

62016CC0251

JULKISASIAMIEHEN RATKAISUEHDOTUS

MICHAL BOBEK

7 päivänä syyskuuta 2017 (1)

Asia C-251/16

Edward Cussens,

John Jennings ja

Vincent Kingston

vastaa

T. G. Brosnan

(Ennakkoratkaisupyyntö – Supreme Court (ylin tuomioistuin, Irlanti))

Arvonlisävero – Veronkierto – Tuomiossa Halifax ym. (C-255/02) tunnustetun oikeuksien väärinkäytön kieltoa koskevan periaatteen suora sovellettavuus

I. Johdanto

1.

Veroviranomaiset eivät rakastu helposti. Tähän sääntöön on (kiistatta ainakin) yksi merkittävä poikkeus: vuonna 2006 annettu tuomio Halifax ym., (2) jossa unionin tuomioistuin vahvisti, että väärinkäytön kieltoa sovelletaan arvonlisäveron alalla. Kaikkien jäsenvaltioiden veroviranomaiset vaikuttavat ottaneen mainitun tuomion avosylin vastaan.

2.

Kuten usein kuitenkin tapahtuu, nopeasti syttyneen ihastuksen kohteen todellinen luonne pysyy todennäköisesti jonkin aikaa hämärän peitossa ja tutkimattomana. (3) Sama pätee väärinkäytön kieltoon, johon viitataan myös lain väärinkäytön kieltona, arvonlisäveron alalla. Vaikka tämä periaate vahvistettiin nimenomaisesti yli vuosikymmen sitten ja sitä on siitä lähtien käsitelty ja analysoitu laajasti oikeustieteessä, sen yksityiskohtaisen toiminnan ja myös väärinkäytön toteamisessa käytettävien täsmällisten arviointiperusteiden voidaan sanoa olevan edelleen jossain määrin lapsenkengissä.

3.

Käsiteltävässä asiassa unionin tuomioistuimen on tarkasteltava kyseisen periaatteen soveltamisedellytyksiä ja käytännön vaikutuksia Supreme Courtin (ylin tuomioistuin, Irlanti) esittämän ennakkoratkaisupyyntönsä yhteydessä.

4.

Edward Cussens, John Jennings ja Vincent Kingston (jäljempänä valittajat) rakensivat 15 loma-

asuntoa Irlannin Corkissa sijaitsevalle tontille. He vuokrasivat kiinteistöt 20 vuodeksi ja 1 kuukaudeksi heihin sidoksissa olevalle yritykselle. Irlannin lainsäädännön mukaisesti asuntojen vuokrausta 20 vuodeksi kohdeltiin kiinteän omaisuuden ensimmäisenä luovutuksena. Vuokrauksen tuottoarvosta kannettiin arvonlisäveroa. Vuokrasopimus purettiin kuukautta myöhemmin, ja valittajat möivät kiinteistöt kolmansille. Näistä myynneistä ei Irlannin lainsäädännön mukaan tarvinnut maksaa arvonlisäveroa, koska sitä oli maksettava ainoastaan alkuperäisestä, ensimmäisestä luovutuksesta, toisin sanoen pitkäaikaisesta vuokrasopimuksesta. Irlannin veroviranomainen katsoi, että ensimmäinen luovutus eli pitkäaikainen vuokrasopimus oli keinotekoinen järjestely ja merkitsi oikeuksien väärinkäyttöä. Tämä vuokraus pitäisi siten jättää huomiotta arvonlisäverotuksessa, ja arvonlisäveroa olisi kannettava kiinteistöjen myöhemmästä myynnistä kolmansille ikään kuin se olisi ollut ensimmäinen luovutus. Tämä johtaisi siihen, että valittajien on maksettava arvonlisäveroa huomattavasti enemmän.

5.

Veroviranomaisen päätökseen haettiin muutosta, ja nyt asia on vireillä Irlannin Supreme Courtissa. Supreme Court esittää unionin tuomioistuimelle kahdeksan ennakkoratkaisukysymystä. Ensimmäisessä ja toisessa kysymyksessä tiedustellaan, onko unionin oikeuteen sisältyvällä oikeuksien väärinkäytön kieltävällä periaatteella välitön oikeusvaikutus ja onko se etusijalla oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteisiin nähden. Jos oikeuksien väärinkäytön kieltävällä periaatteella on välitön oikeusvaikutus, neljännessä ja seitsemännessä kysymyksessä pyritään selventämään sen soveltamisedellytyksiä. Jos nämä edellytykset täyttyvät käsiteltävässä asiassa, kolmannessa kysymyksessä tiedustellaan, miten liiketoimia voidaan tulkita ja arvioida uudelleen arvonlisäverotuksen kannalta. Viidennessä, kuudennessa ja kahdeksannessa kysymyksessä tiedustellaan sen seurauksia, että kansallisen lainsäädännön tietty säännös on yhteensopimaton kuudennen arvonlisäverodirektiivin 77/388/ETY (4) kanssa.

II. Asiaa koskevat oikeussäännöt

A. Unionin lainsäädäntö

1. Direktiivi 77/388 (jäljempänä kuudes arvonlisäverodirektiivi)

6.

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin (5) 2 artiklan 1 alakohdan mukaan arvonlisäveroa on kannettava ”verovelvollisen tässä ominaisuudessaan maan alueella suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta ja palvelujen suorituksesta”.

7.

Direktiivin 4 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Jäsenvaltiot voivat pitää verovelvollisena myös jokaista, joka satunnaisesti suorittaa 2 kohdassa tarkoitettuun toimintaan liittyviä liiketoimia, erityisesti jotain seuraavista liiketoimista:

a)

rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen ennen niiden ensimmäistä käyttöönottoa; jäsenvaltiot voivat määritellä, miten tätä perustetta sovelletaan rakennuksen muutostöihin, ja mitä käsitteellä maapohja tarkoitetaan.

Jäsenvaltiot voivat soveltaa muita perusteita kuin ensimmäistä käyttöönottoa, kuten esimerkiksi kiinteistön valmistumisen ja ensimmäisen luovutuksen välistä aikaa tai ensimmäisen käyttöönoton

ja seuraavan luovutuksen välistä aikaa, jos nämä ajat eivät ole pidempiä kuin viisi tai vastaavasti kaksi vuotta.

'Rakennuksella' tarkoitetaan kiinteästi maapohjaan liittyvää rakennelmaa;

b)

rakennusmaan luovutus.

'Rakennusmaalla' tarkoitetaan jäsenvaltioiden määritelmän mukaista rakentamatonta tai rakennettua maata."

8.

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 5 artiklassa, jonka otsikko on "Tavaroiden luovutukset", säädetään muun muassa seuraavaa:

"1. 'Tavaroiden luovutuksella' tarkoitetaan aineellisen omaisuuden omistajalle kuuluvan määräämisvallan siirtoa.

— —

3. Jäsenvaltiot voivat pitää aineellisena omaisuutena:

a)

tiettyjä oikeuksia kiinteään omaisuuteen;

b)

sellaisia esineoikeuksia, jotka antavat haltijalleen käyttöoikeuden kiinteään omaisuuteen;

c)

osuuksia tai osakkeita, jotka antavat haltijalleen laillisen tai tosiasiallisen omistus- tai hallintaoikeuden kiinteään omaisuuteen tai sen osaan."

9.

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 13 artiklassa, jonka otsikko on "Maan alueella myönnettävät vapautukset", säädetään seuraavaa:

"— —

B. Muut vapautukset

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

— —

g)

rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, paitsi 4 artiklan 3

kohdan a alakohdassa mainituissa tapauksissa;”

B. Irlannin lainsäädäntö

10.

Vuoden 1972 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1972), sellaisena kuin se oli voimassa merkityksellisenä ajankohtana, 4 §:ssä säädetään seuraavaa:

”(1)

(a)

Tätä pykälää sovelletaan kiinteään omaisuuteen –

(i)

jonka on rakentanut tai rakennuttanut luovuttajana oleva henkilö, tai – –

(b)

Tässä pykälässä ’oikeudella’ tarkoitetaan kiinteän omaisuuden osalta kiinteistöä tai kiinteistöä koskevaa oikeutta, joka annettiin vähintään kymmeneksi vuodeksi – – ja viittaus oikeuden luovuttamiseen sisältää viittauksen oikeuden luomiseen – –

(2)

– – kiinteän omaisuuden luovutuksen katsotaan tässä laissa tapahtuvan, jos mutta vain jos henkilö, jolla on oikeus kiinteään omaisuuteen, johon tätä pykälää sovelletaan, luovuttaa (myös luopumalla tai siirtämällä) kyseisen oikeuden tai siitä johtuvan oikeuden koko omaisuuden tai sen osan osalta.

– –

(4)

Jos henkilö, jolla on oikeus kiinteään omaisuuteen, johon tätä pykälää sovelletaan, luovuttaa tästä oikeudesta johtuvan oikeuden koko kyseisen omaisuuden tai jonkin sen osan osalta sellaisessa tilanteessa, että luovutettu oikeus palautuu hänelle, hänen katsotaan näin tapahtuneen palautumisen osalta ottaneen 3 §:n 1 momentin f kohdassa tarkoitettulla tavalla omaisuuden tai tapauksen mukaan osan siitä muuhun tarkoitukseen kuin liiketoimintaansa varten.

– –

(6)

Sen estämättä, mitä tässä pykälässä tai 2 pykälässä säädetään, veroa ei kanneta sellaisen kiinteän omaisuuden luovutuksesta –

a)

jonka osalta luovutuksen suorittavan henkilön oikeus 12 §:n mukaiseen vähennykseen minkä tahansa sellaisen veron osalta, joka on tullut maksettavaksi tai maksettu omaisuuden luovutuksesta tai rakentamisesta, ei syntynyt eikä olisi, lukuun ottamatta 3 §:n 5 momentin b kohdan iii alakohtaa, syntynyt, tai

b)

joka oli ollut otettu käyttöön ennen määritettyä ajankohtaa ja jota ei ollut rakennettu kyseisen ajankohdan ja muun kuin sellaisen kiinteän omaisuuden luovutuksen, johon sovelletaan 5 momentin säännöksiä, ajankohdan välisenä ajanjaksona.

--

(9)

Jos kiinteää omaisuutta koskevan oikeuden luovuttamisesta voidaan kantaa veroa ja jos kyseistä omaisuutta ei ole rakennettu kyseisen oikeuden luovutusajankohdan jälkeen (jäljempänä tässä momentissa 'verotettava oikeus'), muun henkilön kuin verotettavan oikeuden saaneen henkilön tämän ajankohdan jälkeen suorittamaa kyseistä omaisuutta koskevan oikeuden luovutusta pidetään tässä laissa kiinteän omaisuuden luovutuksena, johon sovelletaan 6 momenttia."

11.

Arvonlisäverolain (sellaisena kuin sitä sovellettiin vuonna 2002) 10 §:n 9 momentissa säädetään seuraavaa:

"(a)

Jos kyseessä on kiinteän omaisuuden luovutus ja kiinteän omaisuuden rakentamisesta koostuvien palvelujen suoritus, luovutuksen yhteydessä luovutettuja tavaroita koskevan oikeuden arvo sisällytetään vastikkeeseen.

(b)

Kiinteää omaisuutta koskevan oikeuden arvo on tällaisen oikeuden käypä arvo. Mikäli kiinteän omaisuuden oikeudesta luopuminen tai sen siirtäminen muodostaa kiinteän omaisuuden luovutuksen, josta voidaan kantaa veroa, tällaisen oikeuden käypä arvo määritetään ikään kuin henkilö, joka luopui kyseisestä oikeudesta tai siirsi sen, luovuttaisi tätä omaisuutta koskevan oikeuden, jonka kyseinen henkilö oli antanut luopumis- tai siirtämisajankohdan ja sen ajankohdan väliseksi ajaksi, jona luovuttu tai siirretty oikeus olisi rauennut, ellei siitä olisi luovuttu tai sitä olisi siirretty."

12.

Muita säännöksiä, joissa säädetään kiinteää omaisuutta koskevien liiketoimien arvostamisesta arvonlisäverotuksessa, sisältyi vuoden 1979 arvonlisäveroasetuksen (Value Added Tax Regulations 1979; Statutory Instrument nro 63, 1979), sellaisena kuin se on muutettuna, 19 §:ään, jossa säädetään seuraavaa:

"(2)

Jos henkilö, jolla on oikeus kiinteään omaisuuteen (jäljempänä tässä pykälässä 'luovuttaja'), luovuttaa tästä oikeudesta johtuvan oikeuden koko kyseisen omaisuuden tai sen osan osalta

sellaisessa tilanteessa, että luovutettu oikeus palautuu hänelle (jäljempänä tässä pykälässä 'palautuva oikeus'), sovelletaan seuraavia säännöksiä:

a)

palautuvan oikeuden arvo määritetään vähentämällä luovutetun oikeuden arvo sen täyden oikeuden arvosta, joka luovuttajalla oli luovutettuun omaisuuteen tai osaan siitä luovutusajankohtana, ja

b)

jos luovutusehtojen mukaisesti oikeus on luovutettu vähintään 20 vuodeksi tai sen katsotaan käsittävän vähintään 20 vuotta, palautuvan oikeuden arvoa ei oteta huomioon.”

