kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdassa, joka koskee arvonlisäveron perustetta maan alueella, säädettiin seuraavaa:

”1. Veron perusteen on oltava:

a) – – 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 Erinäisiä säännöksiä sisältävän kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 kohdassa säädettiin seuraavaa:

”Sopimuksen mitätöimisen, peruuttamisen tai purkamisen taikka kauppahinnan maksamisen täyden tai osittaisen laiminlyönnin tai liiketoimen suorittamisen jälkeen myönnettävän hinnanalennuksen johdosta veron perustetta on vastaavasti alennettava jäsenvaltioiden vahvistamin edellytyksin.

Jäsenvaltiot voivat kuitenkin olla soveltamatta tätä säännöstä maksun täyden tai osittaisen laiminlyönnin osalta.”

Yhdistyneen kuningaskunnan oikeus

5 Ennakkoratkaisupyyynnöstä ilmenee, että lainsäädännössä, jolla kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 kohta oli pantu täytäntöön, oli kahdenlaisia säännöksiä. Ensimmäisiä sovellettiin, jos vastike alentui, ja toisia sovellettiin, jos kauppahinnan maksaminen laiminlyötiin kokonaan tai osittain, jolloin perimättä jääneen saatavan osalta myönnettiin alennus eli veronhuojennus.

Vastikkeen alenemista koskevat kansalliset säännökset

6 Nämä säännökset olivat vuodesta 1995 lähtien vuoden 1995 arvonlisäveroasetuksen (VAT Regulations 1995) 38 §:ssä, luettuna yhdessä sen 24 §:n kanssa. Niissä säädettiin, että jos luovutuksesta saatava, arvonlisäveron sisältävä vastike pienentyi, verovelvollisen oli oikaistava arvonlisäverotiliään tekemällä siihen miinusmerkkinen kirjaus kyseisen arvonlisäveron määrän suuruisena. Vastikkeen pienentyminen hyväksyttiin tällöin vain siinä tapauksessa, että se osoitettiin hyvitysilmoituksella tai muulla vastaavalla asiakirjalla. Vastaavia sääntöjä oli sovellettava vuosina 1990–1995.

Perimättä jäänyttä saatavaa koskevat kansalliset säännökset

7 Perimättä jääneen saatavan osalta myönnettävää veronhuojennusta sovellettiin ”vanhan järjestelmän” nojalla 2.10.1978 ja 26.7.1990 välisenä aikana tehtyihin luovutuksiin.

Veronhuojennushakemukset, jotka koskivat 1.4.1989 ja 19.3.1997 välisenä aikana tehtyjä luovutuksia, voitiin tehdä ”uuden järjestelmän” nojalla. Näiden kahden ajanjakson välisenä päällekkäisenä aikana – eli 1.4.1989–26.7.1990 – hakemus voitiin tehdä jommankumman järjestelmän nojalla.

– Vanha järjestelmä

8 Vanha järjestelmä otettiin käyttöön vuoden 1978 verolain (Finance Act 1978) 12 §:llä, ja sen voimassaoloa jatkettiin vuoden 1983 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1983) 22 §:llä.

9 Vuoden 1983 arvonlisäverolain 22 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1) Jos

(a) henkilö on saanut suorittamistaan tavaroiden luovutuksista tai palvelujen suorituksista rahamääräisen vastikkeen ja jos hän on laskenut ja maksanut veron kyseisestä luovutuksesta tai suorituksesta; ja jos

(b) henkilöstä, jonka piti maksaa vastikkeen mahdollinen jäännösmäärä, on tullut maksukyvytön, ensin mainitulla henkilöllä on 2 momentista ja 3 momentin nojalla annetuista säännöksistä aiheutuvin varauksin oikeus saada maksamatta olevan jäännösmäärän perusteella laskutettavissa oleva arvonlisävero palautetuksi, jos hän tekee tästä hakemuksen Commissionersille.

