

62016CC0251

FÖRSLAG TILL AVGÖRANDE AV GENERALADVOKAT

MICHAL BOBEK

föredraget den 7 september 2017 (1)

Mål C-251/16

Edward Cussens

John Jennings

Vincent Kingston

mot

T.G. Brosman

(begäran om förhandsavgörande från Supreme Court (Högsta domstolen, Irland))

”Mervärdesskatt – Skatteundandragande – Direkt tillämplighet av principen om förbud mot missbruk av rättigheter som fastställts i domen Halifax m.fl. (C-255/02)”

I. Inledning

1.

Skattemyndigheter blir inte lätt förälskade. Det finns (kan det i vart fall påstås) ett viktigt undantag från denna regel: 2006 års dom i målet Halifax m.fl., (2) i vilken denna domstol slog fast att principen om förbud mot förfarandemissbruk gäller på mervärdesskatteområdet. Denna dom förefaller ha fått ett passionerat mottagande hos skattemyndigheterna i medlemsstaterna.

2.

Såsom emellertid ofta är fallet riskerar den sanna bilden av föremålet för en persons plötsliga känslomässiga hängivenhet att förbli något dunkel och utforskad under en tid. (3) Detsamma gäller förbudet mot förfarandemissbruk, som även kallas förbudet mot rättsmissbruk, på mervärdesskatteområdet. Fastän det uttryckligen slogs fast för mer än ett decennium sedan och sedan dess varit föremål för omfattande vetenskaplig diskussion och bedömning kan tillämpningen i detalj av den principen inbegripet det exakta testet för fastställande av vad som utgör missbruk fortfarande sägas vara något outvecklad.

3.

Förevarande begäran om förhandsavgörande från Supreme Court (Högsta domstolen, Irland) bereder domstolen tillfälle att utveckla förutsättningarna för tillämpningen och de praktiska följderna av den principen.

4.

Edward Cussens, John Jennings och Vincent Kingston (nedan kallade klagandena) uppförde 15

fritidshus på ett område i Cork, Irland. De hyrde ut egendomen på 20 år och en månad till ett närstående företag. Enligt irländsk rätt behandlades det 20-åriga hyresavtalet som ett första förfogande över fast egendom. Mervärdesskatt togs ut på det kapitaliserade värdet av hyresavtalet. Detta avtal upphävdes en månad senare och egendomen såldes till tredje parter av klagandena. Någon mervärdesskatt togs inte ut på dessa försäljningar enligt irländsk rätt, eftersom mervärdesskatteplikt endast förelåg beträffande det ursprungliga första förfogandet, det vill säga avtalet med lång hyrestid. Den irländska skattemyndigheten beslutade sedan att det första förfogandet, avtalet med lång hyrestid, var en konstlad konstruktion och ett missbruk av rättigheter. Det hyresavtalet skulle därför bortses från vad gäller mervärdesskatt och mervärdesskatt skulle tas ut på den efterföljande försäljningen till tredje parter som om denna hade varit det första förfogandet. Detta skulle medföra att klagandena betalade betydligt mer mervärdesskatt.

5.

Skattemyndighetens beslut överklagades och målet togs slutligen upp i Supreme Court (Högsta domstolen, Irland). Supreme Court ställer åtta frågor till domstolen. Frågorna 1 och 2 avser huruvida den unionsrättsliga principen om förbud mot missbruk av rättigheter är direkt tillämplig och har företräde framför principerna om rättssäkerhet och berättigade förväntningar. Under förutsättning att principen om förbud mot missbruk av rättigheter är direkt tillämplig har frågorna 4 och 7 ställts för att få klarhet beträffande villkoren för dess tillämpning. Om dessa villkor är uppfyllda i detta mål avser fråga 3 hur transaktionerna kan omtolkas och omvärderas vid mervärdesbeskattningen. Frågorna 5, 6 och 8 avser konsekvenserna av att en specifik nationell bestämmelse är oförenlig med sjätte mervärdesskattedirektivet 77/388/EEG. (4)

II. Tillämpliga bestämmelser

A. Unionsrätt

1. Direktiv 77/388 (nedan kallat sjätte mervärdesskattedirektivet)

6.

Enligt artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet (5) ska mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

7.

Artikel 4.3 anger följande:

"Medlemsstaterna kan även anse såsom skattskyldig var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som avser sådana verksamheter som avses i punkt 2 och särskilt någon av följande:

a)

Tillhandahållande före första inflyttning av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på. Medlemsstaterna får bestämma villkoren för tillämpning av detta kriterium på omvandlingar av byggnader och den mark de står på.

Medlemsstaterna får tillämpa andra kriterier än villkoret om första inflyttning, såsom den tid som förflyter mellan den dag då byggnaden färdigställs och dagen för första tillhandahållande eller den tid som förflyter mellan dagen för första inflyttning och dagen för senare tillhandahållande, om dessa perioder inte överstiger fem respektive två år.

Med "byggnad" skall avses varje anordning fäst vid eller i marken.

b)

Tillhandahållande av mark för bebyggelse.

Med 'mark för bebyggelse' avses råmark eller iordningställd mark som definierats som sådan mark av medlemsstaterna."

8.

Artikel 5 med rubriken "Leverans av varor" föreskriver följande:

"1. Med leverans av varor avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom.

...

3. Medlemsstaterna kan betrakta följande som materiell egendom:

a)

Vissa rättigheter i fast egendom.

hb)

Vissa sakrätter som ger innehavaren nyttjanderätt till fast egendom.

c)

Andelar eller aktier som ger innehavaren rättsliga eller faktiska rättigheter såsom ägare eller innehavare av fast egendom eller del därav."

9.

Artikel 13 i sjätte mervärdesskattedirektivet med rubriken "Undantag inom landets territorium" anger följande:

"...

B. Övriga undantag från skatteplikt

Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

g)

Tillhandahållande av byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står, utom sådant som beskrivs i artikel 4.3 a.”

B. Irländsk rätt

10.

Section 4 i 1972 års mervärdesskattelag (VAT Act 1972), i dess lydelse vid den aktuella tiden, anger följande:

”1)

(a)

Denna section avser fast egendom –

i)

som har bebyggts av den person som tillhandahåller den eller för dennes räkning ...

b)

I denna section avses med 'intresse' med avseende på fast egendom en rättighet eller intresse däri som när den eller det uppkom gällde för en tid om minst tio år ... och en hänvisning till förfogandet över ett intresse innefattar en hänvisning till skapandet av ett intresse ...

2)

... tillhandahållande av fast egendom vid tillämpning av denna lag [ska] anses äga rum om, och endast om, en person som har ett intresse i fast egendom varpå denna section är tillämplig förfogar (inbegripet genom frånträdande eller genom överlåtelse), beträffande hela eller någon del av denna egendom, över detta intresse eller över ett intresse som härleds därifrån.

...

4)

I fall en person som har ett intresse i fast egendom på vilken denna section är tillämplig förfogar, avseende hela eller del av denna egendom, över ett intresse som härleds från detta intresse under sådana omständigheter att han förbehåller återgång av det intresse som förfogandet avser ska han med avseende på den förbehållna återgången anses, vid tillämpningen av section 3.1 f, ha gjort ett förvärv av egendomen eller i förekommande fall del därav för ett annat syfte än för hans affärsverksamhet.

...

6)

Utan hinder av vad som anges i denna section eller i section 2 ska skatt inte påföras tillhandahållandet av fast egendom –

a)

med avseende på vilken rätt till förmån för den som genomfört tillhandahållandet till avdrag enligt

section 12 för skatt som påförts eller betalats på tillhandahållandet eller exploatering av egendomen inte uppkommit och inte skulle ha uppkommit, bortsett från section 3.5 b) iii), eller

b)

som hade tillträtts före den specificerade dagen och som inte exploaterats mellan den dagen och dagen för tillhandahållandet annat än när det gäller tillhandahållande av fast egendom på vilken bestämmelserna i stycke 5 är tillämpligt.

...

9)

När ett förfogande över en rättighet till fast egendom kan beskattas och när den egendomen inte har exploaterats i tiden efter förfogandet över nämnda rättighet (härefter i detta stycke kallad den skattepliktiga rättigheten) ska varje förfogande över en rättighet till den egendomen efter den tidpunkten av en annan person än den som förvärvat den skattepliktiga rättigheten enligt denna lag anses vara ett tillhandahållande av fast egendom på vilket [section 4.6] är tillämplig."

11.

Section 10.9 i lagen (i tillämplig lydelse år 2002) anger följande:

"a)

Vid tillhandahållande av fast egendom och av tjänster bestående i exploatering av fast egendom ska värdet av varje intresse i den egendom som avses med förfogandet i samband med tillhandahållandet räknas in i vederlaget.

b)

Värdet av varje intresse i fast egendom ska vara priset på öppna marknaden för sådant intresse. Förutsatt att när ett frånträdande eller en överlåtelse av ett intresse i fast egendom är ett tillhandahållande av fast egendom som är skattepliktigt ska priset på öppna marknaden för ett sådant intresse bestämmas som om den person som frånträdde eller överlät detta intresse förfogade över ett intresse i denna egendom som den personen hade skapat för tiden mellan frånträdandet eller överlåtelsen och den dag när detta frånträdde eller överlätta intresse skulle ha löpt ut om det inte frånträtts eller överlåtits."

12.