III. Tosiseikat, asian käsittelyn vaiheet ja ennakkoratkaisukysymykset

13.

Valittajat omistivat yhdessä Irlannin Corkissa tontin, jolle he rakensivat 15 loma-asuntoa (jäljempänä kiinteistöt). Kuten ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa, pienentääkseen kiinteistöjen myynnistä maksettavaa arvonlisäveroa valittajat toteuttivat useita alustavia liiketoimia heihin sidoksissa olevan yhtiön, Shamrock Estates Limitedin (jäljempänä SEL), kanssa (jäljempänä myyntiä edeltäneet liiketoimet).

14.

Valittajat vuokrasivat 8.3.2002 kiinteistöt SEL:lle 20 vuodeksi ja 1 kuukaudeksi (jäljempänä pitkäaikainen vuokrasopimus). Kiinteistöt vuokrattiin takaisin valittajille kahdeksi vuodeksi (jäljempänä lyhytaikainen vuokrasopimus).

15.

Sopimuspuolet luopuivat 3.4.2002 vastavuoroisesti molemmista vuokraoikeuksista, ja kiinteistöjen täysi omistusoikeus palautui valittajille. Valittajat myivät kiinteistöt kolmansille toukokuussa 2002.

16.

Perussääntönä on, että kiinteän omaisuuden ensimmäisestä luovutuksesta kannetaan arvonlisäveroa Irlannissa. Myöhemmät luovutukset taas on vapautettu siitä. Jos luovutus tapahtuu täyden omistusoikeuden myynnin muodossa, arvonlisäveroa kannetaan myyntihinnasta. Yli 20 vuoden vuokraoikeuksia pidetään Irlannissa kiinteän omaisuuden luovutuksina. (6) Tällaisissa tapauksissa arvonlisäveroa kannetaan niiden tuottoarvosta.

17.

Jos valittajat olisivat myyneet kiinteistöt suoraan (nimittäin ilman myyntiä edeltäneitä liiketoimia), myynnistä olisi pitänyt maksaa arvonlisäveroa 125746 euroa. Valittajat kuitenkin ilmoittivat arvonlisäveroa 40000 euroa pitkäaikaisesta vuokrasopimuksesta, joka muodosti kiinteistöjen ensimmäisen luovutuksen, kun taas lyhytaikainen vuokraoikeus, vuokraoikeuksista luopumisesta seurannut oikeuden palautuminen ja kiinteistöjen myynti toukokuussa 2002 oli kaikki vapautettu arvonlisäverosta.

18.

Irlannin veroviranomainen katsoi, että myyntiä edeltäneet liiketoimet olivat keinotekoinen järjestely

ja että niitä ei pitäisi ottaa huomioon arvonlisäveroverotuksessa. Kiinteistöjen myynnistä maksettavan arvonlisäveron määrä oli siten 125746 euroa (josta vähennetään jo maksetut 40000 euroa).

19.

Valittajat riitauttivat tämän arvioinnin, ja asiassa tehty valitus on nyt vireillä Supreme Courtissa, joka päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

"1)

Onko oikeuksien väärinkäyttöä koskevalla periaatteella, jonka todettiin [unionin] tuomioistuimen [21.2.2006 antamassa] tuomiossa [Halifax ym., C-255/02, EU:C:2006:121] olevan sovellettavissa arvonlisäverotuksen alalla, välitön oikeusvaikutus suhteessa yksityiseen sellaisen kansallisen joko lainsäätäjän tai tuomioistuimen toimenpiteen puuttuessa, jolla kyseinen periaate pannaan täytäntöön käsiteltävän asian kaltaisissa olosuhteissa, joissa myyntiä edeltäneiden liiketoimien ja ostajan liiketoimien (jäljempänä yhteisesti valittajien liiketoimet) määrittäminen uudelleen Commissionersin ehdottamalla tavalla merkitsisi sitä, että valittajien olisi maksettava arvonlisäveroa, vaikka merkityksellisenä ajankohtana voimassa olleiden kansallisten säännösten asianmukainen soveltaminen valittajien liiketoimiin ei synnyttänyt tällaista velvollisuutta?

2)

Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan, että oikeuksien väärinkäyttöä koskevalla periaatteella on välitön oikeusvaikutus suhteessa yksityiseen, vaikka kansallinen lainsäätäjän tai tuomioistuimen toimenpide, jolla kyseinen periaate pannaan täytäntöön, puuttuu, oliko periaate riittävän selvä ja täsmällinen, jotta sitä voidaan soveltaa valittajien liiketoimiin, jotka oli saatu päätökseen ennen kuin tuomio Halifax ym. annettiin, ja erityisesti, kun otetaan huomioon oikeusvarmuuden ja valittajien perustellun luottamuksen suojan periaatteet?

3)

Jos oikeuksien väärinkäyttöä koskevaa periaatetta sovelletaan valittajien liiketoimiin, minkä seurauksena ne on määriteltävä uudelleen,

a)

minkä oikeudellisen järjestelyn avulla valittajien liiketoimista maksettava arvonlisävero määritetään tai peritään, koska kansallisen oikeuden mukaan arvonlisäveroa ei voida määrittää tai periä, ja

b)

miten kansalliset tuomioistuimet asettavat tällaisen velvoitteen?

4)

Sen määrittämiseksi, oliko valittajien liiketoimien keskeisenä tarkoituksena saada verotuksellista etua, pitäisikö kansallisen tuomioistuimen tarkastella myyntiä edeltäneitä liiketoimia (jotka sen mukaan oli toteutettu pelkästään verotuksellisista syistä) erikseen vai onko valittajien liiketoimien tarkoitusta tarkasteltava kokonaisuutena?

5)

Onko arvonlisäverolain 4 §:n 9 momenttia pidettävä kansallisena säännöksenä, jolla pannaan täytäntöön kuudes direktiivi, vaikka se on ristiriidassa kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdassa tarkoitetun säännöksen kanssa, jonka asianmukaisen soveltamisen seurauksena valittajia – luovutuksen osalta ennen kiinteistön ensimmäistä käyttöönottoa – kohdeltaisiin verovelvollisina, vaikka aikaisempi veronalainen luovutus oli tapahtunut?

6)

Jos arvonlisäverolain 4 §:n 9 momentti on kuudennen direktiivin vastainen, onko valittajien kohdalla, kun he vetoavat kyseiseen momenttiin, kyse oikeuksien väärinkäytöstä tuomiossa Halifax ym. vahvistettujen periaatteiden vastaisesti?

7)

Vaihtoehtoisesti, jos arvonlisäverolain 4 §:n 9 momentti ei ole kuudennen direktiivin vastainen, ovatko valittajat saaneet direktiivin ja/tai 4 §:n tarkoituksen vastaista verotuksellista etua?

8)

Vaikka arvonlisäverolain 4 §:n 9 momenttia ei pidettäisi kuudennen direktiivin täytäntöönpanosäännöksenä, sovelletaanko tuomiossa Halifax ym. vahvistettua oikeuksien väärinkäyttöä koskevaa periaatetta silti kyseisiin liiketoimiin tuomiossa Halifax ym. esitettyjen arviointiperusteiden nojalla?”

20.

Kirjallisia huomautuksia esittivät valittajat, yhteisesti Irlannin hallitus ja Irlannin veroviranomaisten edustaja (viimeksi mainittu jäljempänä vastapuoli), Italian hallitus ja Euroopan komissio. Menettelyn kirjalliseen vaiheeseen osallistuneet osapuolet Italian hallitusta lukuun ottamatta esittivät suulliset lausumansa 27.4.2017 pidetyssä istunnossa.

IV. Arviointi asiasta

21.

Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kahdeksan kysymystä voidaan ryhmitellä neljään eri aihepiiriin:

–

sovelletaanko oikeuksien väärinkäytön kieltävää periaatetta käsiteltävässä asiassa (ensimmäinen ja toinen kysymys) (ks. jäljempänä B jakso),

–

periaatteen soveltamisedellytykset, nimittäin: miten määritetään liiketoimen keskeinen tarkoitus (neljäs kysymys) sekä kuudennen arvonlisäverodirektiivin ja kansallisen täytäntöönpanolainsäädännön tarkoitus (seitsemäs kysymys) (ks. jäljempänä C jakso),

–

väärinkäytön seuraukset liiketoimien uudelleenmäärittelyn ja ?arviointin kannalta (kolmas kysymys) (ks. jäljempänä D jakso),

—

sen seuraukset, että arvonlisäverolain 4 §:n 9 momentin katsotaan olevan ristiriidassa direktiivin kanssa tai sitä ei pidetä direktiivin täytäntöönpanosäännöksenä (viides, kuudes ja kahdeksas kysymys) (ks. jäljempänä E jakso).

22.

Tutkin näitä aihepiirejä seuraavaksi vuorotellen. Ennen yksityiskohtaisen analyysin aloittamista on kuitenkin paikallaan esittää kaksi alustavaa huomautusta terminologiasta.

A. Terminologiaa koskeva huomautus

23.

Kansallinen tuomioistuin käyttää ennakkoratkaisupyyntönsä käsitettä ”oikeuksien väärinkäyttö”. Unionin tuomioistuin todellakin käyttää tätä ilmaisua usein sekä arvonlisäverotuksen alalla että muilla aineellisilla aloilla. Kokonaisvaltaisesti tarkasteltuna unionin tuomioistuin käyttää kuitenkin oikeuskäytännössään käytännössä monia erilaisia ilmaisuja samankaltaisista tai samoista ilmiöistä. Tällaisia ovat esimerkiksi ”oikeuden väärinkäytön kiellon periaate”, (7) ”yksityiset eivät kuitenkaan saa vedota unionin oikeusnormeihin vilpillisesti tai käyttää niitä väärin” tai ”laajentaa väärinkäyttöä pidettäviin – – toimiin”. (8) Vaihtoehtoisiin ilmaisiin kuuluvat esimerkiksi ”kiertäminen” (9) ja ”kierto”, (10) ja yleinen on myös ”täysin keinotekoiset järjestelyt”. (11)

24.

Oikeuksien väärinkäytön käsite on mielestäni tarkoituksenmukaisempi tilanteissa, joissa on kyse yksityisten oikeussubjektien välisistä suhteista, joissa osapuolen todetaan käyttävän esimerkiksi olemassa olevia omistusoikeuksia tai sopimukseen perustuvia oikeuksia kohtuuttomalla, pahantahtoisella tai vahingollisella tavalla. Siten on kiistatonta, että osapuoli on näiden oikeuksien haltija (oikeudellisten oikeuksien mielessä); ongelmallista voi olla tapa, jolla kyseinen osapuoli käyttää näitä oikeuksia.

25.

Tämä tilanne eroaa käsiteltävässä asiassa tarkasteltavan kaltaisesta väitetystä väärinkäytöstä, jossa esitetään tosiasialla väite unionin oikeussääntöjen soveltamisalasta ja siitä, vedotaanko niihin ”keinotekoisesti” tavalla, joka ei täytä lainsäädännön tarkoitusta. (12)

26.

Toisin sanoen julkisoikeuden alalla asianmukaisempi käsite sen kuvaamiseen, mitä todella tarkoitetaan, on ”kierto” eikä lähinnä yksityisoikeuden alaan kuuluva oikeuksien väärinkäytön käsite. Koska väärinkäytön käsitettä käytetään nykyisin laajasti unionin oikeuskäytännössä ja oikeustieteessä, käytän sitä myös itse. Pidän kuitenkin parempana ilmaisua ”lain väärinkäyttö”, joka ainakin viittaa hieman enemmän käsitteen julkisoikeudelliseen asiayhteyteen, joten käytän sitä tässä ratkaisuehdotuksessa.

27.

Vakiintuneen terminologian puuttuminen paljastaa, miten perustavan erilaisia lähestymis- ja soveltamistapoja väärinkäytön kieltoon liittyy unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä. Se nostaa itse asiassa esille vieläkin perustavamman kysymyksen: onko olemassa yksi yleinen lain

väärinkäytön kieltävä periaate, vai onko sen sijaan olemassa alakohtaisia periaatteita?

28.

Esimerkiksi arvonlisäveron alalla liiketoimien keinotekoinen luonne on keskeinen edellytys. Komission näkemys käsiteltävässä asiassa – vaikkakin se on esitetty hieman peitellysti – on nimittäin pohjimmiltaan se, että liiketoimien keinotekoisuus on rinnastettavissa väärinkäyttöön, jos se pienentää velvollisuutta maksaa arvonlisäveroa. Sitä vastoin esimerkiksi vapaan liikkuvuuden alalla keinotekoisuudelle annetaan vähemmän (ja toisinaan käytännössä ei lainkaan) painoarvoa. (13)

29.