(2) Oikeutta tähän pykälään perustuvaan palauttamiseen ei ole,

(a) jollei saatavan määrää ole vahvistettu maksukyvyttömyysmenettelyssä ja jollei näin vahvistettu määrä vastaa vastikkeen jäännösmäärää vähennettynä haetulla määrällä

(b) jos luovutuksen arvo ylittää sen arvon avoimilla markkinoilla ja

(c) jollei, kun kyse on tavaroiden luovutuksesta, omistusoikeutta kyseisiin tavaroihin ole luovutettu niiden vastaanottajalle”

10 Kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, vuoden 1983 arvonlisäverolain 22 §:ssä säädettiin, että henkilön oli katsottava olevan maksukyvytön kyseisessä pykälässä tarkoitettuun tavoin, jos hänet oli asetettu konkurssiin tai jos tuomioistuimien oli konkurssin yhteydessä antanut hänen omaisuutensa hoitoa koskevan määräyksen. Yhtiö oli maksukyvytön, jos se oli vapaaehtoisessa selvitystilassa tai pakkoselvitystilassa ja jos ”olosuhteet olivat sellaiset, ettei kyseinen yhtiö kyennyt maksamaan velkojaan”.

– Uusi järjestelmä

11 Vuoden 1990 verolain (Finance Act 1990) 11 §:llä otettiin käyttöön uusi järjestelmä, ja sillä kumottiin vanha järjestelmä 26.7.1990 jälkeen tehtyjen luovutusten osalta.

12 Uutta järjestelmää sovelletaan 1.4.1989 jälkeen tehtyihin luovutuksiin. Se uudistettiin vuoden 1994 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1994) 36 §:llä, jossa säädettiin seuraavaa:

”1) jäljempänä olevaa 2 momenttia sovelletaan, kun

a) henkilö on luovuttanut tavaroita tai suorittanut palveluita rahallista vastiketta vastaan ja laskenut ja maksanut niistä maksettavan veron

b) luovutuksesta tai suorituksesta saatava vastike on kokonaan tai osittain kirjattu kyseisen

henkilön kirjanpitoon luottotappiona, ja

c) (luovutus- tai suorituspäivästä) on kulunut kuusi kuukautta – – [tällä korvattiin vuoden 1990 verolain 11 §:ssä säädetty kahden vuoden pituinen aika].

2) henkilöllä on oikeus tämän pykälän jäljempänä olevista säännöksistä ja niiden nojalla annetuista säännöksistä aiheutuvien varauksien Commissionersille tekemästään hakemuksesta saada maksamatta olevan jäännösmäärän perusteella laskutettavissa oleva arvonlisävero palautetuksi.

– –

4) Henkilöllä ei ole oikeutta edellä 2 momentissa säädettyyn palauttamiseen,

a) jos luovutuksen tai suorituksen arvo ylittää sen arvon avoimilla markkinoilla

b) ja, jos kyse on tavaroiden luovutuksesta, niiden omistusoikeutta ei ole siirretty luovutuksensaajalle tai henkilölle, joka luovutuksensaajan puolesta on tähän oikeutettu tai valtuutettu.

– –”

Autojen arvonlisäveroa koskeva vuoden 1992 asetus

13 Ison-Britannian ja Pohjois-Irlannin yhdistynyt kuningaskunta salli arvonlisäverovähennykset käytettyjen autojen myynnissä pääasiallisesti samansisältöisin säännöksin tämän jälkeen annetuissa säädöksissä, kuten autojen arvonlisäveroa koskevassa vuoden 1992 asetuksessa (Value Added Tax (Cars) Order 1992, jäljempänä Cars Order).

14 Cars Orderin 8 §:n mukaan silloin, kun autojen jälleenmyyjä myi käytetyn ajoneuvon, arvonlisävero oli laskutettava soveltaen veron perustetta, joka oli määrältään yhtä suuri kuin jälleenmyyjän voittomarginaali.

15 Cars Orderin 4 §:ssä säädettiin kuitenkin myyjän takaisin ottamien ajoneuvojen jälleenmyyntiä koskevasta erityisestä kohtelusta seuraavaa:

”(1) Seuraavaksi mainittavia liiketoimia ei pidetä tavaroiden luovutuksena eikä palvelujen suorituksena:

(a) luovutus, jonka tekee henkilö, joka on rahoitussopimuksen nojalla ottanut takaisin käytetyn moottoriajoneuvon, jos kyseinen ajoneuvo on samassa kunnossa kuin takaisinottohetkellä – –”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

16 GMAC on arvonlisäverovelvollinen yhtiö, joka harjoittaa muun muassa moottoriajoneuvojen osamaksukauppaa.

17 Kuluttaja valitsee tällaisen myynnin yhteydessä jälleenmyyjän luona ajoneuvon ja pyytää tältä erityisen rahoituksen myöntämistä. Tällöin hänet ohjataan ottamaan yhteyttä GMAC:n kaltaisiin osamaksukauppaa harjoittaviin yrityksiin. Kun nämä kolme osapuolta pääsevät sopimukseen, jälleenmyyjä myy ajoneuvon osamaksukauppaa harjoittavalle yritykselle, joka tämän jälkeen toimittaa sen kuluttajalle osamaksusopimuksen (hire purchase contract) perusteella.