Ytterligare bestämmelser om värdering av transaktioner rörande fast egendom vid mervärdesbeskattning fanns i artikel 19 1979 års mervärdesskatteförordning (Value Added Tax Regulations 1979 (S.I. Nr 63 år 1979) (mervärdesskatteförordningar) i ändrad lydelse som föreskrev följande:

"2)

När en person som har ett intresse i fast egendom (som i denna punkt kallas disponör) förfogar över ett intresse beträffande hela eller del av denna egendom vilket härleds från detta intresse under sådana omständigheter att han förbehåller sig återgång av det intresse som förfogandet avser (som i denna punkt kallas återgångsintresset) gäller följande bestämmelser:

a)

värdet av återgångsintresset ska fastställas genom att dra av värdet av det intresse som förfogandet avser från värdet av hela det intresse som disponör hade i egendomen eller del därav vid tiden för förfogandet och

b)

om det intresse som förfogandet avser enligt villkoren för förfogandet gäller för en tid om tjugo år eller mer eller ska anses gälla för en tid om tjugo år eller mer ska värdet av återgångsintresset inte beaktas.”

III. De faktiska omständigheterna, förfarandet och tolkningsfrågorna

13.

Klagandena ägde gemensamt ett landområde i Cork på vilket de uppförde 15 fritidshus (nedan kallade egendomen). Som den hänskjutande domstolen anført genomförde de ett antal inledande transaktioner med ett närstående bolag, Shamrock Estates Limited (nedan kallat SEL) (nedan kallade transaktionerna före försäljningen).

14.

Den 8 mars 2002 ingick klagandena ett hyresavtal beträffande egendomen på lång tid med SEL med en hyrestid på 20 år och en månad (nedan kallat det långa hyresavtalet). Egendomen hyrdes tillbaka till klagandena på två år (nedan kallat det korta hyresavtalet).

15.

Den 3 april 2002 upphävde båda parter gemensamt de två hyresavtalen och klagandena återfick oinskränkt äganderätt till egendomen. I maj 2002 sålde klagandena egendomen till tredje parter.

16.

Enligt grundregeln är första tillhandahållandet av fast egendom i Irland mervärdesskattepliktigt. Påföljande tillhandahållanden är undantagna. När det gäller tillhandahållande i form av försäljning av full äganderätt beräknas mervärdesskatt på försäljningspriset. Uthyrning på längre tid än tjugo år behandlas i Irland som tillhandahållande av fast egendom. (6) I sådana fall beräknas mervärdesskatten på det kapitaliserade värdet därav.

17.

Om egendomen skulle ha sålts direkt av klagandena (det vill säga utan transaktionerna före försäljning) skulle mervärdesskatten ha uppgått till 125476 euro på den försäljningen. Klagandena deklarerade emellertid 40000 euro i mervärdesskatt för det långa hyresavtalet som var det första tillhandahållandet av egendomen samtidigt som det korta hyresavtalet, återgången till följd av upphävandet av hyresavtalen och den efterföljande försäljningen av egendomen var undantagna från mervärdesskatt.

18.

Den irländska skattemyndigheten ansåg att transaktionerna före försäljning var en konstlad konstruktion som inte skulle beaktas vid mervärdesbeskattningen. Mervärdesskattebeloppet som skulle betalas på försäljningen av egendomen uppgick därför till 125746 euro (minskat med de

40000 euro som redan hade betalats).

19.

Klagandena angrep det beslutet och målet överklagades slutligen till Supreme Court (Högsta domstolen, Irland) som beslutade att vilandeförklara målet och hänskjuta följande frågor till domstolen för förhandsavgörande:

"1)

Är principen om rättsmissbruk, vilken enligt dom meddelad av EU-domstolen i målet Halifax m.fl. är tillämplig på mervärdesskatteområdet, direkt tillämplig gentemot en enskild person när det inte finns någon nationell bestämmelse som ger uttryck för den principen i en situation som den förevarande där en omdefiniering av transaktionerna före försäljningen och köp och säljtransaktionerna (gemensamt kallade klagandenas transaktioner), enligt Commissioners krav, skulle medföra en skyldighet för klagandena att betala mervärdesskatt när en korrekt tillämpning av vid tidpunkten gällande nationella bestämmelser på klagandenas transaktioner inte hade medfört en sådan skyldighet?

2)

Om svaret på fråga 1 är att principen om rättsmissbruk är direkt tillämplig gentemot en enskild person trots avsaknaden av en nationell bestämmelse som ger uttryck för den principen, var den principen i så fall tillräckligt klar och precis för att tillämpas på klagandenas transaktioner, vilka genomfördes innan domstolens dom i målet Halifax m.fl. hade meddelats och i synnerhet med beaktande av principerna om rättssäkerhet och skydd för klagandenas berättigade förväntningar?

3)

Om principen om rättsmissbruk är tillämplig på klagandenas transaktioner och de därför ska omdefinieras ?

(a)

på vilket sätt ska mervärdesskatten på klagandenas transaktioner beräknas och tas ut med hänsyn till att mervärdesskatt inte ska beräknas eller tas ut enligt nationell rätt och

(b)

hur ska de nationella domstolarna ålägga en sådan skyldighet?

4)

Ska den nationella domstolen vid prövningen av huruvida det huvudsakliga syftet med klagandenas transaktioner var att erhålla en skattefördel beakta transaktionerna före försäljningen (som genomfördes enbart av skatteskal) för sig eller ska syftet med klagandenas transaktioner bedömas som en helhet?

5)

Ska section 4.9 i mervärdesskattelagen betraktas som nationell lag som införlivar rådets sjätte direktiv trots att den är oförenlig med bestämmelsen i artikel 4.3 i sjätte direktivet enligt vilken, korrekt tillämpad, klagandena, avseende tillhandahållande före första inflyttning av byggnader, skulle behandlas som skattskyldiga trots att ett tidigare förfogande skett som var skattepliktigt?

6)

Om section 4.9 är oförenlig med sjätte direktivet, ska klagandenas åberopande av denna bestämmelse betraktas som rättsmissbruk i strid med de principer som erkänts i domstolens dom i målet Halifax m.fl.?

7)

Alternativt, om section 4.9 inte är oförenlig med sjätte direktivet, har klagandena erhållit en skattefördel som strider mot direktivets syfte och/eller section 4?

8)

Även om section 4.9 inte ska anses införliva sjätte direktivet, ska principen om rättsmissbruk i den mening som avses i domstolens dom i målet Halifax m.fl. ändå tillämpas på de aktuella transaktionerna med hänvisning till de kriterier som domstolen slog fast i målet Halifax m.fl.?"

20.

Skriftliga yttranden har getts in av klagandena, den irländska regeringen och företrädaren för den irländska skattemyndigheten (den senare kallad svaranden) gemensamt, den italienska regeringen och kommissionen. Berörda parter som deltog i skriftväxlingen med undantag för den italienska regeringen yttrade sig muntligen vid förhandlingen den 27 april 2017.

IV. Bedömning

21.

Den hänskjutande domstolens åtta frågor kan delas in i fyra olika huvudfrågor:

—

Huruvida principen om förbud mot missbruk av rättigheter är tillämplig i detta mål (frågorna 1 och 2) (avsnitt B nedan)

—

Förutsättningarna för tillämpning av principen, det vill säga: hur transaktionens huvudsakliga syfte ska fastställas (fråga 4) och vilket syftet är med sjätte mervärdesskattedirektivet och den nationella lagstiftningen som införlivar detta (fråga 7) (avsnitt C nedan)

—

Konsekvenserna av missbruk när det gäller omdefiniering och omvärdering av transaktionerna (fråga 3) (avsnitt D nedan)

—

Konsekvenserna av att section 4.9 i mervärdesskattelagen anses vara oförenlig med eller att den

inte införlivar direktivet (frågorna 5, 6 och 8) (avsnitt E nedan).

22.

Jag kommer att pröva varje huvudfråga för sig. Innan en detaljerad bedömning påbörjas krävs emellertid två inledande kommentarer beträffande terminologin.

A. Terminologisk anmärkning

23.

I sitt beslut om hänskjutande använder den nationella domstolen uttrycket missbruk av rättigheter. Dessa ord använder domstolen ofta både på mervärdesskatteområdet och på andra materiella områden. Sett i stort använder emellertid domstolen i praktiken i sina avgöranden en lång rad uttryck för att beteckna liknande eller identiska företeelser. Dessa innefattar hänvisningar till "principen om förbud mot missbruk", (7) att "EU-rätten får inte utgöra grund för missbruk eller bedrägliga ändamål" eller "utsträckas till missbruksförfaranden". (8) Alternativa ordval till exempel "kringgående" (9)"undvikande" (10) eller "helt konstlade upplägg" är också vanligt förekommande. (11)

24.

Uttrycket missbruk av rättigheter är enligt min uppfattning mer passande i situationer som rör förhållandet mellan enskilda personer där en part utövar exempelvis sin rätt till egendom eller rätt enligt ett avtal på ett orimligt, illvilligt eller skadligt sätt. Det råder således inte något tvivel om att parten är innehavare av dessa rättigheter (i juridisk mening). Det som kan vara ett problem är det sätt på vilket parten utövar dem.

25.

Den situationen skiljer sig från det slag av påstått missbruk som diskuteras i förevarande mål som faktiskt handlar om tillämpningsområdet för EU-rättsliga bestämmelser och huruvida de utnyttjas på ett "konstlat" sätt som inte uppfyller lagstiftningens syften. (12)

26.

På det offentlighetsrättsliga området är med andra ord "kringgående" ett adekvatare begrepp för att beskriva vad som faktiskt åsyftas och inte det i huvudsak privaträttsliga begreppet "missbruk av rättigheter". Eftersom emellertid termen missbruk nu används i stor utsträckning i EU:s rättspraxis och doktrin kommer jag att behålla den. Jag föredrar emellertid, och kommer att i detta förslag använda, uttrycket "rättsmissbruk" som åtminstone något mer antyder begreppets offentlighetsrättsliga sammanhang.