Mielestäni on reilua tunnustaa tämä moninaisuus eikä väittää, että unionin oikeuteen sisältyy yhtenäinen lain väärinkäytön kieltävä periaate. (14) Tarkoittaako tämä sitten sitä, että on edelleen yksi ainoa lain väärinkäytön kieltävä periaate, jota sovelletaan eri tavalla eri aloilla? Vai tarkoittaako se pikemminkin, että on useita alakohtaisia periaatteita?

30.

Niin kiehtova kuin tämä kysymys onkin, sitä ei ole nähdäkseni tarpeen tarkastella yksityiskohtaisesti tässä yhteydessä. Käytännössä siihen vastaamisessa on pohjimmiltaan kyse määrittelemisestä ja tätä tarkoitusta varten valittavasta vastaavasta abstraktiotasosta. Korkealla abstraktiotasolla väärinkäytön periaatteesta saattaa todellakin olla yksi yhdistävä protoajatus, jonka sumea varjo häivähtää jossakin Platonin vertauskuvallisen luolan seinällä. Kun kuitenkin pyritään saamaan tarkempi kuva ja tarkastellaan erityisesti väärinkäytön yksittäisiä edellytyksiä tietyillä lainsäädäntöaloilla, huomattava monimuotoisuus käy selväksi.

31.

Näistä syistä tässä ratkaisuehdotuksessa, jossa ei ole kyse uusien uljaiden periaatteiden muodostamisesta vaan arkisista kysymyksistä, joihin liittyy käytännön yksityiskohtia, käytän käsitettä ”lain väärinkäytön arvonlisäveron alalla kieltävä periaate” tarkastellessani edellytyksiä ja niiden soveltamista nimenomaisesti arvonlisäveron alalla.

B. Ensimmäinen ja toinen kysymys: lain väärinkäytön arvonlisäveron alalla kieltävän periaatteen sovellettavuus

32.

Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäinen ja toinen kysymys liittyvät lähinnä lain väärinkäytön arvonlisäveron alalla kieltävän unionin oikeuden periaatteen täsmällisyyteen ja sen ajalliseen soveltamiseen. Olivatko periaate ja sen soveltamisedellytykset riittävän täsmällisiä pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkellä, jotta niitä voitiin käytännössä soveltaa käsiteltävässä asiassa?

33.

Tämä on täysin oikeutettu kysymys, etenkin kun otetaan huomioon, että tuomio Halifax ym., jossa täsmennettiin lain väärinkäytön arvonlisäveron alalla kieltävän periaatteen edellytykset ja tätä periaatetta sovellettiin ensimmäisen kerran, annettiin vasta tosiseikkojen tapahtumahetken jälkeen. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kysymykset on kuitenkin muotoiltu viittaamalla välittömään vaikutukseen, täytäntöönpanotoimenpiteiden puuttumiseen ja siihen mahdollisuuteen, että yleisellä oikeusperiaatteella on välitön oikeusvaikutus suhteessa yksityiseen.

Kuten selitän tässä jaksossa, kysymys välittömästä oikeusvaikutuksesta ei ole teknisesti ottaen merkityksellinen unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön eikä myöskään yleisen oikeusperiaatteen olemassaolon vahvistavan oikeuskäytännön kannalta.

34.

Tämän jakson rakenne on seuraava: ensiksi tarkastelen yleisesti unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön luonnetta ja sen (lainsäädännössä) täytäntöön panematta jättämistä ja siinä vahvistettuja unionin oikeuden yleisiä periaatteita (1), toiseksi käsittelen unionin tuomioistuimen ratkaisun mahdollisia ajallisia rajoituksia (2) ja lopuksi yhdistän nämä kaksi linjaa ja sovellan niitä käsiteltävässä asiassa (3).

1. Oikeuskäytännön ja yleisten periaatteiden täytäntöönpano ja ajalliset vaikutukset

35.

Ensiksi, kun tarkastellaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön ajallista soveltamista, yleissääntönä on menettelyllisesti liitännäinen taannehtivuus: unionin tuomioistuin tulkitsee unionin oikeuden säännöksiä ja määräyksiä taannehtivasti, ja tulkinnasta tulee välittömästi sovellettava kaikissa kyseistä säännöstä tai määräystä koskevissa meneillään olevissa (ja joskus jopa päättyneissä) (15) asioissa. Oikeuskäytännössä selvennetään ja täsmennetään unionin oikeussääntöjen merkitystä ja ulottuvuutta siten, että siitä ilmenee, miten näitä oikeussääntöjä täytyy tai olisi täytynyt tulkita ja soveltaa niiden voimaantulosta lähtien. Tästä seuraa, että näin tulkittuja sääntöjä voidaan soveltaa myös oikeussuhteisiin, jotka ovat syntyneet ja jotka on perustettu ennen asianomaista unionin tuomioistuimen tuomiota (tuomioita). (16)

36.

Kun tarkastellaan unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön mahdollista täytäntöönpanoa, unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä säännöksistä ja määräyksistä esitetyt tulkinnat "nivoutuvat" näihin säännöksiin ja määräyksiin. Toimivaltajaon (17) tai toimivallan "horisontaalisen ja vertikaalisen jakamisen" (18) mukaisesti unionin tuomioistuimen tehtävänä on esittää toteamuksia lainsäädännöstä, ei antaa lainsäädäntöä. (19)

37.

Näistä syistä unionin oikeuskäytäntöä ei tarvitse "panna täytäntöön", jotta sillä olisi vaikutuksia. Toisinaan oikeuskäytäntö voi hyvinkin olla (osittain) kodifioitua. Toisinaan taas oikeuskäytäntö otetaan huomioon, kun asiaa koskevan lainsäädännön uusia versioita annetaan tai siihen tehdään muutoksia. Tämä kaikki on mahdollista, mutta se ei ole edellytys kyseisen oikeuskäytännön sovellettavuudelle. Oikeuskäytäntöä ei tarvitse panna täytäntöön lainsäädännössä, jotta se tuottaa vaikutuksia.

38.

Toiseksi, kun tarkastellaan yleisiä periaatteita, voitaisiin varmastikin esittää, että koska ne ovat yleisiä ja ne ovat periaatteita, niitä sovelletaan ilman ajallisia rajoituksia sitten, kun niiden olemassaolo on todettu. Tässä ominaisuudessaan ne ovat riippumattomia mistä tahansa niiden perustana olevasta tai myös niihin vaikuttavasta lainsäädännöstä ja tämän lainsäädännön omista ajallisista rajoituksista.

39.

En kuitenkaan pidä tällaista yleisten periaatteiden soveltamista koskevien ajallisten rajoitusten

puuttumista kokonaan kovinkaan mielekkäänä ajatuksena – useillakaan tasoilla. Jos sivuutetaan kaikki teoreettiset ja ontologiset kysymykset, tähän liittyy myös monia käytännön huolenaiheita. Esille nousee erityisesti yksi sellainen: jos unionin oikeuden yleisen periaatteen olemassaolo vahvistetaan virallisesti ainoastaan unionin tuomioistuimen ratkaisulla, jonka ajallisia vaikutuksia on puolestaan rajoitettu, voisiko yleiseen periaatteeseen sinänsä, joka on vahvistettu samassa ratkaisussa, päteä sama menettelyllisesti liitännäinen taannehtivuus, ja voitaisiinko sitä myös soveltaa täysimääräisesti taannehtivasti unionin tuomioistuimen oikeuskäytäntöön tavallisesti sovellettavia sääntöjä laajemmin?

40.

Käytännössä unionin oikeuden yleisellä periaatteella, jonka olemassaolo on vahvistettu unionin tuomioistuimen ratkaisulla, on näin ollen näiden edellä käsiteltyjen kahden keskeisen osatekijän osalta samat ominaisuudet kuin unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöllä: sitä sovelletaan myös vireillä oleviin asioihin eikä se edellytä erityistä täytäntöönpanoa voidakseen tuottaa vaikutuksia.

41.

Edellä esitetyistä syistä välitön oikeusvaikutus ja nimenomainen täytäntöönpano eivät ole edellytyksiä unionin oikeuden yleisten periaatteiden soveltamiselle. (20) Arvioitaessa liiketoimia arvonlisäveroa koskevia unionin säännöksiä ja niiden täytäntöön panemiseksi annettuja kansallisia säännöksiä on sovellettava oikeuskäytännössä kehitettyjen yleisten periaatteiden, joihin kuuluu myös lain väärinkäytön arvonlisäveron alalla kieltävä periaate, valossa ja niiden mukaisesti. Tämä pätee myös liiketoimiin, jotka suoritettiin ennen tuomion Halifax ym. antamista mutta joiden arviointi oli vielä vireillä kyseisen tuomion antamisajankohtana.

2. Ajalliset rajoitukset

42.

Unionin tuomioistuin on tietyissä tapauksissa rajoittanut tuomioidensa ajallisia vaikutuksia. Tällaiset rajoitukset ovat poikkeuksellisia. (21) Unionin tuomioistuin tekee näin vain, jos oikeusvarmuutta koskevat pakottavat näkökohdat sitä edellyttävät (22) ja vain jos kaksi edellytystä, eli asianomaisten vilpittömästä mielistä ja tuomiosta johtuvien vakavien vaikeuksien uhka, täyttyvät. (23) Lisäksi, jos asiasta on jo oikeuskäytäntöä, unionin tuomioistuin ei aseta tällaisia rajoituksia. (24)

43.

Kaikille näille edellytyksille ja niiden soveltamiselle on yhteistä yksi teema: ennustettavuus. Tämä on myös syy esimerkiksi siihen, miksi unionin tuomioistuin saattaa poikkeuksellisesti asettaa ajallisia rajoituksia vain ensimmäisessä asiassa, jossa esitettiin lainsäädännöstä tietty tulkinta, muttei myöhemmissä ratkaisuissa, joissa vahvistetaan sama lähestymistapa. Toisaalta on myös myönnettävä, että yleisesti ottaen on niin, että mitä pidemmälle tulkittavien säännösten nimenomaiseen sanamuotoon nähden unionin tuomioistuin kehittää oikeutta, sitä vaikeampaa todennäköisesti on pitää kiinni säännöstä, jonka mukaan näitä tuomioistuimen toteamuksia sovelletaan täysimääräisesti taannehtivasti. (25)

3. Soveltaminen käsiteltävään asiaan

44.

Edellä 1 ja 2 jaksossa tarkastellut yleiset seikat muodostavat perustan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen vastaamiselle.

45.

Tuomiosta Halifax ym. lähtien lain väärinkäytön arvonnalisäveron alalla kieltävää periaatetta (edellyttäen että ”objektiiviset” ja ”subjektiiviset” edellytykset täyttyvät) on voitu soveltaa kaikissa vireillä olevissa asioissa, joiden kannalta se on ollut merkityksellinen, eikä jäsenvaltioiden ole tarvinnut toteuttaa erityisiä toimenpiteitä tämän periaatteen täytäntöönpanemiseksi.

46.

Konkreettisesti liiketoimien arvioimiseksi jäsenvaltioiden veroviranomaisten on tulkittava ja sovellettava kuudetta arvonnalisäverodirektiiviä ja kansallisia toimenpiteitä, joilla kyseinen direktiivi on saatettu osaksi kansallista lainsäädäntöä, mainitun periaatteen valossa. Tilanne on tämä myös niiden arviointien kohdalla, jotka olivat kesken, kun tuomio Halifax ym. annettiin, mutta jotka liittyvät tuomiota edeltäneisiin liiketoimiin.

47.

Ymmärrän ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen huolen siitä, että tällainen lähestymistapa voi olla ongelmallinen oikeusvarmuuden kannalta, vaikka se vastaakin täysin edellä pääpiirteittäin esitettyjä yleisiä sääntöjä, jotka koskevat unionin tuomioistuimen oikeuskäytännön ajallisia vaikutuksia. Katson kuitenkin, ettei tämä selvästikään ole senkaltainen poikkeustapaus, joka mahdollisesti oikeuttaisi tuomion Halifax ym. ajallisten vaikutusten rajoittamisen. Haluan korostaa tässä yhteydessä etenkin viittä seikkaa.

48.

Ensinnäkin unionin tuomioistuin on soveltanut väärinkäytön tai oikeuksien väärinkäytön kieltoa 1970-luvulta lähtien useilla eri aineellisilla aloilla ja edellytyksin, jotka eivät ole mitenkään ominaisia näille aloille. (26) Tämä kyseisen käsitteen laaja-alainen käyttö vahvistaa sillä olevan ”yleinen luonne, joka on luonteenomainen yleisille oikeusperiaatteille”. (27)

49.