18 Ajoneuvojen jälleenmyyjän automyynnistä GMAC:lle perittiin yleinen arvonlisävero. Yleinen arvonlisävero perittiin myös siitä, kun GMAC luovutti nämä autot kuluttajille osamaksusopimusten

nojalla. Jos asiakas laiminlöi maksunsa, GMAC otti auton takaisin ja myi sen huutokaupassa. Myynnin tuotto vähennettiin asiakkaan maksamatta jättämien osamaksuerien määrästä.

19 Osamaksusopimukseen perustuva moottoriajoneuvon luovutus katsottiin arvonlisäverotuksessa tavaroiden luovutukseksi. Arvonlisäverosaatava syntyi koko maksettavan määrän osalta rahoituskuluja lukuun ottamatta, kun GMAC luovutti ajoneuvon kuluttajalle. Jos kyseinen ajoneuvo tämän jälkeen otettiin takaisin ja myytiin huutokaupassa, muun muassa Cars Orderin 4 §:n mukaisesti tätä huutokauppamyyntiä ei pidetty tavaroiden luovutuksena eikä palvelujen suorituksena.

20 Commissioners oli aina sallinut sen, että jos moottoriajoneuvoa koskeva osamaksusopimus purettiin yhteisestä sopimuksesta ja ajoneuvo myytiin edelleen, vuoden 1995 arvonlisäveroasetuksen 38 §:ää sovellettiin, mistä seurasi, että GMAC:n oli katsottava tehneen osamaksuliiketoimen, josta se sai edelleenmyynnin tuoton suuruisella rahamäärällä alennetun vastikkeen. Ne eivät kuitenkaan ennen High Court of Justice (England & Wales), Chancery Divisionin (Yhdistynyt kuningaskunta) asiassa C&E Commissioners vastaan GMAC (2004) tekemää päätöstä olleet sallineet saman järjestelmän soveltamista, jos asiakas oli maksukyvytön ja jos GMAC oli ottanut ajoneuvon takaisin ja myynyt sen huutokaupassa.

21 Kyseisen päätöksen tekemisen jälkeen vuoden 1995 arvonlisäveroasetuksen 38 §:ää sovelletaan kuitenkin myös silloin, kun asiakas on maksukyvytön ja kun GMAC on ottanut ajoneuvon takaisin ja myynyt sen huutokaupassa. High Court of Justice on myös katsonut, että Cars Orderiakin sovelletaan, joten GMAC:n ei tarvitse maksaa arvonlisäveroa huutokaupan myyntituotosta. Kansallinen tuomioistuin toteaa tästä, että näiden molempien säännösten yhtäaikaista soveltamisesta seuraa ennakoimattomia voittoja, koska siitä seuraa, että maksettavan arvonlisäveron määrä on loppujen lopuksi pienempi kuin se olisi ollut, jos direktiivi olisi pantu asianmukaisesti täytäntöön.

22 GMAC pani tällöin vireille uuden oikeudenkäynnin, joka sekin koski ajanjaksoa 1978–1997 ja perustui kokonaan kuudennen direktiivin välittömään oikeusvaikutukseen. Sen vaatimus koskee sittemmin sitä osaa asiakkaalle luovutetusta moottoriajoneuvosta saatavasta vastikkeesta, joka on jäänyt maksamatta kyseisen asiakkaan laiminlyönnin vuoksi. Kyseinen määrä ei ole kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa tarkoitettu hinnanalennus. Kyse on mainitussa säännöksessä tarkoitetusta kauppahinnan maksamisen osittaisesta laiminlyönnistä eli saatavasta, jota ei saada perityksi.