27.

Avsaknaden av standardiserad terminologi visar på mer grundläggande olikheter i inställningen till och tillämpningen av förbudet mot missbruk i domstolens praxis. Den tydliggör faktiskt en mer grundläggande fråga: finns det en allmän princip om förbud mot rättsmissbruk eller finns det snarare områdesspecifika principer?

28.

På mervärdesskatteområdet är till exempel en transaktions "konstlade" karaktär en nyckelfråga. Kommissionens grundinställning i detta mål är faktiskt – även om den uttalas på ett något beslöjat

sätt – att en transaktions konstlade karaktär i grunden utgör missbruk om den minskar mervärdesskatten. På exempelvis området för fri rörlighet tillmäts däremot den konstlade karaktären mindre (och ibland praktiskt taget ingen) betydelse. (13)

29.

Jag anser att man bör inse att dessa olikheter existerar och inte hävda att det finns en enhetlig unionsprincip om förbud mot rättsmissbruk. (14) Betyder detta att det ändå finns en enda princip om förbud mot rättsmissbruk som tillämpas olika på olika områden? Eller betyder det snarare att det finns många områdesspecifika principer?

30.

Även om denna fråga är spännande anser jag att det inte är nödvändigt att behandla den i detalj här. Besvarandet är i praktiken i huvudsak en definitionsfråga och en fråga om vilken motsvarande abstraktionsnivå som ska väljas för detta ändamål. På en hög abstraktionsnivå kan det finnas en enande grundidé till principen om förbud med dess suddiga skugga dansande någonstans på väggen i Platons liknelsegrotta. När man emellertid väl försöker få en skarpare bild och i synnerhet studerar de olika förutsättningarna för missbruk inom specifika rättsområden uppenbarar sig avsevärda olikheter.

31.

Av dessa skäl kommer jag i detta förslag, som verkligen inte befattar sig med skapandet av nya storslagna principer utan med vardagsnära praktiska detaljfrågor, att hänföra mig till ”principen om förbud mot rättsmissbruk avseende mervärdesskatt” och diskutera villkoren och deras tillämpning på det specifika mervärdesskatteområdet.

B. Den första och den andra frågan: tillämpligheten av principen om förbud mot rättsmissbruk avseende mervärdesskatt

32.

Den hänskjutande domstolens första och andra fråga avser i huvudsak graden av precision hos den EU-rättsliga principen om förbud mot rättsmissbruk avseende mervärdesskatt och dess tillämpning i tiden. Var principen och dess villkor för tillämpning vid tiden för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen tillräckligt exakta för att kunna tillämpas i praktiken i detta mål?

33.

Detta är en fullständigt berättigad fråga, i synnerhet mot bakgrund av att domen i målet Halifax m.fl., som angav villkoren för och tillämpade principen om förbud mot rättsmissbruk avseende mervärdesskatt för första gången, ligger i tiden efter omständigheterna i målet vid den nationella domstolen. Den hänskjutande domstolens frågor avser emellertid direkt effekt, avsaknad av genomförandebestämmelser och möjligheten att en allmän rättsprincip har direkt effekt gentemot en enskild. Som jag kommer att förklara i detta avsnitt är frågan om direkt effekt tekniskt sett inte relevant i förhållande till domstolens rättspraxis, inklusive rättspraxis som bekräftar förekomsten av en allmän rättsprincip.

34.

Detta avsnitt är uppbyggt på följande sätt: först kommer jag att generellt behandla hur domstolens praxis och de allmänna unionsrättsliga principer som fastläggs däri är beskaffade samt avsaknaden av genomförande av dessa (i lagstiftning) (1), sedan kommer jag att behandla

eventuella tidsmässiga begränsningar för domstolens avgörande (2) och slutligen kommer jag att föra samman dessa två punkter och tillämpa dem på förevarande fall (3).

1. Genomförande och tidsmässiga verkningar av rättspraxis och allmänna principer

35.

Vad först gäller tillämpningen i tiden av domstolens praxis är grundregeln den om sammanhängande retroaktivitet: domstolen gör en tolkning av EU-rätten med verkan från och med en viss tidpunkt i det förflutna (ex tunc), som sedan blir omedelbart tillämplig på alla pågående (och undantagsvis även avslutade (15)) mål som gäller samma bestämmelse. Rättspraxis klarlägger och definierar innebörden och omfattningen av EU-rättsliga regler som de ska tolkas eller borde ha tolkats eller tillämpats från den tidpunkt då de trädde i kraft. Det följer härav att dessa regler, såsom de tolkats, kan tillämpas även på rättsförhållanden som inleddes och kom till stånd före domstolens dom(ar) i fråga. (16)

36.

Vad beträffar det eventuella genomförandet av domstolens praxis "ympar sig" domstolens tolkningar av rättsliga bestämmelser i praxis på dessa bestämmelser. I enlighet med uppdelningen (17) eller den "horisontella och vertikala fördelning" av makten (18) är domstolens uppdrag att finna lagen, inte att stifta den. (19)

37.

Av dessa skäl behöver inte EU:s rättspraxis "genomföras" för att ha verkan. Ibland kan rättspraxis bli (delvis) kodifierad. Vid andra tillfällen kan denna rättspraxis beaktas när nya versioner av lagstiftningen i fråga införs eller ändras. Allt detta är möjligt men det är förvisso inte en förutsättning för tillämpligheten av denna rättspraxis. Rättspraxis behöver inte genomföras genom lagstiftning för att få verkan.

38.

När det gäller allmänna principer kan det förvisso hävdas att, eftersom de är allmänna och principer, är de tillämpliga utan några tidsmässiga begränsningar så snart de har "upptäckts". Som sådana är de oberoende av lagstiftning för att skapas eller ges verkan och av denna lagstiftnings egna tidsmässiga begränsningar.

39.

Jag tror emellertid inte att en sådan total avsaknad av tidsmässiga begränsningar av tillämpningen av allmänna principer är en särskilt bra ordning på ett antal olika nivåer. Med bortseende från alla teoretiska och ontologiska frågor finns det också ett antal praktiska problem. Särskilt ett sticker ut: om förekomsten av en allmän princip i EU-rätten endast kan behörigen läggas fast genom ett beslut av domstolen, vars tillämplighet i tiden i sig är begränsad, kan denna allmänna princip som fastställts genom samma beslut åtnjuta inte bara samma indirekta retroaktivitet utan även i huvudsak fullständig retroaktivitet som går utöver de regler som normalt är tillämpliga på domstolens praxis?

40.

En allmän princip i EU-rätten som bekräftats genom ett beslut av domstolen delar därför med avseende på de två nyckelfrågor som behandlas här praktiskt taget samma egenskaper som domstolens rättspraxis: den är också tillämplig på pågående mål och den kräver inget särskilt

genomförande för att erhålla verkan.

41.

Av dessa skäl är "direkt effekt" och särskilt införlivande inte en förutsättning för tillämpningen av allmänna principer i EU-rätten. (20) Vid bedömning av transaktioner ska EU:s regler om mervärdesskatt och nationella regler som införlivar dem tillämpas mot bakgrund av och i enlighet med de allmänna principer som utvecklats i rättspraxis inbegripet principen om förbud mot rättsmissbruk av mervärdesskatterätten. Detta gäller dessutom transaktioner som ägde rum före domen Halifax m.fl. och som fortfarande var under bedömning när den domen meddelades.

2. Tidsmässiga begränsningar

42.

Domstolen har vid vissa tillfällen begränsat de tidsmässiga verkningarna av sina domar. Sådana begränsningar utgör undantag. (21) Domstolen gör detta endast när tvingande rättssäkerhetsskäl kräver det (22) och under förutsättning att två villkor är uppfyllda, nämligen att "de berörda handlat i god tro och att det föreligger en risk för allvarliga störningar [på grund av domen]". (23) Vidare påpekas att, om det redan föreligger rättspraxis i frågan föreskriver inte domstolen sådana begränsningar. (24)

43.

Samtliga dessa villkor och deras tillämpning har ett gemensamt tema: förutsebarhet. Detta är också skälet till, bland annat, att domstolen undantagsvis kunde föreskriva tidsmässiga begränsningar endast i det första målet som gav upphov till en viss tolkning av lagen men inte i senare avgöranden genom vilka tolkningen i fråga bekräftas. Det kan även konstateras att ju längre ifrån den tolkade bestämmelsens ordalydelse som domstolen, genom sin tolkning, utvecklar dess rättsliga innebörd desto svårare blir det i allmänhet att fullt ut upprätthålla regeln om tillämpning med retroaktiv verkan (ex tunc) av dessa rättsliga avgöranden. (25)

3. Tillämpning i förevarande mål

44.

De allmänna synpunkter som framförts i avsnitten 1 och 2 ovan tjänar som underlag vid besvarandet av den hänskjutande domstolens första och andra fråga.

45.

Sedan domen Halifax m.fl. har principen om förbud mot rättsmissbruk avseende mervärdesskatt (villkorat av uppfyllelse av de "objektiva" och "subjektiva" villkoren) varit tillämplig på samtliga pågående mål i vilka den haft relevans utan att medlemsstaterna behövt vidta några särskilda åtgärder för att genomföra den principen.

46.

Konkret ska skattemyndigheterna i medlemsstaterna vid bedömningen av transaktioner tolka och tillämpa sjätte mervärdesskattedirektivet och nationella bestämmelser som införlivar detta direktiv mot bakgrund av den principen. Detta gäller även med avseende på bedömningar som pågick vid tiden för domstolens dom i målet Halifax m.fl. och som avser transaktioner i tiden före den domen.