Toiseksi useisiin kuudennen arvonnalisäverodirektiivin säännöksiin, 13 artiklan B kohta mukaan lukien, on sisältynyt nimenomaisia viittauksia väärinkäytön estämiseen vuodesta 1977 lähtien. (28) Siten jo tarkasteltaessa kuudennen arvonnalisäverodirektiivin säännöksiä tulee tuskin yllätyksenä, että mainitun direktiivin systematiikkaan liittyy kiinteästi veronkierron ja väärinkäytön kielto. Yleisemmällä tasolla lainsäätäjät myös nimenomaisesti puolsi lain väärinkäytön kieltoa yli kaksi vuosikymmentä sitten asetuksessa N:o 2988/95 unionin taloudellisten etujen suojaamiseen liittyvänä vaatimuksena. (29)

50.

Kolmanneksi edellä mainittuun asetukseen sisältyvässä kiellossa asetettiin väärinkäytön toteamiselle kaksi edellytystä: objektiivinen edellytys (täyttykö lainsäädännön tavoite) ja subjektiivinen edellytys (liiketoimien keinotekoinen luonne). (30) Vuonna 2000 (siis ennen pääasian tosiseikkojen tapahtumahetkeä) yhteisöjen tuomioistuin oli jo yksilöinyt tuomiossaan Emsland-Stärke täsmälleen samat edellytykset kuin ne, joihin yleinen lain väärinkäytön kiello perustuu. Kun se vahvisti vuonna 2006 tuomiossa Halifax ym., että näitä edellytyksiä sovelletaan myös arvonlisäveron alalla, se ei muuttanut niitä mitenkään. (31)

51.

Kuten edellä jo todettiin, (32) lain väärinkäytön kieltävän periaatteen soveltamisessa on eroja eri aloilla. Tuomiossa Halifax ym. nimittäin vahvistettiin ensimmäisen kerran nimenomaisesti tämän periaatteen edellytykset ja soveltaminen arvonlisäveron alalla. Kun otetaan huomioon kaikki edellä tarkastellut seikat, kyseessä ei silti varmastikaan ollut silloisesta oikeuskäytännöstä poikkeava yllättävä tai vallankumouksellinen tulkinta tästä periaatteesta. Se oli myös johdonmukainen kuudenteen arvonlisäverodirektiiviin ja unionin taloudellisten etujen suojaamisesta annettuun asetukseen jo sisältyvien väärinkäytön estämistä koskevien viittausten kanssa.

52.

Tuomion ajallisten vaikutusten rajoittaminen on neljänneksi haasteellista oikeuden tai lain objektiivisuuden kannalta. (33) Päätös rajoittaa tuomion ajallisia vaikutuksia olisi siten tehtävä ainoastaan kyseisessä tuomiossa. Koska tällaista rajoitusta ei tehty tuomiossa Halifax ym. itsessään, on vaikea nähdä, miksi se olisi tehtävä vuosikymmen tuomion jälkeen ja toisen asian yhteydessä, todella poikkeuksellisia olosuhteita lukuun ottamatta.

53.

Viidenneksi, kuten edellä mainittiin, (34) yksi tuomion ajallisten vaikutusten rajoittamisen edellytyksistä on se, että siitä hyötymään pyrkivät osapuolet toimivat vilpittömässä mielessä. On totta, ettei vilpillinen mieli ole erillinen edellytys väärinkäytön toteamiselle (eikä myöskään ole viitteitä siitä, että valittajat olisivat toimineet vilpillisesti). Sikäli kuin väärinkäytön toteamisen objektiiviset ja subjektiiviset edellytykset täyttyvät, vaikuttaa kuitenkin jokseenkin epäjohdonmukaiselta katsoa, että verovelvollinen toimi tästä huolimatta täysin vilpittömässä mielessä, jotta näin oikeutetaan unionin tuomioistuimen tuomion ajallisten vaikutusten rajoittamisen muodostama poikkeuksellinen toimenpide.

54.

Kuten unionin tuomioistuin on jo vahvistanut, tapauksissa, joissa väärinkäytön edellytykset täyttyvät, verovelvollinen ei voi vedota oikeusvarmuuteen tai luottamuksensuojaan oikeuttaakseen jotenkin tällaisen väärinkäytön. (35)

55.

En näin ollen näe mitään syytä rajoittaa tuomion Halifax ym. ajallisia vaikutuksia käsiteltävän asian osalta.

4. Päätelmä

56.

Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisua pyytäneen

tuomioistuimen ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen seuraavasti:

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännösten ja sen kansallisten täytäntöönpanotoimenpiteiden tulkinnassa on otettava huomioon lain väärinkäytön arvonlisäveron alalla kieltävä unionin oikeuden yleinen periaate. Tämä pätee myös

—

vaikkei ole toteutettu kansallisia toimenpiteitä, niin lainsäädännöllisiä kuin tuomioistuintoimia, joilla tämä periaate ”pannaan täytäntöön”

—

ennakkoratkaisua pyytäneessä tuomioistuimessa vireillä olevan kaltaisissa asioissa, joissa merkitykselliset liiketoimet suoritettiin ennen tuomion Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121) antamista 21.2.2006.

C. Neljäs ja seitsemäs kysymys: edellytykset lain väärinkäyttöä arvonlisäveron alalla koskevan periaatteen soveltamiselle

57.

Neljännellä ja seitsemännellä kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyytää ohjeita lain väärinkäytön toteamisen edellytyksistä. Vaikka on viime kädessä kansallisen tuomioistuimen asia todeta näiden edellytysten täytyminen, (36) unionin tuomioistuin voi avustaa selventämällä, miten näitä edellytyksiä olisi tulkittava ja sovellettava.

1. Kaksi edellytystä lain väärinkäytön toteamiselle arvonlisäveroa koskevissa asioissa

58.

Jotta väärinkäytön olemassaolo voidaan todeta, jäsenvaltion veroviranomaisella on todistustaakka sen osoittamisessa, että kaksi edellytystä täyttyy.

59.

Ensinnäkin on oltava ilmeistä, 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” (jäljempänä objektiivinen edellytys). Toisaalta ”edellytyksenä on myös se, että kaikista objektiivisista seikoista ilmenee, että kyseessä olevien toimien keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen” (jäljempänä subjektiivinen edellytys”). (37)

60.

Nämä kaksi edellytystä ovat erillisiä, erilaisia ja kumulatiivisia. Tämä käy mielestäni selvästi ilmi tavasta, jolla ne yleensä esitetään unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä ja jolla niitä tulkitaan yksittäistapauksen tosiseikkojen valossa. Objektiivinen edellytys liittyy lainsäätäjän antaman lainsäädännön tarkoitukseen ja siihen, onko se saavutettu. Subjektiivinen edellytys liittyy suoritettujen liiketoimien käytännön tarkoitukseen. Tarkastelen näitä kahta edellytystä seuraavaksi vuorotellen.

2. Objektiivinen edellytys: onko verotuksellinen etu ”asianomaisten säännösten” tarkoituksen

vastainen?

61.

Seitsemännessä kysymyksessä tiedustellaan, ovatko valittajat saaneet kansallisen lainsäädännön ja kuudennen arvonlisäverodirektiivin tarkoituksen vastaista verotuksellista etua. Unionin tuomioistuin on toimivaltainen vastaamaan tähän kysymykseen vain siltä osin kuin se koskee direktiivin tarkoitusta.

62.

Alustavana huomautuksena on syytä todeta, että veroviranomaiselle voi tulla kiusaus pitää kuudennen arvonlisäverodirektiivin tarkoituksena varojen siirtämistä veronmaksajilta valtiolle. Mikä tahansa verovarojen väheneminen ja siten mikä tahansa ”verotuksen optimointi” olisi näin ollen tällaisen verolainsäädännön yleisen tarkoituksen vastainen.

63.

Tällainen väite on selvästi virheellinen. Unionin tuomioistuin on useasti vahvistanut, että ”elinkeinonharjoittajan valinta verottomien liiketoimien ja verollisten liiketoimien välillä voi perustua moniin eri seikkoihin, joihin kuuluvat muun muassa objektiiviseen arvonlisäverojärjestelmään liittyvät verotukselliset näkökohdat – – verovelvollisella on päinvastoin oikeus järjestää toimintansa verorasitustaan keventävällä tavalla”. (38)

64.

Toisin sanoen ei ole oikeudellista velvollisuutta maksaa suurinta mahdollista määrää veroja. Tavoite, jota Halifax-arvioinnin objektiivinen edellytys koskee, ei siten voi olla pelkästään kaiken verolainsäädännön yleinen tarkoitus eli verojen kantaminen. Mikä sitten voisi olla erityinen tarkoitus tässä yhteydessä?

a) ”Asianomaisten säännösten” tarkoitusta koskeva oikeuskäytäntö

65.

Esitän aluksi kysymyksen sanamuodosta yhden perustavan huomion, jolla on keskeinen merkitys jäljempänä esitettävien perustelujen kannalta: oikeuskäytännössä ei viitata yleisesti ”direktiivin” vaan sen ”asianomaisten säännösten” tarkoituksen saavuttamatta jäämiseen. (39) Tämän vahvistaa laajasti tapa, jolla unionin tuomioistuin on soveltanut tätä edellytystä käytännössä. (40) Objektiivisen edellytyksen täyttymisen toteaminen edellyttää näin ollen lähtökohtaisesti i) asianomaisten säännösten ja ii) niiden tarkoituksen yksilöimistä sekä iii) sen osoittamista, ettei tätä tarkoitusta ole saavutettu. (41)

66.

Oikeuskäytännön tarkempi tarkastelu paljastaa, että edellä esitettyä tarkoituksen arviointiperustetta on käytetty hieman eri tavoin. Havainnollistaakseni tätä seikkaa ja pohjustaakseni asianomaisten säännösten tarkoituksen arvioimista käsiteltävässä asiassa esitän seuraavaksi kolme esimerkkiä arvonlisäverotuksen alalta: tuomion Halifax ym., tuomion Part Service ja tuomion WebMindLicences. (42)

67.

Tuomiossa Halifax ym. huoli väärinkäytöstä perustui lähinnä liiketoimien toteuttamiseen siten, että

Halifax-konserniin kuuluvat yhtiöt oli vapautettu myyntiin sisältyvästä arvonlisäverosta ja ne saattoivat silti vähentää kaiken ostoihin sisältyvän arvonlisäveron näiden liiketoimien osalta. Yhteisöjen tuomioistuin tulkitsi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artiklan 2, 3 ja 5 kohtaa siten, että oikeus vähentää ostoihin sisältyvä arvonlisävero, luettuna verotuksen neutraalisuuden periaate huomioon ottaen, edellyttää yhteyttä aikaisemmassa vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen ja myöhemmässä vaihdannan vaiheessa toteutetun liiketoimen välillä. (43) Olisi näiden säännösten tavoitteiden vastaista, jos verovelvolliset voisivat vähentää koko ostoihin sisältyvän arvonlisäveron, vaikka ne eivät olisi voineet vähentää tavanomaisiin liiketoimiinsa liittyen minkään kyseisen vähennysjärjestelmän säännösten mukaisen liiketoimen perusteella kyseistä arvonlisäveroa. (44)

68.

Tuomiossa Part Service (45) tarkastellussa tapauksessa asianomaiset yritykset olivat jakaneet ajoneuvojen leasing sopimukset erillisiin osiin (mukaan lukien vakuutus, rahoitus, välitys ja vuokraus). Unionin tuomioistuin tukeutui sääntöön, jonka mukaan tilanteessa, jossa on useita mahdollisesti erillisiä liiketoimia, niitä on tästä huolimatta arvioitava yhdessä silloin, kun jo ”pelkän objektiivisen tarkastelun päätteeksi todetaan, että yksi tai useampi osatekijä muodostaa pääasiallisen suorituksen”. (46) Tällaisissa tapauksissa suoritusten kohteleva erillisinä arvonlisäverotuksessa olisi ”vastoin kuudennen direktiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohdan tavoitetta, jona on kaiken sen verottaminen, mikä muodostaa suoritusten vastaanottajalta saadun tai saatavan vastikkeen”. (47)

69.

Tuomiossa WebMindLicences (48) tarkastellussa tapauksessa asianomaiset yritykset olivat suorittaneet useita liiketoimia siten, että ensi näkemältä kyseessä olleet lisenssit oli myönnetty Portugalista eikä Unkarista (viimeksi mainitussa oli käytössä paljon korkeampi arvonlisäverokanta tämän tyyppisille liiketoimille). Mainitussa tuomioissaan unionin tuomioistuin keskittyi niiden direktiiviin 2006/112 sisältyvien säännösten, joissa määritellään palvelujen suorituspaikka, tarkoitukseen. (49) Se katsoi, ettei kyseessä ole väärinkäyttö, jos palvelut tosiasiaisesti suoritettiin Portugalista käsin. ”Toisin on sitä vastoin silloin, kun palvelut tosiasiallisesti suoritetaan [Unkarissa].”