23 GMAC vaati näin 20.2.2006 päivätyssä kirjeessä, että sille myönnettäisiin ajanjaksolta 1978–1997 perimättä jääneisiin saataviin perustuva veronhuojennus sillä perusteella, että sen asiakkaidensa kanssa tekemät, moottoriajoneuvoja koskevat osamaksusopimukset oli purettu, koska sovittua myyntihintaa ei ollut maksettu. Commissioners hylkäsi tämän vaatimuksen 18.7.2006 tekemällään päätöksellä.

24 First-tier Tribunal (Tax Chamber) hyväksyi GMAC:n kyseisestä päätöksestä tekemän valituksen, koska se katsoi, että lakiin perustuvat kelpoisuusedellytykset eivät soveltuneet yhteen unionin oikeuden kanssa ja etteivät GMAC:n vaatimukset saada perimättä jääneisiin saataviin perustuva veronhuojennus aiheuttaneet unionin oikeuden vastaista vääristymää eikä verotuksen neutraalisuuden periaatteen loukkaamista.

25 Asiaa muutoksenhakuasteena käsittelevä Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) on sitä vastoin katsonut, ettei direktiiviä ollut tosiasiallisesti pantu täytäntöön vuoden 1995 arvonlisäveroasetuksen 38 §:llä, sellaisena kuin sitä oli tulkittu High Court of Justicen asiassa C & E Commissioners vastaan GMAC (2004) tekemässä päätöksessä, yhdessä Cars Orderin kanssa, koska sillä myönnetään direktiivin päämäärään nähden liiallinen ja sen kanssa

yhteensoveltumaton arvonlisäveron kevennys, joten kyseinen kevennys on näin ollen unionin oikeuden vastainen.

26 Tässä tilanteessa Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Missä määrin verovelvollinen on oikeutettu samaa tavaraa koskevan kahden liiketoimen osalta samanaikaisesti vetoamaan yhden liiketoimen suhteen [kuudennen direktiivin] erään säännöksen välittömään oikeusvaikutukseen ja toisen liiketoimen suhteen kansallisen lainsäädännön säännöksiin, kun tämä johtaa kyseistä kahta liiketointa koskevaan sellaiseen verotustulokseen, johon kansallisen lainsäädännön säännösten tai kuudennen direktiivin säännösten soveltaminen erikseen näihin kahteen liiketoimeen ei johda ja johon sen ei ole tarkoituskaan johtaa?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan siten, ettei verovelvollisella ole tietyissä olosuhteissa oikeutta tehdä näin (tai sillä on tällainen oikeus ainoastaan osittain), missä olosuhteissa tätä oikeutta ei ole, ja erityisesti, millainen näiden kahden liiketoimen välisen yhteyden on oltava, jotta se johtaisi tällaisiin olosuhteisiin?

3) Vaikuttaako ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen annettavaan vastaukseen se, onko tietyn liiketoimen kansallinen kohtelu kuudennen direktiivin mukaista?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ja toinen kysymys

27 Kansallinen tuomioistuin kysyy ensimmäisessä ja toisessa kysymyksessään, jotka on syytä käsitellä yhdessä, pääasiallisesti, onko kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa tulkittava siten, että jäsenvaltio voi pääasiassa esillä olevien kaltaisissa olosuhteissa kieltää verovelvollista tietyn liiketoimen osalta vetoamasta kyseisen säännöksen välittömään oikeusvaikutukseen sillä perusteella, että kyseinen verovelvollinen voi vedota kansallisen oikeuden säännöksiin samoihin tavaroihin liittyvän toisen liiketoimen osalta ja että näiden säännösten yhtäaikaisella soveltamisella päädyttäisiin kokonaisuutena tarkasteltuna sellaiseen verotustulokseen, johon kansallisen lainsäädännön säännösten tai kuudennen direktiivin säännösten soveltaminen erikseen näihin liiketoimiin ei johda ja johon sen ei ole tarkoituskaan johtaa.

28 Kyseinen tuomioistuin pohtii lisäksi, onko tässä suhteessa merkitystä sillä seikalla, soveltuuko viimeksi mainittuun liiketoimeen sovellettava kansallinen oikeus yhteen kuudennen direktiivin kanssa.