47.

Jag förstår den hänskjutande domstolens oro för att en sådan tillämpning, även om den är helt förenlig med de allmänna reglerna avseende den ovan beskrivna tidsmässiga verkan av domstolens praxis, kan innebära ett åsidosättande av rättssäkerheten. Enligt min uppfattning rör det sig dock inte om ett sådant särskilt fall som möjligen skulle kunna motivera en begränsning av den tidsmässiga verkan av domen Halifax m.fl.. Jag vill i det avseendet framhålla i synnerhet fem aspekter.

48.

För det första har förbudet mot "missbruksförfaranden" eller "missbruk av rättigheter" tillämpats av domstolen sedan 70-talet inom en lång rad rättsområden och på ett sätt som inte är specifikt för dessa områden. (26) Denna omfattande användning av begreppet bekräftar dess "generella räckvidd som utmärker en allmän rättsprincip". (27)

49.

För det andra har ett antal bestämmelser i sjätte mervärdesskattedirektivet inklusive artikel 13B uttryckligen omnämnt förbud mot missbruk sedan 1977. (28) Om bestämmelserna i sjätte mervärdesskattedirektivet läses igenom kommer det faktum att dess bestämmelser innehåller ett förbud mot undandragande och missbruk således knappast som en överraskning. Mer allmänt införde lagstiftaren uttryckligen ett förbud mot rättsmissbruk för mer än två decennier sedan genom förordning nr 2988/95 som ett krav för skyddet av EU:s finansiella intressen. (29)

50.

För det tredje innehöll förbudet i den tidigare nämnda förordningen två kriterier för fastställande av missbruk: ett objektiva kriterium (huruvida lagstiftningens syfte är uppfyllt) och ett subjektivt kriterium (transaktionernas konstlade karaktär). (30) År 2000 (det vill säga före omständigheterna i målet vid den nationella domstolen) hade domstolen redan i sin dom i målet Emsland-Stärke angett exakt samma villkor som dem som låg bakom det allmänna förbudet mot förbud mot rättsmissbruk. När domstolen år 2006 i målet Halifax bekräftade att dessa villkor också var tillämpliga på mervärdesskatteområdet ändrades de inte. (31)

51.

Som redan konstaterats (32) finns det skillnader i den specifika tillämpningen av principen om förbud mot rättsmissbruk på olika områden. Domstolens dom i målet Halifax var faktiskt den första uttryckliga bekräftelsen av principens tillämplighet på mervärdesskatteområdet. Mot bakgrund av samtliga nu diskuterade frågor var det förvisso ändå inte en förvånande eller revolutionerande tolkning av principen som avvek från gällande rättspraxis. Den var också förenlig med omnämnandet som redan fanns i sjätte mervärdesskattedirektivet beträffande förhindrande av missbruk och med förordningen om skydd av EU:s finansiella intressen.

52.

För det fjärde föranleder en begränsning av en doms verkningar i tidshänseende dessutom ett ifrågasättande av lagens objektivitet. (33) Varje beslut att begränsa en doms verkan i tiden bör därför endast fattas i själva domen. Eftersom en sådan begränsning inte meddelades i målet Halifax är det svårt att förstå varför, förutom under verkligt exceptionella omständigheter, den skulle meddelas ett årtionde senare och avseende ett annat fall.

53.

Som nämnts ovan (34) är för det femte en av förutsättningarna för begränsning av en doms tidsmässiga verkan att parterna som söker dra fördel av denna begränsning handlade i god tro. Det är visserligen sant att "ond tro" inte är ett särskilt villkor för att konstatera missbruk (och det finns inte någon antydning om att klagandena handlade i ond tro). Men i den omfattning som de objektiva och subjektiva villkoren för att konstatera missbruk är uppfyllda förefaller det vara något inkonsekvent att fastställa att skattebetalaren ändå handlade fullständigt i god tro för att motivera den exceptionella åtgärden att begränsa verkan i tiden av en dom meddelad av domstolen.

54.

Som redan domstolen slagit fast kan slutligen skattebetalaren när villkoren för missbruk har uppfyllts sedan inte åberopa rättssäkerhet eller berättigade förväntningar för att på något sätt legitimera detta missbruk (35)

55.

Jag finner därför inte att det föreligger något skäl för att begränsa verkan i tiden av domen Halifax m.fl. i förevarande mål.

4. Slutsats

56.

Mot bakgrund av det föregående föreslår jag att domstolen besvarar den hänskjutande domstolens första och andra fråga på följande sätt:

Bestämmelserna i sjätte mervärdesskattedirektivet och nationella bestämmelser som införlivar det direktivet ska tolkas i ljuset av den allmänna unionsrättsliga principen om förbud mot rättsmissbruk på mervärdesskatteområdet. Detta gäller också:

—

i avsaknad av nationella åtgärder i form av lagstiftning eller judiciellt som "ger verkan" åt denna princip, och

—

i mål som det som föreligger vid den hänskjutande domstolen i vilket transaktionerna i fråga fullbordades före domstolens dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121).

C. Den fjärde och den sjunde frågan: villkor för tillämpning av principen om rättsmissbruk med avseende på mervärdesskatt

57.

Genom sin fjärde och sin sjunde fråga begär den hänskjutande domstolen klarläggande av villkoren för konstaterande av rättsmissbruk. Medan det slutligen ankommer på den nationella domstolen att pröva uppfyllelsen av dessa villkor (36) kan domstolen bistå genom att klarlägga hur dessa villkor ska tolkas och tillämpas.

1. De två villkoren för att rättsmissbruk avseende mervärdesskatt ska föreligga

58.

För att kunna konstatera att det föreligger ett missbruksförfarande har skattemyndigheten i en medlemsstat bevisbördan för att visa att två villkor är uppfyllda.

59.

För det första ska det framgå att "de ifrågavarande transaktionerna, trots att villkoren i relevanta bestämmelser i sjätte direktivet och i nationell lagstiftning om införlivande av detta direktiv formellt sett har uppfyllts, får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot dessa bestämmelsers syfte" (nedan kallat det objektiva villkoret). För det andra "ska [det] även framgå av de objektiva omständigheterna att det huvudsakliga syftet med de ifrågavarande transaktionerna är att uppnå en skattefördel" (nedan kallat det subjektiva villkoret). (37)

60.

Dessa två villkor är separata, tydliga och kumulativa. Detta är enligt min uppfattning uppenbart på grund av det sätt de i allmänhet framställs i domstolens praxis och tolkas mot bakgrund av specifika faktiska situationer. Det "objektiva" villkoret avser lagstiftarens rättsliga syfte och huruvida det har uppfyllts. Det "subjektiva" villkoret avser det praktiska syftet med den genomförda transaktionen. Jag behandlar ettvar av dem för sig nedan.

2. Det objektiva villkoret: står skattefördelen i strid med de "relevanta bestämmelsernas" syfte?

61.

Fråga 7 avser huruvida klagandena har erhållit en skattefördel i strid med den nationella lagstiftningens och direktivets syften. Denna domstol är endast behörig att besvara den frågan till den del den avser direktivets syfte.

62.

Som en inledande kommentar kan det vara frestande för en skattemyndighet att anse att sjätte mervärdesskattedirektivets syfte är att överföra pengar från skattebetalarna till staten. Varje minskning av statens inkomster, och således varje "skatteoptimering", skulle därför strida mot ett sådant generellt syfte med skattelagstiftningen.

63.

En sådan tanke är uppenbart felaktig. Domstolen har vid flera tillfällen slagit fast att "en företagares val mellan skattefria och skattepliktiga transaktioner kan grunda sig på ett flertal omständigheter, bland annat överväganden av skatterättslig natur avseende reglerna för mervärdesskatten ... den skattskyldige har tvärtom rätt att utforma sin verksamhet så att skatteskulden begränsas". (38)

64.

Med andra ord föreligger det inte någon rättslig skyldighet att betala så mycket skatt som möjligt. Därför kan inte det "syfte" som avses med det objektiva villkoret i Halifaxtestet enbart vara det generella syftet med all skattelagstiftning att utkräva skatt. Men vilket kan då det specifika "syftet" vara i detta sammanhang?

a) Rättspraxis avseende "relevanta bestämmelser" syfte?

65.

Jag inleder med en grundläggande kommentar avseende frågans formulering som är avgörande för det fortsatta resonemanget, nämligen att rättspraxis avser inte underlåtenhet att uppfylla "direktivets" syfte i allmänna ordalag utan snarare de "relevanta bestämmelserna" däri. (39) Detta bekräftas i stor omfattning i domstolens tillämpning av villkoret. (40) Konstaterande av att det objektiva villkoret har uppfyllts kräver därför i princip i) identifiering av "relevanta bestämmelser", ii) deras syfte och iii) styrkande av att det syftet inte har uppfyllts. (41)

66.

En närmare analys av rättspraxis visar att ovannämnda test avseende syftet behandlas på något olika sätt. För att illustrera detta och bereda marken för bedömning av syftet med de relevanta bestämmelserna i förevarande mål anger jag nedan tre exempel från mervärdesskatteområdet: målen Halifax, Part Service och WebMindLicences. (42)

67.