70.

Kaikissa edellä mainituissa tapauksissa on siten selvää, että niissä tarkasteltiin sovellettavan direktiivin erityisten säännösten tarkoitusta, ja se on todellakin otettava huomioon, jotta voidaan määrittää, täyttyykö objektiivinen edellytys.

b) Komission ehdottama näiden kahden edellytyksen yhdistelmä

71.

Kirjallisissa huomautuksissa ei missään kohden todeta selvästi ja nimenomaisesti, mitä mahdollisen väärinkäytön toteamisessa käytettävät asianomaiset säännökset tässä tapauksessa ovat.

72.

Komissio viittasi istunnossa useisiin käsiteltävän asian kannalta merkityksellisiin arvonlisäveroa koskeviin säännöksiin ja mainitsi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 2 artiklan 1 alakohdan, 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan ja 13 artiklan B kohdan g alakohdan. Komissio lisäksi totesi

istunnossa, että näiden säännösten tarkoituksena on varmistaa ”asianmukainen soveltaminen” tai liiketoimien ”tavanomainen verokohtelu”.

73.

Olen samaa mieltä siitä, että mainittuja säännöksiä sovelletaan käsiteltävässä asiassa. (50) En kuitenkaan pidä komission toteamusta niiden tarkoituksesta vakuuttavana. Komission väite on yksinkertaisesti kehäpäätelmä.

74.

On tietysti suotavaa, että kaikkia kuudennen arvonlisäverodirektiivin säännöksiä sovelletaan oikein siten, että liiketoimet saavat tavanomaisen verokohtelun. Käsiteltävässä asiassa on kuitenkin kyse juuri siitä, mitä oikea arviointi tarkoittaa. Käsiteltävässä asiassa tämä koko kysymys tulee esille sen vuoksi, että arviointi on ”teknisesti” asianmukainen. Tuomion Halifax ym. sanamuotoa lainatakseni kaikkien liiketoimien osalta on muodollisesti noudatettu ”kuudennen direktiivin – – asianomaisissa säännöksissä säädettyjä edellytyksiä”. (51)

75.

Kun komissiolta tiedusteltiin tätä seikkaa istunnossa, se selvensi tarkoittaneensa sitä, että asianomaisten säännösten tarkoituksena on todellisen, aineellisen toiminnan verottaminen. Koska lyhyt- ja pitkäaikaiset vuokrasopimukset eivät olleet todellisia vaan keinotekoisia, ne olisi jätettävä huomiotta.

76.

Oletan hetken, että komissio on oikeassa ja näiden säännösten tarkoituksena on todellisten, aineellisten liiketoimien verottaminen. Jos asia on näin, käytännössä painopiste siirtyy kokonaan tuomiossa Emsland-Stärke ja tuomiossa Halifax ym. kehitetyn väärinkäytön arvioinnin toiseen, keinotekoisuutta koskevaan tai subjektiiviseen edellytykseen. Jos tämä edellytys täyttyy ja liiketoimi on todellakin keinotekoinen (eikä todellinen tai aineellinen), arvonlisäverosäännösten soveltamisella näihin liiketoimiin ei sitäkään suuremmalla syyllä voida saavuttaa niiden tarkoitusta. (52)

77.

Siitä, mitkä liiketoimet ovat todellisia tai aineellisia ja mitkä sitä vastoin ovat keinotekoisia tai epäuskottavia, tulee täysin ratkaiseva kysymys. Nämä kaksi edellytystä sulautuvat siis yhteen.

78.

Tähän lähestymistapaan liittyy nähdäkseni useita huomattavia ongelmia. Tarkastelen lähemmin niistä neljää.

79.

Ensinnäkin se käytännössä syrjäyttää kokonaan Halifax-arvioinnin ensimmäisen vaiheen. En pidä tätä oikeana lähestymistapana, mutta jos se on sitä, on tärkeää todeta se nimenomaisesti. Esimerkiksi tuomiossa Halifax ym. vahvistettiin, että ”kuten yhteisöjen tuomioistuin on moneen otteeseen muistuttanut, yhteisön lainsäädännön on kuitenkin oltava yksiselitteistä ja yksityisten oikeussubjektien on voitava ennakoida sen soveltaminen – –. Oikeusvarmuutta on noudatettava erityisen tiukasti silloin, kun on kyse sääntelystä, joka saattaa saada aikaan taloudellisia rasitteita, jotta ne, joita asia koskee, voivat saada selville tarkasti, minkä laajuisia näille tällä tavoin asetetut

velvoitteet ovat.” (53)

80.

On aivan selvää, että lain väärinkäytön kieltävän periaatteen sekä laillisuusperiaatteen ja oikeusvarmuuden periaatteen välillä vallitsee jännite. Siten on tärkeää, että sen edellytykset ovat mahdollisimman selvät. (54) Huomautan myös, että edellä esitetyt perustelut, jotka oikeuttavat tuomion Halifax ym. soveltamisen suoraan vireillä oleviin asioihin, perustuivat osittain siihen käsitykseen, että väärinkäytön toteamisen edellytykset olivat selviä ainakin vuodesta 2000 eli tuomion Emsland-Stärke antamisesta lähtien. (55) Jos mainitussa tuomiossa muotoillut kaksi edellytystä nyt sulautuvat yhdeksi, tämä perusta ei ole mielestäni enää kestävä.

81.

Toiseksi, vaikka katsottaisiinkin, että näitä kahta edellytystä sovelletaan edelleen teknisesti (56) huolimatta siitä, että keinotekoisuus on määrittävä tekijä niissä molemmissa, tällainen lähestymistapa ei mielestäni ole ainakaan helposti sovitettavissa yhteen aiemmassa oikeuskäytännössä, kuten tuomiossa Halifax ym., tuomiossa Part Service ja tuomiossa WebMindLicences, (57) omaksutun lähestymistavan kanssa, jossa yksilöitiin selkeämmin kyseessä olevat säännökset ja niiden tarkoitus.

82.

Kolmanneksi nämä kaksi edellytystä muotoiltiin ensimmäisen kerran tuomiossa Emsland-Stärke. Mainitussa asiassa, ja yleisimmässä muodossaan myöhemmissä asioissa, nämä edellytykset ovat käytännössä ”kopioita” unionin taloudellisten etujen suojaamisesta annettuun asetukseen N:o 2988/95 sisältyvässä, veronkierron estämistä koskevassa säännöksessä esitetyistä edellytyksistä. (58) Tämä voi olla pelkkää spekulointia, mutta on ehkä järkevää olettaa, että tätä säännöstä olisi sovellettu tuomiossa Emsland-Stärke, jos mainittua asetusta olisi voitu soveltaa ajallisesti. (59) Unionin tuomioistuin on nimittäin pitänyt siitä lähtien asetuksen N:o 2988/95 4 artiklan 3 kohtaa ja väärinkäytön kahta edellytystä toistensa vastineina. (60) Jo muutoinkin erittäin monimutkaisella alalla väärinkäytön arvioinnin kehittyminen komission ehdottamalla tavalla – joka merkitsee objektiivisen ja subjektiivisen edellytyksen sulautumista – nostaisi esille hankalia kysymyksiä siitä, miten asetuksen ja periaatteen on tarkoitus toimia tulevaisuudessa vuorovaikutuksessa.

83.

Lain väärinkäytön arvonlisäveron alalla kieltävän periaatteen edellytysten soveltamista on väistämättä mukautettava jossain määrin niillä eri aloilla, joihin sitä sovelletaan. Katson kuitenkin, että on entistäkin vaikeampaa (ehkä jopa mahdotonta) sovittaa yhteen väärinkäytön käsitettä, sellaisena kuin se on määritelty uudelleen ehdotetulla tavalla (keinotekoisuuden arviointi), muissa tapauksissa sovellettavan väärinkäytön käsitteen kanssa. Siten vapaata liikkuvuutta ja kansalaisuutta koskevissa tapauksissa keinotekoisuudelle ei ole useinkaan annettu ratkaisevaa merkitystä, vaan sitä on käytännössä pidetty lähes merkityksettömänä. (61)

c) Tarkoituksen noudattamisen arviointi käsiteltävässä asiassa

84.

Edellä esitetty huomioon ottaen ehdotan, että komission esittämä lähestymistapa hylätään ja että omaksutaan sen sijaan lähestymistapa, joka kuvastaa paremmin unionin tuomioistuimen olemassa olevaa oikeuskäytäntöä.

85.

Käsiteltävässä asiassa väitetty väärinkäyttö muodostuu i) omaisuuden ensimmäistä luovutusta ja ii) myöhempien luovutusten verosta vapauttamista koskevien edellytysten (jotka ovat itse asiassa saman kolikon kaksi puolta) keinotekoisesta täyttämisestä.

86.

Näin ollen on tarpeen tarkastella sen tarkoitusta, että arvonlisäveroa kannetaan ”ennen – – ensimmäistä käyttöönottoa” suoritettavista luovutuksista ja että ne vapautetaan myöhemmin verosta, kuten ilmenee kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdasta ja 13 artiklan B kohdan g alakohdasta.

87.

Peruslähestymistapa arvonlisäveron kantamiseen omaisuuden siirroista voidaan tiivistää karkeasti seuraavasti: ensimmäistä myyntiä verotetaan, muut vapautetaan verosta. Tämän taustalla olevaa tarkoitusta selvennetään komission alkuperäisessä ehdotuksessa ja unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä.

88.

Komission alkuperäiseen ehdotukseen liitetyissä perusteluissa todettiin, että ”uusien rakennusten rakentamisesta ja myynnistä on kannettava veroa, toimipa myyjä missä ominaisuudessa tahansa. Uusien ja vanhojen rakennusten erottamiseen liittyvien vaikeuksien ratkaisemiseksi ensimmäisen käyttöönoton käsitettä on käytetty sen ajankohdan määrittämiseksi, jona rakennus poistuu valmistusprosessista ja siitä tulee kulutuksen kohde, toisin sanoen kun sen omistaja tai vuokralainen alkaa käyttää rakennusta”. Perusteluissa viitataan lisäksi kiinteistöjen ”kuluttamiseen” niiden ensimmäisen käyttöönoton seurauksena ja siihen mahdollisuuteen, että kiinteistö ”palaa kaupalliseen kiertoon” tai ”kaupallistetaan uudelleen”. (62)

89.

Tästä sanamuodosta ilmenee, että ensimmäisen käyttöönoton käsite rinnastetaan siihen, että kiinteistö poistuu valmistusprosessista, siitä tulee kulutuksen kohde tai että se tulee kaupalliseen kiertoon.

90.

Tuomiossaan *Goed Wonen* yhteisöjen tuomioistuin kuvasi tätä poikkeusta samankaltaisin ilmaisin ja totesi, että ”samoin kuin sen, että uusi rakennus myydään edelleen sen jälkeen, kun se on ensimmäistä kertaa luovutettu kuluttajalle, eli rakennuksen valmistusprosessin päätyttyä, kiinteän omaisuuden vuokrauksen on siis periaatteessa oltava arvonlisäverotonta” (kursivointi tässä). (63)

91.

Kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan ja 13 artiklan B kohdan g alakohdan yhdessä soveltamisen tarkoitus voidaan siten muotoilla uudelleen siten, että arvonlisäveroa sovelletaan, kun kiinteä omaisuus tulee kaupalliseen kiertoon ensimmäisen kerran.

92.

Pääasiassa kuvatun kaltainen siirto ei nähdäkseni vastaa tätä tarkoitusta.

93.

Tämän päätelmän taustalla on useita eri tekijöitä, etenkin seuraavat (perustuen siihen, miten ymmärrän ennakkoratkaisupyyntöni): i) se, että pitkäaikainen vuokrasopimus tehtiin valittajien määräysvallassa olevan yksikön kanssa, että ii) pitkäaikainen vuokrasopimus purettiin hyvin pian sen allekirjoittamisen jälkeen ja lyhyessä ajassa verrattuna sen kokonaiskestoon ja että iii) tämän lyhyen ajanjakson aikana kiinteistöt oli vuokrattu takaisin valittajille lyhytaikaisen vuokrasopimuksen muodossa, mistä seuraa, etteivät valittajat tosiasiallisesti koskaan luovuttaneet määräysvaltaa kiinteistöihin, joten kun otetaan huomioon kaikki olosuhteet, kyseiset kiinteistöt eivät ilmeisestikään poistuneet valmistusprosessista.

94.