29 On muistutettava, että unionin tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan aina, kun direktiivin säännökset ovat sisältönsä osalta ehdottomia ja riittävän täsmällisiä, yksityiset voivat kansallisissa tuomioistuimissa vedota niihin jäsenvaltiota vastaan, jos jäsenvaltio ei ole saattanut direktiiviä osaksi kansallista oikeusjärjestystä määräajassa tai jos direktiivi on saatettu osaksi kansallista oikeusjärjestystä virheellisesti (tuomio Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, 31 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

30 Unionin oikeuden säännös on ehdoton, mikäli siinä säädetään velvollisuus, johon ei ole liitetty mitään ehtoja ja jonka täytäntöönpano tai vaikutukset eivät riipu sen enempää unionin toimielinten kuin jäsenvaltioidenkaan antamista säädöksistä tai tekemistä päätöksistä (tuomio Almos Agrárkölkereskedelmi, EU:C:2014:328, 32 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

31 Kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 kohdan ensimmäisessä alakohdassa määritellään, missä tapauksissa jäsenvaltioiden on niiden itsensä määräämin edellytyksin alennettava veron perustetta vastaavasti. Näin ollen tällä säännöksellä veloitetaan jäsenvaltiot alentamaan veron perustetta aina, kun verovelvollinen ei liiketoimen jälkeen saa lainkaan vastiketta tai osaa siitä (tuomio Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, 16 kohta).

32 Vaikka kyseisessä artiklassa annetaankin jäsenvaltioille tiettyä harkintavaltaa niiden toteuttaessa toimenpiteitä, joiden avulla voidaan määrittää alennuksen määrä, tämä seikka ei kuitenkaan horjuta sen velvollisuuden, että kyseisessä artiklassa tarkoitetuissa tapauksissa on myönnettävä oikeus alentaa veron perustetta, täsmällisyyttä ja ehdottomuutta. Se täyttää näin ollen välittömän oikeusvaikutuksen aikaansaamisen edellytykset (tuomio Almos Agrárkölkereskedelmi, EU:C:2014:328, 34 kohta).

33 Kuten kansallinen tuomioistuin on ennakkoratkaisupyyntönsä todennut, unionin tuomioistuimelle esitetyt kysymykset selittyvät sillä, että Yhdistyneen kuningaskunnan veroviranomaiset ovat pääasiassa katsoleet, ettei verovelvolliseen voida samanaikaisesti soveltaa sekä ennakoimattomat voitot mahdollistavaa sääntelyä että kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 kohdan ensimmäistä alakohdtaa muun muassa siitä syystä, että vuoden 1995 arvonlisäveroasetuksen 38 §:n, Cars Orderin ja kyseisen direktiivin yhtäaikaisella soveltamisella päädyttäisiin kokonaisuutena tarkasteltuna sellaiseen verotustulokseen, johon kansallisen oikeuden tai kyseisen direktiivin säännösten soveltaminen erikseen näihin liiketoimiin ei johtaisi ja johon sen ei olisi tarkoituskaan johtaa.

34 Yhdistyneen kuningaskunnan hallituksen mukaan kuluttajalta laskutettua ja veroviranomaiselle maksettavaa arvonlisäveroa ei pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa lasketa siitä vastikkeesta, jonka verovelvollinen on todellisuudessa saanut tekemistään luovutuksista. Välitön oikeusvaikutus ei ole sellainen unionin oikeuden periaate, jota voitaisiin soveltaa direktiivillä tavoitellun päämäärän kanssa ristiriidassa olevan lopputuloksen saavuttamiseksi. Kyseinen hallitus katsoo tämän vuoksi, ettei verovelvollisella ole oikeutta vedota kansallisen oikeuden säännöksiin yhden liiketoimen ja kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 kohdan ensimmäiseen alakohtaan toisen liiketoimen osalta.

35 Näitä perusteluja ei voida hyväksyä.

36 Kuten tämän tuomion 32 kohdasta ilmenee, kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 kohdan ensimmäisellä alakohdalla on välitön oikeusvaikutus, joten pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa olosuhteissa vastaus siihen, voiko GMAC:n kaltainen verovelvollinen tavaran osamaksusopimuksen nojalla luovutettuaan vedota oikeuteen saada veron peruste alennetuksi kyseisessä säännöksessä säädetyin tavoin, riippuu siitä, että GMAC:n asiakkaat eivät täysin tai osittain noudata kyseiseen sopimukseen perustuvaa maksuvelvollisuuttaan.