I målet Halifax bestod missbruket i huvudsak i ordnandet av transaktioner på ett sådant sätt att bolag i Halifaxkoncernen kunde fortsätta att vara undantagna från skatt med avseende på utgående skatt och ändå dra av all ingående skatt med avseende på dessa transaktioner. Domstolen tolkade artikel 17.2, artikel 17.3 och artikel 17.5 i sjätte mervärdesskattedirektivet så att rätten till avdrag för ingående skatt tolkad mot bakgrund av principen om skatteneutralitet kräver att det finns ett samband mellan en ingående och en utgående transaktion. (43) Det skulle stå i strid med dessa reglers syfte att låta en skattskyldig person som normalt inte utför några transaktioner i enlighet med reglerna om avdrag göra fullt avdrag för all mervärdesskatt. (44)

68.

I målet Part Service (45) hade de inblandade bolagen delat upp leasingavtalen avseende fordon i skilda delar (omfattande försäkring, finansiering, förmedling och uthyrning). Domstolen tillämpade regeln att när det föreligger flera formellt fristående transaktioner ska de ändå bedömas tillsammans när det "med en rent objektiv bedömning konstateras att en eller flera prestationer utgör den huvudsakliga prestationen". (46) I sådana fall skulle separat mervärdesbeskattning av transaktionerna "strida mot syftet med artikel 11A.1a i sjätte direktivet, nämligen att allt som utgör det vederlag som har erhållits eller kommer att erhållas från leasetagaren skall beskattas". (47)

69.

I målet WebMindLicences (48) hade de inblandade bolagen ingått en rad avtal på det sättet att till synes relevanta licenser tillhandahölls från Portugal och inte från Ungern (den senare hade en mycket högre mervärdesskattesats för dessa slag av transaktioner). I sin dom inriktade sig domstolen på syftet med de specifika bestämmelserna i direktiv 2006/112 som angav platsen för tillhandahållande av tjänster. (49) Den fann att det inte skulle vara missbruk om tjänsterna faktiskt tillhandahölls från Portugal. Emellertid "skulle situationen vara en annan om tjänsterna faktiskt tillhandahålls i [Ungern]".

70.

I samtliga fall ovan är det således klart att syftet med specifika bestämmelser i det tillämpliga direktivet beaktades och måste beaktas för att kunna avgöra huruvida det "objektiva villkoret" har uppfyllts.

b) Kommissionens föreslagna sammanslagning av de två villkoren

71.

Inte något av de skriftliga yttrandena anger klart och uttryckligt vilka de "relevanta bestämmelser" är för bestämmandet av eventuellt missbruk i detta mål.

72.

Vid den muntliga förhandlingen hänvisade kommissionen till en samling eller uppsättning av mervärdesskattebestämmelser av betydelse för detta mål och angav artikel 2.1, artikel 4.3 a och artikel 13 B g i sjätte mervärdesskattedirektivet. Kommissionen anförde vidare vid förhandlingen att dessa bestämmelsers syfte är att säkerställa "korrekt tillämpning" eller "normal skattebehandling" av transaktionerna.

73.

Jag håller med om att dessa bestämmelser är tillämpliga. (50) Men jag anser inte att påståendet är övertygande vad gäller syftet. Kommissionens resonemang är helt enkelt ett cirkelresonemang.

74.

Det är uppenbarligen önskvärt att samtliga bestämmelser i sjätte mervärdesskattedirektivet tillämpas korrekt på ett sådant sätt att transaktioner blir föremål för normal skattebehandling. Men frågan här är just: vad är korrekt bedömning? I detta mål har den diskuterade frågan helt och hållet sin grund i det faktum att det föreligger en "tekniskt" korrekt bedömning. Med orden i domen Halifax m.fl har "villkoren i relevanta bestämmelser i sjätte direktivet formellt sett uppfyllts" (51) beträffande samtliga transaktioner.

75.

När kommissionen pressades på denna punkt vid den muntliga förhandlingen klarlade den att vad den menade var att de relevanta bestämmelsernas syfte är beskattningen av den verkliga materiella affärshändelsen. Eftersom varken det långa eller det korta hyresavtalet var verkligt utan konstruerat borde dessa avtal inte beaktas.

76.

Jag kommer för tillfället att utgå från att kommissionen har rätt i att syftet med dessa

bestämmelser är beskattning av de "verkliga materiella transaktionerna". Om detta är fallet vänds fokus i praktiken helt till det andra "konstlade" eller "subjektiva" villkoret i testet avseende missbruk som fastläggs i målen Emsland-Stärke och Halifax. Om det villkoret uppfylls och en transaktion faktiskt är konstlad (inte "verklig" eller "materiell") kan som en följd därav tillämpning av bestämmelserna om mervärdesskatt på dessa transaktioner inte fullgöra deras syfte. (52)

77.

Frågan om vilka transaktioner som är "verkliga" eller "materiella" och vilka som till skillnad därifrån är "konstlade" eller "påhittade" blir helt avgörande. De två villkoren sammanfaller i ett.

78.

Det finns enligt min uppfattning ett antal betydande problem med detta tillvägagångssätt. Jag kommer att belysa fyra av dem.

79.

För det första avskaffar det i praktiken den första delen i Halifaxtestet. Jag anser inte att det är rätt tillvägagångssätt men om det är så är det viktigt att säga det uttryckligen. I målet Halifax slogs det exempelvis fast att "domstolen vid upprepade tillfällen har erinrat om, [att] gemenskapens lagstiftning [ska] vara entydig och dess tillämpning förutsebar för de enskilda ... Detta krav på rättssäkerhet gäller särskilt i fråga om lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande, eftersom de berörda måste kunna få exakt kännedom om sina skyldigheter enligt denna lagstiftning". (53)

80.

Det finns inte någon anledning att undanhålla det faktum att principen om förbud mot rättsmissbruk står i ett spänt förhållande till principen om legalitet och rättssäkerhet. Det är därför viktigt att dess villkor är så tydliga som möjligt. (54) Jag konstaterar också att resonemanget ovan för att motivera den omgående tillämpningen av domen Halifax m.fl. på pågående mål delvis byggde på förutsättningen att villkoren för konstaterande av missbruk var tydliga i vart fall från år 2000, det vill säga vid tiden för domen Emsland-Stärke. (55) Om de två villkoren som uttalades i det målet nu sammanfaller i ett är den förutsättningen inte längre hållbar.

81.

För det andra, även om det skulle vidhållas att de två villkoren tekniskt fortsätter att vara tillämpliga, (56) låt vara med "konstgjordhet" som den bestämmande faktorn i båda, anser jag att en sådan inställning i vart fall stämmer illa överens med den inställning som intagits i tidigare rättspraxis såsom domarna Halifax m.fl., Parts Service och WebMindLicences, (57) vilka tydligare identifierade bestämmelserna i fråga och deras syfte.

82.

För det tredje uttalades de två villkoren första gången i målet Emsland-Stärke. I det målet och i deras vanligaste form i påföljande mål är de faktiskt en "ren kopiering" av villkoren i bestämmelsen mot undandragande i förordning nr 2988/95 om skydd av EU:s finansiella intressen (artikel 4.3). (58) Det kan vara en spekulatation men det kanske är rimligt att anta att denna bestämmelse skulle ha tillämpats i målet Emsland-Stärke om förordningen hade varit tillämplig i tiden (ratione temporis). (59) Artikel 4.3 i förordning nr 2988/95 och de två villkoren för missbruk har sedan av domstolen behandlats som utbytbara. (60) En utveckling av testet avseende missbruk enligt de linjer som föreslagits av kommissionen, som innebär sammanslagning av de objektiva och subjektiva villkoren, skulle föranleda svåra frågor om hur förordningen och principen ska samverka

i framtiden på ett redan alltför komplicerat område.

83.

Slutligen måste tillämpning av villkoren för principen om förbud mot rättsmissbruk avseende mervärdesskatt oundvikligen anpassas i viss omfattning till de olika områden på vilka den är tillämplig. Enligt min uppfattning blir det emellertid ännu svårare (kanske till och med omöjligt) att förena begreppet missbruk enligt den föreslagna definitionen (ett test avseende konstgjordhet) med det missbruksbegrepp som tillämpas i andra fall. I mål om fri rörlighet och medborgarskap har således frågan om konstgjordhet vid ett antal tillfällen inte ansetts vara bestämmande utan i praktiken behandlats som nästan irrelevant. (61)

c) Bedömning av uppfyllelse av "syftet" i förevarande mål

84.

Mot bakgrund av det föregående föreslår jag att kommissionens inställning inte godtas utan att snarare den inställning som bättre återspeglar domstolens nuvarande praxis bibehålls.

85.

I förevarande mål består det påstådda missbruket i det konstlade fullgörandet av villkoren avseende i) det första tillhandahållandet av egendomen och ii) undantaget av det påföljande tillhandahållandet (som faktiskt är två sidor av samma mynt).

86.

Det är därför nödvändigt att bedöma syftet med åläggande av mervärdesskatt på tillhandahållande "före första inflyttning" och dess påföljande undantag som anges i artikel 4.3 a och artikel 13B g i sjätte mervärdesskattedirektivet.

87.

Den grundläggande inställningen till åläggande av mervärdesskatt på överföring av egendom kan i klartext sammanfattas på följande sätt: beskatta den första försäljningen, undanta resten. Syftet med detta klarläggs i kommissionens ursprungliga förslag och i domstolens praxis.

88.

Motiveringen som bifogades kommissionens ursprungliga förslag angav "att uppförande och försäljning av nya byggnader ska beskattas i vilken egenskap som säljaren än uppträder. För att lösa svårigheter med att skilja på nya byggnader och gamla har begreppet första inflyttning använts för att bestämma den tidpunkt när byggnaden lämnar tillverkningsprocessen och blir föremål för konsumtion, det vill säga när byggnaden börjar användas av dess ägare eller hyresgäst". Motiveringen anger vidare att egendom "konsumeras" genom den första inflyttningen däri och möjligheten att egendom "åter träder in i den kommersiella omsättningen" eller "återkommersialiseras". (62)

89.