Edellä esitetty huomioon ottaen ja jollei kansallisen tuomioistuimen lopullisesta arvioinnista muuta johdu, pääasiassa kyseessä olevien kaltaisissa tapauksissa toisiinsa sidoksissa olevien osapuolten välisen pitkäaikaisen vuokrasopimuksen, joka puretaan hyvin pian sen tekemisen jälkeen ja ilman että kiinteistöä käytetään, pitäminen luovutuksena ennen ensimmäistä käyttöönottoa olisi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan ja 13 artiklan B kohdan g alakohdan tarkoituksen vastaista.

3. Subjektiivinen edellytys: oliko keskeinen tarkoitus verotuksellisen edun saaminen?

95.

Kun tarkastellaan subjektiivista edellytystä, ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen neljännessä kysymyksessä tiedustellaan lähinnä, pitäisikö tätä keskeistä tarkoitusta määritettäessä myyntiä edeltäneitä liiketoimia tarkastella erikseen vai osana liiketoimien muodostamaa kokonaisuutta.

96.

On hyödyllistä aloittaa tarkastelemalla lähemmin keskeisen tarkoituksen merkitystä.

97.

Subjektiivinen arviointiperuste esitetään monin eri tavoin oikeuskäytännössä. "Keskeisen päämäärän" (64) lisäksi joissain tuomioissa käytetään ilmaisuja "toteutettu ainoastaan [perusteettoman] veroedun saamiseksi" (65) tai "ainoana tarkoituksena" (66) on tällaisen edun saaminen. (67) Toisissa taas yhdistyvät nämä kaksi: "keskeinen päämäärä on verotuksellisen edun saaminen". (68) Osassa viitataan siihen, ettei liiketoimia toteuteta "tavanomaisen" liiketoiminnan yhteydessä. (69)

98.

Kaikilla näillä subjektiivisen arviointiperusteen eri ilmaisuilla on yhteinen teema. Niissä kaikissa kysytään: onko tähän mitään muuta taloudellista syytä kuin verojen alentaminen? Rima on asetettu niissä eri korkeudelle.

99.

Tuomiossa Part Service katsottiin, että kyseessä voi olla väärinkäyttö, jos liiketoimen "keskeinen"

päämäärä on verotuksellisen edun saaminen. (70) Tämä viittaa mahdollisesti hyvin laajaan väärinkäytön käsitteeseen. Sitä vastoin tuomiossa Halifax ym. ja Weald Leasing katsottiin, ettei kyseessä ole väärinkäyttö, "kun kyseessä oleville toimille voi olla jokin muu peruste kuin pelkkä verotuksellisten etujen saaminen" (kursivointi tässä). (71) Tuomiossa Cervati ja Malvi väärinkäyttö edellytti, ettei liiketoimilla "ollut minkäänlaista taloudellista ja kaupallista oikeuttamisperustetta". (72)

100.

Viimeksi mainitut tuomiot, joissa käytännössä omaksutaan suppeampi lähestymistapa väärinkäytön käsitteeseen, ovat vallitsevammassa asemassa. Niissä myös esiintyvät yleisemmin käytetyt sanamuodot "keskeinen päämäärä", "ainoa tarkoitus" tai "täysin keinotekoiset" järjestelyt.

101.

Subjekttiivista arviointiperustetta on mielestäni sovellettava suppeasti tuomiossa Halifax ym. ja tuomiossa RBS Deutschland Holdings omaksutun lähestymistavan mukaisesti. Jos kyseessä olevilla liiketoimilla voi olla jokin muu taloudellinen oikeuttamisperuste kuin verotuksellisen edun saaminen, arviointiperuste ei täyty. Tämä lähestymistapa kuvastaa suurta osaa oikeuskäytännöstä, minkä lisäksi se on laillisuusperiaatteen mukainen, (73) jota "on noudatettava erityisen tiukasti silloin, kun on kyse sääntelystä, joka saattaa saada aikaan taloudellisia rasitteita, jotta ne, joita asia koskee, voivat saada selville tarkasti, minkä laajuisia näille tällä tavoin asetetut velvoitteet ovat". (74)

102.

Pitäen mielessä tämän keskeinen tarkoitus ?lähestymistavan siirryn nyt tarkastelemaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen neljännessä kysymyksessä esille otettua nimenomaista seikkaa, nimittäin sitä, minkä liiketoimien keskeinen tarkoitus on kyseessä.

103.

Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ehdottaa kahta vaihtoehtoa: joko i) myyntiä edeltäneet liiketoimet tai ii) myyntiä edeltäneet liiketoimet ja lopullinen myynti yhdessä tarkasteltuina.

104.

Jälkimmäinen on mielestäni joka tapauksessa väärä viitekehys. On nähdäkseni selvää, että lukuun ottamatta tapauksia, joissa on kyse veropetoksesta (jota ei väitetä tapahtuneen käsiteltävässä asiassa), jos verkko heitetään tarpeeksi laajalle siten, että se käsittää koko rakennusprosessin ja kiinteistön myöhemmät vaiheet, voidaan aina löytää jokin muu taloudellinen oikeuttamisperuste kuin "pelkkä" verotuksellisen edun saaminen. Tällainen lähestymistapa estäisi käytännössä subjektiivisen edellytyksen täyttymisen kaikissa tapauksissa.

105.

Siten käsiteltävän asian yhteydessä yksi tai useampi myyntiä edeltänyt liiketoimi on todennäköisesti merkityksellinen liiketoimi. Kun asiaa tarkastellaan tätä yleistä huomautusta laajemmin, nähdäkseni on viime kädessä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia määrittää se liiketoimi tai ne liiketoimet, jonka tai joiden osalta keskeistä tarkoitusta olisi etsittävä, ja se, mikä tämä keskeinen tarkoitus on.

106.

Näin tehdessään ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on kuitenkin ”otettava huomioon kaikki kyseisen yksittäistapauksen tosiseikat ja olosuhteet, myös – – edeltäneet ja sitä seuranneet liiketoimet – –”. (75) Toisin sanoen, voidakseen ymmärtää täysin myyntiä edeltäneiden liiketoimien keskeisen tarkoituksen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkasteltava tosiseikkoja ja olosuhteita laajemmin.

107.

Käsiteltävässä asiassa on nimittäin niin, että jos myyntiä edeltäneet liiketoimet irrotettaisiin kokonaan laajemmasta asiayhteydestään, ei olisi mitään verotuksellista etua vaan pikemminkin verorasite (koska etu on suhteellinen ja syntyy vain myöhemmän kolmansille osapuolille myymisen vuoksi).

4. Päätelmä

108.

Edellä esitetty huomioon ottaen ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen neljänteen ja seitsemänteen kysymykseen seuraavasti:

Neljäs kysymys

Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa keskeistä tarkoitusta ei pitäisi etsiä myyntiä edeltäneistä liiketoimista ja lopullisesta myynnistä yhdessä tarkasteltuina. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia on määrittää se myyntiä edeltänyt liiketoimi tai ne myyntiä edeltäneet liiketoimet, jonka tai joiden osalta on tarkoituksenmukaisinta arvioida keskeistä tarkoitusta arvonlisäverolainsäädännön mahdollisen väärinkäytön toteamiseksi.

Seitsemäs kysymys

Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa tapauksissa, joissa

–

verovelvollinen ja toinen, siihen sidoksissa oleva verovelvollinen tekevät pitkäaikaisen vuokrasopimuksen,

–

kyseinen vuokrasopimus puretaan hyvin pian sen allekirjoittamisen jälkeen eli lyhyessä ajassa verrattuna sopimuksen kokonaiskestoon ja

–

tämän lyhyen ajanjakson aikana kiinteistöt oli vuokrattu takaisin verovelvolliselle sillä seurauksella, ettei pitkäaikaisen vuokrasopimuksen tehnyt verovelvollinen tosiasiallisesti koskaan luovuttanut määräysvaltaa kiinteistöihin,

olisi kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan ja 13 artiklan B kohdan g alakohdan tarkoituksen vastaista kohdella pitkäaikaista vuokrasopimusta kyseisen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna, ennen ensimmäistä käyttöönottoa toteutettuna luovutuksena.

D. Kolmas kysymys: liiketoimien uudelleenmäärittely ja ?arviointi

109.

Kolmannella kysymyksellään ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelelee lähinnä, miten merkitykselliset liiketoimet on määriteltävä uudelleen, jos lain väärinkäytön kieltävää periaatetta sovelletaan käsiteltävässä asiassa.

110.

Kun lain väärinkäytön kieltävän periaatteen loukkaaminen on todettu, tähän liittyvät toimet on määriteltävä uudelleen siten, että tilanne palautetaan sellaiseksi kuin se olisi ollut, jos tämän väärinkäytön muodostavia toimia ei olisi ollut. (76) Uudelleenmäärittely ei kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin on tarpeen arvonlisäveron oikean kannon varmistamiseksi ja veronkierron estämiseksi. (77)

111.

Ensinnäkin on näin ollen ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia määrittää ensimmäiseen, toiseen, neljänteen ja seitsemänteen kysymykseen annettavissa vastauksissa esitettyjen ohjeiden perusteella, muodostivatko pääasiassa kyseessä olevien liiketoimien tietyt osatekijät väärinkäytön.

112.

Jos näin todellakin on, kyseisen tuomioistuimen olisi toiseksi määriteltävä nämä liiketoimet uudelleen palauttaakseen tilanteen, joka olisi vallinnut, ellei väärinkäyttöä merkitseviä osatekijöitä olisi esiintynyt.

113.

Jos kansallinen tuomioistuin siis esimerkiksi katsoo, että myyntiä edeltäneet liiketoimet merkitsivät lain väärinkäytön kieltävän periaatteen loukkaamista, nämä liiketoimet olisi jätettävä huomiotta valittajien arvonlisäverovelvollisuutta arvioitaessa.

114.

Ennakkoratkaisupyyntönsä esitettyjen tosiseikkojen perusteella, ja jollei ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen lopullisesta arvioinnista muuta johdu, kiinteistöjen myöhemmän myynnin katsottaisiin siinä tapauksessa muodostavan niiden ensimmäisen luovutuksen. Tätä myyntiä olisi arvioitava arvonlisäverotuksen kannalta sovellettavien kansallisten säännösten mukaisesti, luettuna unionin oikeuden ja erityisesti kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan ja 13 artiklan B kohdan g alakohdan valossa.

115.

Kun tarkastellaan ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen kolmannen kysymyksen institutionaalista ulottuvuutta, voidaan ainoastaan toistaa, että on kansallisen lainsäädännön asia määrittää toimielin, joka on toimivaltainen määrittelemään ja arvioimaan uudelleen merkityksellisiä liiketoimia, kansallisen menettelyllisen itsemääräämisoikeuden periaatteen mukaisesti ja vastaavuus- ja tehokkuusperiaatteita noudattaen.

116.

Edellä esitetty huomioon ottaen ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa kolmanteen kysymykseen seuraavasti:

—

Kun lain väärinkäytön kieltävän periaatteen loukkaaminen on todettu, tähän liittyvät toimet on määriteltävä uudelleen siten, että tilanne palautetaan sellaiseksi kuin se olisi ollut, jos tämän väärinkäytön muodostavia toimia ei olisi ollut.

—

Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa tilanteissa, sikäli kuin myyntiä edeltäneet liiketoimet jätetään huomiotta lain väärinkäytön kieltävän periaatteen perusteella ja kiinteistöjen myöhempien myyntien katsotaan siten muodostavan niiden ensimmäisen luovutuksen, näitä myyntejä olisi arvioitava arvonlisäverotuksen kannalta sovellettavien kansallisten säännösten mukaisesti, luettuna unionin oikeuden ja erityisesti kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan ja 13 artiklan B kohdan g alakohdan valossa.

E. Viides, kuudes ja kahdeksas kysymys: arvonlisäverolain 4 §:n 9 momentin yhteensopivuus kuudennen arvonlisäverodirektiivin kanssa

117.

Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen viides, kuudes ja kahdeksas kysymys perustuvat siihen oletamaan, että arvonlisäverolain 4 §:n 9 momentti ei ole yhteensopiva kuudennen arvonlisäverodirektiivin kanssa eikä sillä (näin ollen) panna direktiiviä täytäntöön.

118.

Yhteensopimattomuuden syy tai direktiivin täytäntöön panematta jättämisen luonne ei kuitenkaan ilmene ennakkoratkaisupyynnöstä tai unionin tuomioistuimessa esitetyistä kirjallisista ja suullisista huomautuksista.

119.

Jos direktiiviä ei ole pantu täytäntöön lainkaan, oikeustilanne on jossain määrin suhteellisen selkeä. Täytäntöönpanotoimenpiteitä ei ole toteutettu, ja kansallinen lainsäädäntö on siksi yhteensopimaton kuudennen arvonlisäverodirektiivin kanssa. Käsiteltävässä asiassa Irlanti sitä vastoin toteutti toimenpiteitä kuudennen arvonlisäverodirektiivin täytäntöön panemiseksi. Ei myöskään ole väitetty, että poikkeuksetta kaikissa käytännössä mahdollisissa skenaarioissa arvonlisäverolain 4 §:n 9 momenttia soveltamalla ei ”saavuteta” direktiivissä tarkoitettua ”tulosta” (SEUT 288 artiklan sanamuotoa käyttäakseni). Näin ollen on mahdotonta todeta yleisesti ja yleispätevästi, että (osittainen) yhteensopimattomuus voidaan rinnastaa täytäntöönpanotoimien puuttumiseen.