37 Tämä säännös on tosin ilmaus kuudennen direktiivin perusperiaatteesta, jonka mukaan veron peruste on todella saatu vastike ja josta väistämättä seuraa, että veroviranomaiset eivät voi kantaa arvonlisäveroa enempää kuin verovelvollinen oli sitä saanut (tuomio Almos Agrárkölkereskedelmi, EU:C:2014:328, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

38 Unionin tuomioistuimelle jätetystä asiakirja-aineistosta kuitenkin ilmenee, että vaikka osamaksuvelalliselta takaisin otetun ajoneuvon myyntiä ei kansallisen oikeuden perusteella ollut vapautettu arvonlisäverosta, kustakin liiketoimesta saatua vastiketta verotettiin. Veron peruste muodostuisi näin osamaksuasiakkaan ja ajoneuvon huutokaupasta ostaneen henkilön maksamista määristä. Tällaisessa tilanteessa veron peruste vastaisi edellisessä kohdassa mieliin palautetun periaatteen mukaisesti GMAC:n todellisuudessa saamaa vastiketta.

39 Tässä yhteydessä on syytä palauttaa mieleen unionin tuomioistuimen vakiintunut oikeuskäytäntö, jonka mukaan jäsenvaltio, joka ei ole määrääjässä toteuttanut direktiivissä säädettyjä täytäntöönpanotoimenpiteitä, ei voi yksityisiä vastaan vedota siihen, että se itse ei ole täyttänyt direktiivissä säädettyjä velvoitteita (ks. mm. tuomio *Rieser Internationale Transporte*, C-157/02, EU:C:2004:76, 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen)

40 Sen seikan perusteella, ettei ajoneuvon myyntiä huutokaupassa kansallisen oikeuden perusteella käsitelty tavaroiden luovutuksena tai palvelujen suorituksena, ei näin ollen loppujen lopuksi voida päätyä siihen, että verovelvolliselta evättäisiin oikeus saada kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan mukaisesti verotettava määrä alennetuksi, jos kauppahinnan maksaminen laiminlyödään täysin tai osittain.

41 On lisäksi muistutettava, että yhteisen arvonlisäverojärjestelmän peruseriaatteen mukaan, joka ilmenee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.4.1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301) 2 artiklasta ja kuudennen direktiivin 2 artiklasta, arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta ja siitä on vähennettävä hinnan muodostavista osista välittömästi kannetun arvonlisäveron määrä (ks. mm. tuomio *Midland Bank*, C?98/98, EU:C:2000:300, 29 kohta ja tuomio *Zita Modes*, C?497/01, EU:C:2003:644, 37 kohta).

42 Näin ollen silloin, kun kyse on maksun täydestä tai osittaisesta laiminlyönnistä, ajoneuvoa koskevaan osamaksusopimukseen nojautuvan veron perusteen määrä on sovittava verovelvollisen tämän saman sopimuksen nojalla todellisuudessa saaman vastikkeen mukaiseksi. Verovelvollisen saama vastike, jonka kolmas henkilö maksaa toisen liiketoimen yhteydessä – tässä tapauksessa osamaksuvelalliselta takaisin otetun ajoneuvon myynnistä huutokaupassa – ei vaikuta päätelmään, jonka mukaan kyseinen verovelvollinen voi vedota kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 kohdan ensimmäisen alakohdan välittömään oikeusvaikutukseen osamaksusopimuksen osalta.

43 Edellä lausutusta seuraa, että vastauksella kysymykseen, onko huutokaupassa tapahtuvaan myyntiin liittyvään liiketoimeen sovellettava kansallinen oikeus kuudennen direktiivin mukainen, ei ole merkitystä päätettäessä, voiko GMAC:n kaltainen verovelvollinen perustellusti vedota kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 kohdan ensimmäiseen alakohtaan perustuviin oikeuksiinsa.

44 Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus vetoaa lisäksi siihen, että olisi oikeuden väärinkäyttöä vedota valikoivasti kyseisen säännöksen välittömään oikeusvaikutukseen niin, että luotaisiin keinotekoisesti tilanne, jossa kyseisellä lainsäädännöllä tavoiteltua lopputulosta ei saavuteta.