Den formuleringen anger att begreppet "första inflyttning" likställs med att egendomen "lämnar tillverkningsprocessen" och "blir föremål för konsumtion" eller "träder in i den kommersiella omsättningen".

90.

I domen Goed Wonen I beskrev domstolen undantaget i liknande ordalag och anförde att "i likhet med försäljningar av en nyuppförd byggnad som följer efter den första upplåtelsen till en slutkonsument, och som markerar slutet på produktionskedjan, skall alltså uthyrning av fast egendom i princip undantas från beskattning" (min kursivering). (63)

91.

Syftet med den kombinerade tillämpningen av artikel 4.3 a och artikel 13B g i sjätte mervärdesskattedirektivet kan således omformuleras så att mervärdesskatt tas ut när fast egendom omsätts kommersiellt för första gången.

92.

Enligt min uppfattning uppfyller inte en övergång av det slag som beskrivs i målet vid den nationella domstolen detta syfte.

93.

En kombination av faktorer leder till denna slutsats, i synnerhet följande (grundat på min uppfattning om begäran om förhandsavgörande): i) det faktum att det långa hyresavtalet ingicks med en enhet som kontrollerades av klagandena och ii) det faktum att det långa hyresavtalet frånträdde inom en mycket kort tid från undertecknandet därav och i jämförelse med dess totala varaktighet och iii) det faktum att under denna korta tid ett avtal om återuthyrning ingicks i form av det korta hyresavtalet med nettoresultatet att klagandenas kontroll över egendomen aldrig i praktiken upphörde på ett sådant sätt att med beaktande av alla dessa omständigheter egendomen inte förefaller ha lämnat tillverkningsprocessen.

94.

Mot bakgrund av ovanstående och under förutsättning av den nationella domstolens slutliga bedömning skulle, under de omständigheter som föreligger i målet vid den nationella domstolen, behandling av det långa hyresavtalet mellan närstående parter, som frånträds mycket kort tid efter dess ingående och utan att egendomen nyttjas, som ett "tillhandahållande före första inflyttning" stå i strid med artikel 4.3 a och artikel 13B g i sjätte mervärdesskattedirektivet.

3. Det subjektiva villkoret: var det huvudsakliga syftet att erhålla en skattefördel?

95.

Med avseende på det "subjektiva villkoret" avser den hänskjutande domstolens fjärde fråga i huvudsak huruvida vid fastställande av detta huvudsakliga syftet transaktionerna före försäljning ska bedömas för sig eller som en del av transaktionerna "som en helhet".

96.

Det är lämpligt att inleda med att närmare behandla innebörden av "huvudsakligt syfte".

97.

Det subjektiva testet återges på en rad olika sätt i rättspraxis. Utöver "huvudsakligt syfte" (64) hänvisar några domar till "enda ändamålet" (65) eller "enda syftet" (66) för att uppnå en "(felaktig) skattefördel". (67) Andra blandar de två ("huvudsakligt ändamål ... endast för att

erhålla en skattefördel"). (68) Medan andra hänvisar till affärstransaktioner som inte är "normala". (69)

98.

Alla dessa olika utformningar av det subjektiva testet har ett gemensamt tema. De efterfrågar: finns det något ekonomiskt skäl till att detta görs annat än för att minska skatten? Ribban sätts på olika nivåer.

99.

I domen Parts Service fann domstolen att det kan vara missbruk om "huvudmålet" är en skattefördel. (70) Detta innebär ett potentiellt mycket vittgående missbruksbegrepp. I stark kontrast härtill slogs i domaren Halifax m.fl. och Weald Leasing fast att det inte föreligger missbruk "när det kan finnas en annan motivering för de ifrågavarande transaktionerna än att enbart uppnå skattefördelar" (min kursivering). (71) I domen Malvi krävdes för missbruk att involverade parter "inte haft något ekonomiskt och affärsmässigt motiv med transaktionerna". (72)

100.

De senare domarna, som faktiskt intar en restriktivare hållning till missbruksbegreppet, är mer förhärskande. De återger också den vanligare formuleringen "huvudsakligt syfte", "enda ändamål" eller "helt konstlade" upplägg.

101.

Enligt min uppfattning ska det subjektiva testet tillämpas restriktivt i linje med sådana fall som Halifax och RBS. Om transaktionerna i fråga kan ha någon annan ekonomisk motivering än en skattefördel är testet inte uppfyllt. Den inställningen återspeglar inte endast förhärskande rättspraxis utan är också förenlig med legalitetsprincipen (73) som "gäller särskilt i fråga om lagstiftning som kan vara ekonomiskt betungande, eftersom de berörda måste kunna få exakt kännedom om sina skyldigheter enligt denna lagstiftning". (74)

102.

Med denna inställning till "huvudsakligt syfte" i åtanke övergår jag nu till den särskilda punkt som tas upp i den hänskjutande domstolens fjärde fråga: avseende exakt vilka transaktioner måste det huvudsakliga syftet kontrolleras?

103.

Den hänskjutande domstolen föreslår två alternativ: antingen i) transaktionerna före försäljning eller ii) transaktionerna före försäljning och den slutliga försäljningen sammantagna.

104.

Enligt min uppfattning är det sistnämnda i vart fall fel referensram. Det förefaller vara klart att förutom i fall av skattebedrägeri (som inte påstås här) kan, om nettot sprids ut tillräckligt mycket över hela tillverkningsprocessen ävensom egendomens återstående livslängd, något ekonomiskt skäl utöver en "ren" skattefördel alltid konstateras. En sådan inställning skulle effektivt förhindra att det subjektiva villkoret någonsin uppfylldes.

105.

I förevarande mål består således den relevanta transaktionen av en eller flera av transaktionerna före försäljning. Utöver denna generella synpunkt anser jag att det i sista hand ankommer på den hänskjutande domstolen att bestämma vilken transaktion eller vilka transaktioner vars "huvudsakliga syfte" ska bedömas och vilket det huvudsakliga syftet är.

106.

När den gör det ska den hänskjutande domstolen icke desto mindre "beakta alla omständigheter i det aktuella fallet. Dessa kan vara tidigare eller senare affärstransaktioner. (75) Med andra ord ska den hänskjutande domstolen för att fullständigt kunna bedöma det "huvudsakliga syftet" med själva transaktionerna före försäljning beakta det faktiska sammanhanget i ett vidare perspektiv.

107.

Om man i förevarande fall fullständigt skulle abstrahera transaktionerna före försäljning från deras vidare sammanhang skulle det faktiskt inte föreligga någon skattefördel alls utan snarare en skattebörda (eftersom fördel är en relativ företeelse och endast uppstår på grund av den efterföljande försäljningen).

4. Slutsats

108.

Mot bakgrund av det föregående föreslår jag att domstolen ger följande svar på den fjärde och den sjunde frågan:

Fråga fyra

I ett mål, såsom det nationella målet, ska inte "huvudsakligt syfte" bedömas med utgångspunkt i transaktionerna före försäljning och den slutliga försäljningen sammantagna. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att bestämma vilka specifika transaktioner före försäljning som är mest lämpliga för bedömningen av "huvudsakligt syfte" vid fastställandet av ett eventuellt rättsmissbruk avseende mervärdesskatt.

Fråga sju

I ett mål, såsom det nationella målet, där:

—

ett långt hyresavtal ingås mellan en skattskyldig person och en annan närstående skattskyldig person,

—

detta hyresavtal frånträds mycket kort tid efter dess undertecknande och i förhållande till dess totala varaktighet och

—

under denna korta tid ett avtal ingås om återuthyrning med det slutliga resultatet att kontroll över den uthyrda egendomen faktiskt aldrig getts upp av den skattskyldiga person som ingick det långa hyresavtalet

skulle det vara oförenligt med syftet med artikel 4.3 a och artikel 13B g i sjätte mervärdesskattedirektivet att behandla det långa hyresavtalet som ett "tillhandahållande före första inflyttning" i den mening som avses i artikel 4.3 a i det direktivet.

D. Den tredje frågan: omdefiniering och förnyad bedömning av transaktionerna

109.

Med sin tredje fråga önskar den hänskjutande domstolen i huvudsak få klarhet i hur transaktionerna i fråga ska omdefinieras om principen om förbud mot rättsmissbruk är tillämplig i detta mål.

110.

När det har konstaterats att ett åsidosättande av principen om förbud mot rättsmissbruk föreligger ska de transaktioner som ingår i missbruket omdefinieras för att fastställa de förhållanden som skulle ha förelegat om de transaktioner som ligger till grund för missbruket inte hade förelegat. (76) Omdefiniering får emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå en riktig uppbörd av mervärdesskatten och förebygga skatteflykt. (77)

111.

Det ankommer därför i första hand på den hänskjutande domstolen att på grundval av den vägledning som getts som svar på den första, den andra, den fjärde och den sjunde frågan avgöra huruvida vissa moment i transaktionerna i fråga i målet vid den nationella domstolen utgjorde ett missbruksförfarande.

112.

Om detta verkligen är fallet ankommer det sedan på den domstolen att omdefiniera dessa transaktioner så att den situation återskapas som skulle ha rått i avsaknad av de moment som utgör förfarandemissbruk.

113.

Om den nationella domstolen således kommer till slutsatsen att exempelvis transaktionerna före försäljning utgjorde en kränkning av principen om förbud mot rättsmissbruk ska dessa transaktioner lämnas utan avseende vid bedömningen av klagandenas mervärdesskatteskyldighet.