120.

Näiden kysymysten lähempi tarkastelu edellyttäisi mielestäni parempaa käsitystä arvonlisäverolain 4 §:n 9 momentin väitetyn yhteensopimattomuuden luonteesta.

121.

Valittajat totesivat istunnossa, että heidän näkemyksensä mukaan yhteensopimattomuus johtui pääasiallisesti arvonlisäverolain 4 §:n 6 momentista. Tässä viimeksi mainitussa säännöksessä vapautetaan verosta kaikki kiinteän omaisuuden ensimmäiset luovutukset, jos ostoihin sisältyvää veroa ei voida saada takaisin. Valittajat katsovat, että tällainen vapautus ei ole yhteensopiva kuudennen arvonlisäverodirektiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan ja 13 artiklan B kohdan g alakohdan kanssa siltä osin kuin kyseisissä unionin säännöksissä edellytetään kaikkien kiinteän omaisuuden ensimmäisten luovutusten verottamista. Lisäksi, koska arvonlisäverolain 4 §:n 9 momentissa viitataan saman lain 4 §:n 6 momenttiin, jälkimmäisen yhteensopimattomuus kuudennen arvonlisäverodirektiivin kanssa tekee myös ensiksi mainitun yhteensopimattomaksi direktiivin kanssa.

122.

Vastapuoli ja Irlannin hallitus kiistävät tämän lainsäädännön tulkinnan. Ne esittävät kirjallisissa huomautuksissaan omat tulkintansa kyseisestä säännöksestä ja perustelut sille.

123.

Viidennen, kuudennen ja kahdeksannen kysymyksen osalta unionin tuomioistuin on näin ollen tilanteessa, jossa kansallisen tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnöstä on vaikea ymmärtää, mistä arvonlisäverolain 4 §:n 9 momentin yhteensopimattomuus kuudennen arvonlisäverodirektiivin kanssa täsmälleen ottaen koostuisi; Irlannin hallitus kiistää jyrkästi tällaisen hypoteettisen yhteensopimattomuuden. Jopa valittajilla on vaikeuksia selittää, mikä nimenomainen ongelma 4 §:n 9 momenttiin liittyy, lukuun ottamatta sitä, että siinä viitataan arvonlisäverolain 4 §:n 6 momenttiin. Vaikka hyväksyttäisiinkin valittajien selitys yhteensopimattomuudesta, minun on vaikea nähdä sen merkityksellisyyttä käsiteltävän asian kannalta, koska ostoihin sisältyvä vero voitiin tässä tapauksessa saada takaisin, kuten istunnossa vahvistettiin.

124.

Unionin tuomioistuimen tehtävä ei ole tulkita kansallista lainsäädäntöä. Sen tehtävä ei etenkään ole sovittelaa eri asianosaisten tulkintoja siitä tapauksissa, joissa väitetyn yhteensopimattomuuden ja/tai täytäntöönpanon laiminlyönnin luonne ja olemassaolo eivät ole selviä ja ne on kiistetty selkeästi.

125.

Edellä esitetty huomioon ottaen katson näin ollen, ettei unionin tuomioistuimella ole käytettävissään tarvittavia tosiseikkoja koskevia täsmällisiä tietoja, jotta se voisi antaa arvonlisäverolain 4 §:n 9 momentin ja kuudennen arvonlisäverodirektiivin väitetyn yhteensopimattomuuden luonteesta hyödyllisen vastauksen, joka ei perustu oletuksiin ja spekulointiin.

126.

Ehdotan siten, että viides, kuudes ja kahdeksas kysymys jätetään tutkimatta.

V. Ratkaisuehdotus

127.

Edellä esitetyn perusteella ehdotan, että unionin tuomioistuin vastaa Supreme Court of Irelandin esittämiin ennakkoratkaisukysymyksiin seuraavasti:

Ensimmäinen ja toinen kysymys

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY säännösten tulkinnassa on otettava huomioon lain väärinkäytön kieltävä unionin oikeuden yleinen periaate. Tämä pätee myös

Kolmas ennakkoratkaisukysymys

Kun lain väärinkäytön kieltävän periaatteen loukkaaminen on todettu, tähän liittyvät toimet on määriteltävä uudelleen siten, että tilanne palautetaan sellaiseksi kuin se olisi ollut, jos tämän väärinkäytön muodostavia toimia ei olisi ollut.

Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa tilanteissa, sikäli kuin myyntiä edeltäneet liiketoimet jätetään huomiotta lain väärinkäytön kieltävän periaatteen perusteella ja kiinteistöjen myöhempien myyntien katsotaan siten muodostavan niiden ensimmäisen luovutuksen, näitä myyntejä olisi arvioitava arvonlisäverotuksen kannalta sovellettavien kansallisten säännösten mukaisesti, luettuna unionin oikeuden ja erityisesti kuudennen neuvoston direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan ja 13 artiklan B kohdan g alakohdan valossa.

Neljäs ennakkoratkaisukysymys

Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tapauksessa keskeistä tarkoitusta ei pitäisi etsiä myyntiä edeltäneistä liiketoimista ja lopullisesta myynnistä yhdessä tarkasteltuina. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen asia on määrittää se myyntiä edeltänyt liiketoimi tai ne myyntiä edeltäneet liiketoimet, jonka tai joiden osalta on tarkoituksenmukaisinta arvioida keskeistä tarkoitusta arvonlisäverolainsäädännön mahdollisen väärinkäytön toteamiseksi.

Seitsemäs kysymys

Pääasiassa kyseessä olevan kaltaisissa tapauksissa, joissa

olisi kuudennen neuvoston direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan ja 13 artiklan B kohdan g alakohdan tarkoituksen vastaista kohdella pitkäaikaista vuokrasopimusta kyseisen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa tarkoitettuna, ennen ensimmäistä käyttöönottoa toteutettuna luovutuksena.

Viides, kuudes ja kahdeksas kysymys

Viides, kuudes ja kahdeksas kysymys jätetään tutkimatta.

(1) Alkuperäinen kieli: englanti.

(2) Tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121).

(3) Kyynikko (tai näkökulmasta riippuen realisti) saattaisi lisätä, että viimeksi mainittu on jopa edellytys ensiksi mainitun jatkuvalla olemassaololle.

(4) Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettu kuudes neuvoston direktiivi (EYVL 1977, L 145, s. 1).

(5) Korvattu nyt yhteisestä arvonlisäverojärjestelmästä 28.11.2006 annetulla neuvoston direktiivillä 2006/112/EY (EUVL 2006, L 347, s. 1).

(6) Tarkemmin ottaen yli 10 vuoden vuokraoikeuksia pidetään arvonlisäveron alaisina kiinteän omaisuuden luovutuksina. Jos vuokraoikeus kuitenkin annetaan alle 20 vuodeksi, arvonlisäveroa kannetaan myös palautuvasta oikeudesta.

(7) Tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 35 kohta).

(8) Ks. mm. tuomio 21.2.2006, University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, 52 kohta); tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 68 ja 69 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen); tuomio 22.12.2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, 25 kohta); tuomio 13.3.2014, SICES ym. (C-155/13, EU:C:2014:145, 29 ja 30 kohta) ja tuomio 14.4.2016, Cervati ja Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, 32 kohta). Ks. myös tuomio 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, 47 kohta).

(9) Tuomio 10.1.1985, Association des Centres distributeurs Leclerc ja Thouars Distribution (229/83, EU:C:1985:1, 27 kohta).

(10) Tuomio 3.12.1974, van Binsbergen (33/74, EU:C:1974:131, 13 kohta) ja tuomio 5.10.1994, TV10 (C-23/93, EU:C:1994:362, 21 kohta).

(11) Tästä epätavallisesta terminologisesta runsaudesta ks. esim. Cerioni, L., "The 'Abuse of Rights' in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of the ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion", European Business Law Review, osa 21, 2010, s. 783–813.

(12) Laajemmasta väärinkäytön luokittelusta sekä lain väärinkäytön ja oikeuksien väärinkäytön välisten erojen tarkastelusta ks. Saydé, A., Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market, Hart Publishing, Oxford, 2014, s. 16–31.

(13) Ks. esim. tuomio 23.9.2003, Akrich (C-109/01, EU:C:2003:491) ja tuomio 17.7.2014, Torresi (C-58/13 ja C-59/13, EU:C:2014:2088). Tästä seikasta ks. myös de la Feria, R., "Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC law through Tax", Common Market Law Review, osa 45, 2008, s. 395 ja 429.

(14) Unionin oikeuden eri aloilla olevien huomattavien erojen vahvistamisesta ks. esimerkiksi de la Feria, R. ja Vogenauer, S., (toim.), Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law? Hart Publishing, Oxford, 2011.

(15) Ks. vastaavasti tuomio 13.1.2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, 28 kohta) ja tuomio 18.7.2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, 63 kohta).

(16) Tuomio 6.3.2007, Meilicke ym. (C-292/04, EU:C:2007:132, 34 kohta).

(17) Ks. esim. Steiner, E., Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings across Jurisdictions, Springer International Publishing, Switzerland, 2015, s. 12 ja 13 ja Lang, M., "Limitation of temporal effects of CJEU judgments: Mission impossible for the governments of EU Member States" teoksessa Popelier, P. ym. (toim.), The Effects of Judicial Decisions in Time, Intersentia, Cambridge, 2014, s. 245.

(18) Lenaerts, K. ja Gutiérrez-Fons, J. A., "The Constitutional Allocation of Powers and General Principles of EU law", Common Market Law Review, osa 47, 2010, s. 1629 ja 1645–1649.

(19) Tästä näkökulmasta, joka pohjautuu vankasti käsitykseen unionin jäsenvaltioiden ylemmänasteisten tuomioistuinten ratkaisujen roolista, ks. esimerkiksi yleiset vertailevat tutkimukset teoksessa McCormick, D. N. ja Summers, R. S., (toim.), Interpreting Precedents: A Comparative Study, Ashgate Publishing, Dartmouth, 1997. Sitä vastoin se, missä yksittäistapauksessa lainsäädäntöä koskevien toteamusten esittäminen päättyy ja lainsäädännön antaminen alkaa, on kokonaan toinen, muttei mitenkään uusi, asia. Jo vuonna 1934 Arthur Goodhart viittasi siihen kysymyksenä, joka on hallinnut englantilaista ja amerikkalaista oikeudellista ajattelua vuosisatojen ajan (Goodhart, A. L., Precedent in English and Continental Law, Stevens and Sons, London, 1934, s. 14). Ks. myös Cross, R. ja Harris, J. W., Precedent in English Law, 4. painos, Clarendon Press, Oxford, 1991, s. 27–34.

(20) Ks. vastaavasti lain väärinkäytöstä arvonnäisäveron alalla tuomio 18.12.2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti ym. (C?131/13, C?163/13 ja C?164/13, EU:C:2014:2455, 54–60 kohta).

(21) Ks. esim. tuomio 8.4.1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, 72 kohta) ja tuomio 28.9.1994, Vroege (C?57/93, EU:C:1994:352, 21 kohta).

(22) Tuomio 8.4.1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, 74 kohta) ja tuomio 28.9.1994, Vroege (C?57/93, EU:C:1994:352, 21 kohta).

(23) Tuomio 28.9.1994, Vroege (C?57/93, EU:C:1994:352, 21 kohta). Ks. myös tuomio 12.10.2000, Cooke (C?372/98, EU:C:2000:558, 42 kohta). Yleisesti ks. esim. Dusterhaus, D., "Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure", Yearbook of European Law, 2016.

(24) Tuomio 23.5.2000, Buchner ym. (C?104/98, EU:C:2000:276, 40 kohta).

(25) Voitaisiin lisätä, ettei ongelma ole todellakaan uusi eikä koske pelkästään unionin oikeusjärjestystä. Vertailevasta yleiskatsauksesta ks. esim. edellä alaviitteessä 17 mainitut Steiner, E. tai Popelier, P. ym.