45 Tässä yhteydessä on syytä todeta, että tuomion *Halifax ym.* (C?255/02, EU:C:2006:121) 74 ja 75 kohdassa on muun muassa todettu, että arvonlisäveron alalla väärinkäytön toteaminen edellyttää yhtäältä, että kuudennen direktiivin ja kansallisen lainsäädännön, jolla tämä direktiivi pannaan täytäntöön, asianomaisissa säännöksissä säädettyjen edellytysten muodollisesta noudattamisesta huolimatta kyseessä olevien liiketoimien seurauksena on sellaisen verotuksellisen edun saaminen, jonka myöntäminen olisi näiden säännösten tavoitteen vastaista,

ja toisaalta, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseessä olevien toimien keskeinen päämäärä on tällaisen verotuksellisen edun saaminen.

46 Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on tarkistaa kansallisen lainsäädännön todistelusäännösten mukaisesti ja sikäli kuin tällä ei rajoiteta unionin oikeuden tehokkuutta, ovatko tällaisen oikeuden väärinkäytön muodostavat tekijät olemassa pääasiassa. Unionin tuomioistuin voi kuitenkin ennakkoratkaisupyyntöä käsitellessään tehdä tarvittaessa täsmennyksiä ohjatakseen kansallista tuomioistuinta tämän tulkinnassa (ks. mm. tuomio Halifax ym., EU:C:2006:121, 76 ja 77 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

47 On syytä todeta, että – kuten Yhdistyneen kuningaskunnan hallitus katsoo – jos kuudennen direktiivin tavoitetta ei voida saavuttaa, tämä johtuu yksinomaan kansallisen oikeuden soveltamiseen perustuvasta ennakoimattomien haittojen saamisesta. Kuten tämän tuomion 38 kohdasta ilmenee, kyseisen verotuksellisen edun saaminen johtuu pääasiallisesti siitä, ettei osamaksuvelalliselta takaisin otetun ajoneuvon myyntiä huutokaupassa veroteta Cars Orderin 4 §:n nojalla.

48 Lisäksi oikeuskäytännössä on katsottu, että elinkeinonharjoittajan valinta verosta vapautettujen liiketoimien ja verollisten liiketoimien välillä voi perustua moniin eri seikkoihin, joihin kuuluvat muun muassa objektiiviseen arvonlisäverojärjestelmään liittyvät verotukselliset näkökohdat. Kun verovelvollinen voi valita eri liiketoimien välillä, sillä on oikeus järjestää toimintansa verovelkaansa pienentävällä tavalla (ks. tuomio RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, 54 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

49 Edellä lausutun perusteella ensimmäiseen ja kolmanteen kysymykseen on vastattava niin, että kuudennen direktiivin 11 artiklan C kohdan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava siten, ettei jäsenvaltio voi pääasiassa esillä olevien kaltaisissa olosuhteissa kieltää verovelvollista tietyn liiketoimen osalta vetoamasta kyseisen säännöksen välittömään oikeusvaikutukseen sillä perusteella, että kyseinen verovelvollinen voi vedota kansallisen oikeuden säännöksiin samoihin tavaroihin liittyvän toisen liiketoimen osalta ja että näiden säännösten yhtäaikaisella soveltamisella päädyttäisiin kokonaisuutena tarkasteltuna sellaiseen verotustulokseen, johon kansallisen lainsäädännön säännösten tai kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännösten soveltaminen erikseen näihin liiketoimiin ei johda ja johon sen ei ole tarkoituskaan johtaa.

Toinen kysymys

50 Kun ensimmäiseen ja kolmanteen kysymykseen annettu vastaus otetaan huomioon, toiseen kysymykseen ei ole tarpeen vastata.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 11 artiklan C kohdan 1 kohdan ensimmäistä alakohtaa on tulkittava siten, ettei jäsenvaltio voi pääasiassa esillä olevien kaltaisissa olosuhteissa kieltää verovelvollista tietyn liiketoimen osalta vetoamasta kyseisen säännöksen välittömään oikeusvaikutukseen sillä perusteella, että kyseinen verovelvollinen

voi vedota kansallisen oikeuden säännöksiin samoihin tavaroihin liittyvän toisen liiketoimen osalta ja että näiden säännösten yhtäaikaista soveltamisella päädyttäisiin kokonaisuutena tarkasteltuna sellaiseen verotustulokseen, johon kansallisen lainsäädännön säännösten tai kuudennen direktiivin 77/388 säännösten soveltaminen erikseen näihin liiketoimiin ei johtaisi ja johon sen ei olisi tarkoituskaan johtaa.

Allekirjoitukset

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.