114.

På grundval av de omständigheter som angetts i den hänskjutande domstolens begäran och under förutsättning av den domstolens slutliga bedömning skulle sedan den påföljande försäljningen av egendomen anses utgöra det första tillhandahållandet därav. Den försäljningen ska sedan mervärdesbeskattas i enlighet med tillämpliga nationella bestämmelser tolkade mot bakgrund av unionsrätten, i synnerhet artikel 4.3 a och artikel 13B g i sjätte mervärdesskattedirektivet.

115.

Såvitt gäller den hänskjutande domstolens tredje fråga i den del som gäller de nationella domstolarnas handläggning av mervärdesbeskattningen kan det endast upprepas att frågan om vilken institution som är behörig att omdefiniera och åter bedöma transaktionerna i fråga ska

avgöras enligt nationell rätt enligt principen om nationell processuell autonomi och principerna om likvärdighet och effektivitet.

116.

Mot bakgrund av det föregående föreslår jag att domstolen ger följande svar på den tredje frågan:

—

När ett åsidosättande av principen om förbud mot rättsmissbruk har konstaterats föreligga ska de berörda transaktionerna omdefinieras så att den situation återskapas som skulle ha rått i avsaknad av de transaktioner som utgör detta missbruk.

—

Under sådana omständigheter som de i målet vid den nationella domstolen ska, i den omfattning som transaktionerna före försäljning lämnas utan avseende vid tillämpning av principen om förbud mot rättsmissbruk och de påföljande försäljningarna av egendomen således anses utgöra första tillhandahållandet därav, dessa försäljningar mervärdesbeskattas i enlighet med nationella bestämmelser tolkade mot bakgrund av unionsrätten, i synnerhet artikel 4.3 a och artikel 13B g i sjätte mervärdesskattedirektivet.

E. Den femte, den sjätte och den åttonde frågan: huruvida section 4.9 i mervärdesskattelagen är förenlig med sjätte mervärdesskattedirektivet

117.

Den hänskjutande domstolens femte, sjätte och åttonde fråga bygger på antagandet att section 4.9 i mervärdesskattelagen är oförenlig med och (därför) inte införlivar sjätte mervärdesskattedirektivet.

118.

Det framgår emellertid inte klart av beslutet om hänskjutande eller skriftliga och muntliga yttranden vid domstolen vad som är orsaken till oförenligheten eller vad underlåtenheten att införliva kan bestå i.

119.

När införlivande av ett direktiv helt uteblivit är den rättsliga situationen i vissa avseenden relativt klar. Det föreligger inte några åtgärder för införlivande och nationell rätt är därför oförenlig med det direktivet. I förevarande fall däremot har Irland vidtagit åtgärder för införlivande av sjätte direktivet. Det har dessutom inte gjorts gällande att tillämpningen av section 4.9 i mervärdesskattelagen i varje praktiskt avseende utan undantag inte "uppnår det resultat" som är det direktivets syfte (för att använda ordalagen i artikel 288 FEUF). Det är därför inte möjligt att generellt och ovillkorat uttala att (partiell) oförenlighet kan likställas med avsaknad av införlivande åtgärder.

120.

För att närmare behandla dessa frågor krävs enligt min uppfattning bättre kännedom om karaktären på den påstådda oförenligheten av section 4.9 i mervärdesskattelagen.

121.

Vid den muntliga förhandlingen uppgav klagandena att enligt deras uppfattning härrörde den

huvudsakliga oförenligheten från section 4.6 i mervärdesskattelagen. Den senare bestämmelsen undantar alla första tillhandahållanden av fast egendom från skatteplikt när ingående skatt inte kan återfås. Klagandena anser att ett sådant undantag är oförenligt med artikel 4.3 a och artikel 13B g i sjätte mervärdesskattedirektivet, eftersom dessa unionsbestämmelser kräver beskattning av alla första tillhandahållanden av fast egendom. Då section 4.9 i mervärdesskattelagen vidare hänvisar till section 4.6 i mervärdesskattelagen medför den senares oförenlighet med sjätte mervärdesskattedirektivet också att den förra bestämmelsen är oförenlig.

122.

Svaranden och den irländska regeringen bestrider den tolkningen av lagstiftningen. I sina skriftliga inlagor anger de sin egen tolkning av bestämmelsen och skälen för dess antagande.

123.

Med avseende på frågorna fem, sex och åtta befinner sig således domstolen i ett läge i vilket det är svårt att från den nationella domstolens begäran sluta sig till exakt vad oförenligheten av section 4.9 i mervärdesskattelagen skulle bestå i. All sådan hypotetisk oförenlighet bestrids bestämt av den irländska regeringen. Även klagandena har svårigheter att förklara vilket specifikt problem som skulle föreligga i förhållande till section 4.9 bortsett från det faktum att den hänvisar till section 4.6 i mervärdesskattelagen. Även om man skulle godta klagandenas förklaring till oförenligheten har jag dessutom svårt att att förstå dess relevans i förevarande mål, eftersom, vilket bekräftades vid den muntliga förhandlingen, den ingående skatten kunde återfås i detta mål.

124.

Det är inte denna domstols uppgift att tolka nationell rätt. Det är ännu mindre dess uppgift att döma i fråga om olika parter tolkning därav när förekomsten och beskaffenheten av den påstådda oförenligheten och/eller underlåtenheten att införliva inte är uppenbar och klart bestrids.

125.

Till följd härav och mot bakgrund av det föregående anser jag att domstolen saknar de nödvändiga faktiska uppgifterna för att kunna ge ett användbart svar som inte grundas på hypoteser och spekulation rörande beskaffenheten av den hävdade oförenligheten av section 4.9 i mervärdesskattelagen med sjätte mervärdesskattedirektivet.

126.

Jag föreslår därför att den femte, den sjätte och den åttonde frågan inte ska tas upp till sakprövning.

V. Förslag till avgörande

127.

Mot bakgrund av ovanstående föreslår jag att domstolen lämnar följande svar på de frågor som ställts av Supreme Court (Högsta domstolen, Irland):

Frågorna 1 och 2

Bestämmelserna i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund och nationella bestämmelser som införlivar det

direktivet ska tolkas i ljuset av den allmänna unionsrättsliga principen om förbud mot rättsmissbruk på mervärdesskatteområdet. Detta gäller också:

—

i avsaknad av nationella åtgärder i form av lagstiftning eller judiciellt som "ger verkan" åt denna princip

—

i mål som det som föreligger vid den hänskjutande domstolen i vilket transaktionerna i fråga fullbordades före domstolens dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121).

Fråga 3

När ett åsidosättande av principen om förbud mot rättsmissbruk har konstaterats ska de berörda transaktionerna omdefinieras så att den situation återskapas som skulle ha rått i avsaknad av de transaktioner som utgör detta missbruk.

Under sådana omständigheter som de i målet vid den nationella domstolen ska, i den omfattning som transaktionerna före försäljning lämnas utan avseende vid tillämpning av principen om förbud mot rättsmissbruk och de påföljande försäljningarna av egendomen således anses utgöra första tillhandahållandet därav, dessa försäljningar mervärdesbeskattas i enlighet med nationella bestämmelser tolkade mot bakgrund av unionsrätten, i synnerhet artikel 4.3 a och artikel 13B g i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Fråga 4

I ett mål, såsom det nationella målet, ska inte "huvudsakligt syfte" bedömas med utgångspunkt i transaktionerna före försäljning och den slutliga försäljningen sammantagna. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att bestämma vilka specifika transaktioner före försäljning som är mest lämpliga för bedömning av "huvudsakligt syfte" vid fastställandet av ett eventuellt rättsmissbruk avseende mervärdesskatt.

Fråga 7

I ett mål, såsom det nationella målet, där:

skulle det vara oförenligt med syftet med artikel 4.3 a och artikel 13B g i sjätte mervärdesskattedirektivet att behandla det långa hyresavtalet som ett "tillhandahållande före första inflyttning" i den mening som avses i artikel 4.3 a i det direktivet.

Frågorna 5, 6 och 8

Den femte, den sjätte och den åttonde frågan tas inte upp till sakprövning.

(1) Originalspråk: engelska.

(2) Dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121).

(3) En cyniker (eller en realist beroende på ens inställning) kan tillägga att det senare också är en förutsättning för den fortsatta förekomsten av det förra.

(4) Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av

medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

(5) Nu ersatt av rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt, EUT L 347, 2006, s. 1.

(6) Mer korrekt är att hyresavtal på mer än tio år behandlas som mervärdesskattepliktigt tillhandahållande av fast egendom. Om det emellertid löper på mindre än 20 år tas mervärdesskatt också ut på återgångsintresset.

(7) Dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, punkt 35).

(8) Se, bland annat, dom av den 21 februari 2006, University of Huddersfield (C?223/03, EU:C:2006:124, punkt 52), dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C?255/02, EU:C:2006:121, punkterna 68 och 69 och där angiven rättspraxis, dom av den 22 december 2010, Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, punkt 25), dom av den 13 mars 2014, SICES m.fl. (C?155/13, EU:C:2014:145, punkterna 29 och 30) och dom av den 14 april 2016, Cervati och Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, punkt 32). Se också dom av den 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, punkt 47).

(9) Dom av den 10 januari 1985, Association des Centres distributeurs Leclerc och Thouars Distribution (229/83, EU:C:1985:1, punkt 27).

(10) Dom av den 3 december 1974, van Binsbergen (33/74, EU:C:1974:131, punkt 13) och dom av den 5 oktober 1994, TV10 (C?23/93, EU:C:1994:362, punkt 21).