(26) Luettelosta esimerkeistä ks. julkisasiamies Póiares Maduron ratkaisuehdotus Halifax ym. (C?255/02, EU:C:2005:200, alaviite 41), tai asiaa koskevat luvut edellä alaviitteessä 14 mainitussa teoksessa de la Feria, R. ja Vogenauer, S. Kuten Schammo, P. toteaa, "oikeuksien väärinkäyttöä koskeva oikeuskäytäntö käsittää nyt yhteisön oikeuden koko kirjon" (Schammo, P., "Arbitrage and Abuse of Rights in EC Legal System", European Law Journal, osa 14, 2008, s. 359). Tai, Twitter-ystävällisemmin, joskaan ei ehkä täysin optimisesti: "väärinkäyttö on läsnä kaikkialla unionin oikeudessa" (edellä alaviitteessä 12 mainittu Saydé, A., s. 13).

(27) Tuomio 15.10.2009, Audiolux ym. (C?101/08, EU:C:2009:626, 50 kohta).

(28) Ks. myös 13 artiklan A kohta sekä 14 ja 15 artikla, joissa viitataan "veropetosten, veron kiertämisen ja muiden väärinkäytösten" estämiseen. Direktiivin 13, 14, 15, 27, 28 c ja 28 k artiklassa viitataan myös veron "kiertämiseen" (tosiseikkojen tapahtumahetkellä sovelletussa

versiossa).

(29) Euroopan yhteisöjen taloudellisten etujen suojaamisesta 18.12.1995 annetun neuvoston asetuksen (EY, Euratom) N:o 2988/95 (EYVL 1995, L 312, s. 1) 4 artiklan 3 kohta.

(30) Asetuksen N:o 2988/95 4 artiklan 3 kohdassa säädetään seuraavaa: ”Toimet, joiden suhteen todetaan, että niiden tarkoituksena on saada asiassa sovellettavan yhteisön oikeuden tavoitteiden vastainen etuus luomalla keinotekoisesti vaadittavat edellytykset tämän etuuden saamiseksi, johtavat tapauskohtaisesti joko tämän etuuden epäämiseen tai sen takaisinperimiseen.”

(31) Tuomio 14.12.2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695).

(32) Edellä tämän ratkaisuehdotuksen 29 kohta.

(33) Tuomio 8.4.1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, 71 kohta).

(34) Edellä tämän ratkaisuehdotuksen 42 kohta.

(35) Ks. tuomio 8.6.2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, 38 kohta) ja tuomio 18.12.2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti ym. (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 60 kohta), joissa tarkastellaan latinankielistä periaatetta *nemo propriam turpitudinem allegare potest*.

(36) Tuomio 14.12.2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, 54 kohta) ja tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 76 kohta).

(37) Tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 86 kohta).

(38) Ks. esim. tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 73 kohta) ja tuomio 22.12.2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, 27 kohta).

(39) Ks. esim. tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 74 kohta) ja tuomio 22.12.2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, 29 kohta); lain väärinkäytön kieltävän periaatteen muilla soveltamisaloilla on tosin joitain rajattuja poikkeuksia (ks. esim. tuomio 14.4.2016, Cervati ja Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, 33 kohta), jossa viitataan säännöstöön eikä asianomaisiin säännöksiin).

(40) Ks. esim. arvonlisäverosta tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 79 ja 80 kohta) (kuudennen arvonlisäverodirektiivin 17 artikla); tuomio 21.2.2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, 60 kohta) (kuudennen arvonlisäverodirektiivin 11 artiklan A kohdan 1 alakohdan a alakohta) ja tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 38 ja 41 kohta) (direktiivin 2006/112 43 artikla ja 56 artiklan 1 kohdan k alakohta, jotka on korvattu 45 artiklalla ja 59 artiklan k alakohdalla, sellaisina kuin ne ovat muutettuina 12.2.2008 annetulla neuvoston direktiivillä 2008/8/EY (EUVL 2008, L 44, s. 11) (direktiivi 2006/112 korvasi kuudennen arvonlisäverodirektiivin). Tämä seikka näkyy myös objektiivisen edellytyksen historiassa, siltä osin kuin voimme jälkiviisaina rekonstruoida tätä historiaa. Tapauksissa, joissa oli kyse väitetyistä väärinkäytöistä, jo ennen kuin kaksivaiheinen arviointi esitettiin tuomiossa Emsland-Stärke ja, myöhemmin arvonlisäverotuksen alalla tuomiossa Halifax ym., unionin tuomioistuin tarkasteli sitä, oliko tiettyjen säännösten tavoite saavutettu (ks. esim. tuomio 12.5.1998, Kefalas ym. (C-367/96, EU:C:1998:222, 23 kohta) ja tuomio 23.3.2000, Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, 33 ja 34 kohta), jotka molemmat liittyvät niiden takeiden yhteensovittamisesta samanveroisiksi, joita jäsenvaltioissa vaaditaan perustamissopimuksen 58 artiklan 2 kohdassa tarkoitetuilta yhtiöiltä niiden jäsenten sekä ulkopuolisten etujen suojaamiseksi osakeyhtiöitä perustettaessa sekä niiden pääomaa säilytettäessä ja muutettaessa, 13.12.1976 annetun toisen neuvoston direktiivin

77/91/ETY (EYVL 1977, L 26, s. 1) 25 artiklan 1 kohtaan).

(41) Huomautan, että tuomiossa Emsland-Stärke, josta tämä edellytys juontaa juurensa, yhteisöjen tuomioistuin ei tarkastellut tätä edellytystä vaan pelkästään totesi, että "Bundesfinanzhof katsoo, että ensimmäisessä ennakoratkaisukysymyksessä kuvatut tosiseikat osoittavat, että yhteisön säännösten tavoitetta ei ole saavutettu". Tuomio 14.12.2000, Emsland-Stärke (C?110/99, EU:C:2000:695, 55 kohta).

(42) Tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C?255/02, EU:C:2006:121); tuomio 21.2.2008, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108) ja tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832).

(43) Tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C?255/02, EU:C:2006:121, 79 kohta).

(44) Tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C?255/02, EU:C:2006:121, 80 kohta). Ks. kuitenkin tuomio Weald Leasing ja tuomio RBS Deutschland Holdings, joissa on ilmeisesti omaksuttu jokseenkin erilainen lähestymistapa: tuomio 22.12.2010, Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804) ja tuomio 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, 44 ja 45 kohta).

(45) Tuomio 21.2.2008, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108).

(46) Tuomio 21.2.2008, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, 52 kohta).

(47) Tuomio 21.2.2008, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, 60 kohta).

(48) Tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832).

(49) Alun perin direktiivin 2006/112 43 artikla ja 56 artiklan 1 kohdan k alakohta ja myöhemmin, sen jälkeen kun sitä oli muutettu direktiivillä 2008/8, 45 artikla ja 59 artiklan k alakohta.

(50) Vaikka 2 artiklan 1 alakohta ei tuo juurikaan mitään uutta ja voitaisiin mainita merkityksellisenä missä tahansa tavaroiden luovutusta koskevassa asiassa (siihen olisi voitu viitata esimerkiksi edellä mainituissa tuomiossa Halifax ym. tai tuomiossa Part Service, mutta näin ei tapahtunut).

(51) Tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C?255/02, EU:C:2006:121, 74 kohta).

(52) Tämä väite muistuttaa hyvin läheisesti ehdotusta, jonka komissio esitti ratkaisuksi tuomiossa Emsland-Stärke tarkasteltuun kysymykseen mutta jota unionin tuomioistuin ei noudattanut. Komissio oli näet ehdottanut, että kyseessä olisi todettava olevan väärinkäyttö, jos "kysymyksessä olevien liiketoimien tarkoituksena on ollut saada sovellettavien yhteisön sääntöjen tavoitteiden vastainen etuus siten, että tämän etuuden myöntämisen edellytykset on luotu keinotekoisesti" (ks. tuomio 14.12.2000, Emsland-Stärke, C?110/99, EU:C:2000:695, 43 kohta) (kursivointi tässä).

(53) Tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C?255/02, EU:C:2006:121, 72 kohta).

(54) Ellei näin tapahdu, voitaisiin väittää, että kun tarkastellaan käytännön vaikutuksia, lain väärinkäytön kielto on ristiriidassa laillisuusperiaatteen kanssa. Lainsäädännön ennustettavuutta koskeva positivistinen unelma yhdistettynä perustuslailliseen kaiken julkisen toiminnan laillisuutta koskevaan periaatteeseen tarkoittaa, että kun vastakkain ovat yksityinen oikeussubjekti ja julkishallinto, johon kuuluu tietysti myös verohallinto, yksityisen oikeussubjektin olisi voitava ennustaa voimassa olevan lainsäädännön perusteella, ovatko hänen toimensa joko sallittuja (lainmukaisia) tai kiellettyjä (lainvastaisia). Tämän kahtiajaon mukaisesti kaikki, mitä ei ole nimenomaisesti kielletty, on sallittua. Lain väärinkäytön kielto, jonka edellytykset ovat epäselviä, lisää oletettavasti tähän perinteiseen kahtiajakoon kolmannen, harmaan alueen, joka saattaa

herättää suurta huolta konservatiivisempaa ajattelua edustavassa, positivistisemmassa lakimieheissä. Se tarkoittaa käytännössä sitä, että on olemassa liiketoimien kolmas ryhmä, jossa liiketoimet, vaikka ne ovatkin etukäteisarvioinnin perusteella muodollisesti sallittuja, voivat osoittautua jälkikäteisarvioinnissa aineellisesti lainvastaisiksi. Kieli poskessa voitaisiin sanoa, että mitä tahansa tällaista harmaata aluetta, jonka edellytykset ovat epäselvät, voitaisiin tosiasiaassa nimittää "Schrödingerin laillisuudeksi": vasta myöhemmin laatikkoa avattaessa huomataan, oliko sen sisällä oleva liiketoimi laillinen vai ei.

(55) Edellä tämän ratkaisuehdotuksen 50 kohta.

(56) Tämä olisi mielestäni jokseenkin keinotekoinen tulkinta.

(57) Kuten todettiin edellä tämän ratkaisuehdotuksen 66–69 kohdassa.

(58) Ks. myös edellä 49–51 kohta. On syytä lisätä, että ratkaisuehdotuksessaan Emsland-Stärke julkisasiamies Alber esitti asian toisin päin ja totesi, että 4 artiklan 3 kohta "sinänsä ei luo uutta oikeusperustetta, [vaan siihen] on kodifioitu yhteisön oikeudessa voimassa oleva yleinen oikeusperiaate" (julkisasiamies Alberin ratkaisuehdotus Emsland-Stärke, C?110/99, EU:C:2000:252, 80 kohta).

(59) Myöhemmissä asioissa, joissa oli kyse sekä lain väärinkäytön periaatteesta että asetuksen N:o 2988/95 4 artiklan 3 kohdasta, unionin tuomioistuin on soveltanut ensisijaisesti yleistä periaatetta (ks. tuomio 14.4.2016, Cervati ja Malvi, C?131/14, EU:C:2016:255).

(60) Ja tehnyt näin jokseenkin eksplisiittisesti tuomiossa 14.4.2016, Cervati ja Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, 52 kohta). Ks. myös tuomio 9.7.2015, Cimmino ym. (C?607/13, EU:C:2015:448).

(61) Edellä tämän ratkaisuehdotuksen 28 kohta.

(62) Ehdotus kuudenneksi neuvoston direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste (KOM(73) 950, 20.6.1973, Euroopan yhteisöjen tiedote 1973, lisäosa nro 11/73, s. 9).

(63) Tuomio 4.10.2001, Goed Wonen (C?326/99, EU:C:2001:506, 52 kohta). Panen merkeille, että tuomioistuin rinnasti ilmeisesti ensimmäisen luovutuksen ja ensimmäisen käyttöönoton käsitteet. Ks. myös tuomio 12.7.2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C?326/11, EU:C:2012:461, 21 kohta), jossa käytetään käsitettä "vanhojen rakennusten".

(64) Tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C?255/02, EU:C:2006:121, 75 ja 86 kohta).

(65) Tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, 35 kohta).

(66) Tuomio 21.2.2006, University of Huddersfield (C?223/03, EU:C:2006:124, 51 kohta).

(67) Tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C?255/02, EU:C:2006:121, 69 ja 70 kohta) ja tuomio 22.12.2010, Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, 25 kohta).

(68) Tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C?255/02, EU:C:2006:121, 75 kohta) ja tuomio 22.12.2010, RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, 49 kohta).

(69) Tuomio 14.4.2016, Cervati ja Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, 32 kohta).

(70) Tuomio 21.2.2008, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, 45 kohta).

(71) Tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C?255/02, EU:C:2006:121, 75 kohta) ja tuomio 22.12.2010,

Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, 30 kohta).

(72) Tuomio 14.4.2016, Cervati ja Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, 47 kohta).

(73) Sen huomiotta jättämiseen liittyvistä mahdollisista vaaroista ks. edellä alaviite 54.

(74) Tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 72 kohta).

(75) Tuomio 14.4.2016, Cervati ja Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, 35 kohta).

(76) Tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 98 kohta); tuomio 20.6.2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, 50 kohta) ja tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, 52 kohta).

(77) Tuomio 21.2.2006, Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121, 92 kohta).