(11) Beträffande detta terminologiska menageri, se till exempel 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, vol. 21, European Business Law Review, 2010, s. 783–813.

(12) För en mer omfattande indelning av olika missbruk och en diskussion om skillnaderna mellan rättsmissbruk och missbruk av rättigheter, se Saydé, A., Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market, Hart Publishing, Oxford, 2014, s. 16–31.

(13) Se, till exempel, dom av den 23 september 2003, Akrich (C?109/01, EU:C:2003:491) och dom av den 17 juli 2014, Torresi (C?58/13 och C?59/13, EU:C:2014:2088). På denna punkt, se också de la Feria, R., Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC law through Tax, vol. 45, Common Market Law Review, 2008, s. 395 och s. 429.

(14) För bekräftelse av de avsevärda skillnaderna som föreligger på olika områden i EU-rätten, se till exempel de la Feria, R., och Vogenauer, S. (red.), Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law? Hart Publishing, Oxford, 2011.

(15) Se, för ett sådant resonemang, dom av den 13 januari 2004, Kühne & Heitz (C?453/00, EU:C:2004:17, punkt 28) eller dom av den 18 juli 2007, Lucchini (C?119/05, EU:C:2007:434, punkt 63).

(16) Dom av den 6 mars 2007, Meilicke m.fl. (C?292/04, EU:C:2007:132, punkt 34).

(17) Se till exempel Steiner, E., Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings across Jurisdictions, Springer International Publishing, Switzerland, 2015, s. 12–13 och Lang, M., Limitation of temporal effects of CJEU judgments: Mission impossible for the governments of Member States, i Popelier, P., m.fl. (red.) The Effects of Judicial Decisions in Time, Intersentia,

Cambridge, 2014, s. 245.

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

(19) Från denna utgångspunkt fast förankrad i uppfattningen om rollen för högre instansers rättsliga avgöranden i medlemsstaterna, se till exempel de generella komparativa rapporterna i Neil MacCormick, D., och Summers, R.S. (red.), *Interpreting Precedents: A Comparative Study*, Ashgate Publishing, Dartmouth, 1997. Var i det enskilda fallet konstaterandet av gällande rätt slutar och skapandet av rätt börjar är däremot en annan men förvisso inte en ny diskussion. Så tidigt som 1934 benämnde Arthur Goodhart den som något som dominerat engelskt och amerikanskt rättsligt tänkande under århundraden (Goodhart, A.L., *Precedent in English and Continental Law*, Stevens and Sons, London, 1934, s. 14). Se också Cross, R., och Harris, J.W., *Precedent in English Law*. 4th Ed, Clarendon Press, Oxford, 1991, s. 27–34.

(20) Se i denna betydelse beträffande rättsmissbruk avseende mervärdesskatt dom av den 18 december 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti m.fl. (C?131/13, C?163/13 och C?164/13, EU:C:2014:2455, punkterna 54–60).

(21) Se, till exempel, dom av den 8 april 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, punkt 72) och dom av den 28 september 1994, Vroege (C?57/93, EU:C:1994:352, punkt 21).

(22) Dom av den 8 april 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, punkt 74) och dom av den 28 september 1994, Vroege (C?57/93, EU:C:1994:352, punkt 21).

(23) Dom av den 28 september 1994, Vroege (C?57/93, EU:C:1994:352, punkt 21). Se också dom av den 12 oktober 2000, Cooke (C?372/98, EU:C:2000:558, punkt 42). Se i allmänhet till exempel Düsterhaus, D., *Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure*, Yearbook of European Law, 2016.

(24) Dom av den 23 maj 2000, Buchner m.fl. (C?104/98, EU:C:2000:276, punkt 40).

(25) Det kan tilläggas att problemet förvisso inte är nytt och inte begränsat till unionsrätten. För en komparativ översikt, se, till exempel, Steiner, E., ovan anført arbete, i fotnot 17, eller Popelier, P., m.fl., ovan anført arbete, i fotnot 17.

(26) Beträffande en förteckning över exempel, se fotnot 41 i förslag till avgörande av generaladvokaten Pólares Maduro i målet Halifax m.fl. (C?255/02, EU:C:2005:200) eller de olika materiella kapitlen i de la Feria, R., och Vogenauer, S. (ovan anført arbete, fotnot 14). Som uttalats av Schammo, P.: ”rättspraxis angående missbruk av rättigheter skär nu genom hela spektrumet av EG-rätten”. (Schammo, P., *Arbitrage and Abuse of Rights in EC Legal System*, vol. 14, European Law Journal, 2008, s. 359). Eller, mer twitteraktigt, fastän kanske inte helt optimistiskt: ”missbruk finns överallt i unionsrätten” (Saydé, A., ovan anført arbete, fotnot 12 på s. 13).

(27) Dom av den 15 oktober 2009, Audiolux m.fl. (C?101/08, EU:C:2009:626, punkt 50).

(28) Se också artikel 13A, artikel 14 och artikel 15 som nämner ”skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk”. Artikel 13, artikel 14, artikel 15, artikel 27, artikel 28c och artikel 28k anger också ”undandragande” (i den version som var tillämplig den aktuella tiden).

(29) Se artikel 4.3 i rådets förordning (EG, Euratom) nr 2988/95 av den 18 december 1995 om skydd av Europeiska gemenskapernas finansiella intressen (EGT L 312, 1995, s. 1).

(30) Artikel 4.3 i förordning nr 2988/95 föreskriver följande: ”Beroende på omständigheterna skall

handlingar leda till att en förmån inte beviljas eller till att den dras in om handlingarna bevisligen har till syfte att leda till att någon får en förmån som strider mot målen i den gemenskapslagstiftning som är tillämplig i det enskilda fallet därför att de villkor som krävs för att få förmånen har konstruerats.”

(31) Dom av den 14 december 2000, Emsland-Stärke (C?110/99, EU:C:2000:695).

(32) Ovan punkt 29 i detta förslag.

(33) Dom av den 8 april 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, punkt 71).

(34) Punkt 42 i detta förslag.

(35) Se dom av den 8 juni 2000, Breitsohl (C?400/98, EU:C:2000:304, punkt 38) och dom av den 18 december 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti m.fl. (C?131/13, C?163/13 och C?164/13, EU:C:2014:2455, punkt 60), som återspeglar den latinska sentensen *nemo propriam turpitudinem allegare potest*.

(36) Dom av den 14 december 2000, Emsland-Stärke (C?110/99, EU:C:2000:695, punkt 54) och dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C?255/02, EU:C:2006:121, punkt 76).

(37) Dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C?255/02, EU:C:2006:121, punkt 86).

(38) Se, till exempel, dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C?255/02, EU:C:2006:121, punkt 73) och dom av den 22 december 2010, Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, punkt 27).

(39) Se, till exempel, dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C?255/02, EU:C:2006:121, punkt 74) och dom av den 22 december 2010, Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, punkt 29). Det finns dock några begränsade undantag på andra områden avseende användningen av principen om förbud mot rättsmissbruk (se, till exempel, dom av den 14 april 2016, Cervati och Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, punkt 33), som hänvisar till ”regler” snarare än ”relevanta bestämmelser”).

(40) Se, till exempel, med avseende på domar om mervärdesskatt dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C?255/02, EU:C:2006:121, punkterna 79–80) (artikel 17 i sjätte mervärdesskattedirektivet), dom av den 21 februari 2008, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, punkt 60) (artikel 11A 1a i sjätte mervärdesskattedirektivet) och dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, punkterna 38 och 41) (artikel 43 och artikel 56.1 k i direktiv 2006/112 som ersatts av artikel 45 och artikel 59 k, i dess lydelse enligt rådets direktiv 2008/8/EG av den 12 februari 2008 (EUT L 44, 2008, s. 11) (direktiv 2006/11 ersatte sjätte mervärdesskattedirektivet). Detta faktum kan sägas vara återspeglat i bakgrunden till det ”objektiva villkoret” i den omfattning som vi i efterhand kan rekonstruera den bakgrunden. I mål om påstått missbruk redan innan det två-uddade testet lanserades i målet Emsland-Stärke och senare på mervärdesskatteområdet i målet Halifax prövade domstolen huruvida specifika bestämmelsers syften hade uppfyllts (se, till exempel, dom av den 12 maj 1998, Kefalas m.fl. (C?367/96, EU:C:1998:222, punkt 23) och dom av den 23 mars 2000, Diamantis (C?373/97, EU:C:2000:150, punkterna 33 och 34), båda avseende artikel 25.1 i Rådets andra direktiv 77/91/EEG av den 13 december 1976 om samordning av de skyddsåtgärder som krävs i medlemsstaterna av de i artikel 58 andra stycket i fördraget avsedda bolagen i bolagsmännens och tredje mans intressen när det gäller att bilda ett aktiebolag samt att bevara och ändra dettas kapital, i syfte att göra skyddsåtgärderna likvärdiga (EGT L 26, 1977, s. 1)..

(41) Jag noterar att i målet Emsland-Stärke, det mål som är del av ursprunget till detta villkor, behandlade domstolen inte detta villkor utan anförde endast att "Bundesfinanzhof anser att det framgår av de faktiska omständigheter som beskrivs i den första tolkningsfrågan att gemenskapsbestämmelsernas målsättning inte har uppnåtts". Dom av den 14 december 2000, Emsland-Stärke (C?110/99, EU:C:2000:695, punkt 55).

(42) Dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C?255/02, EU:C:2006:121), dom av den 21 februari 2008, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108) och dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832).

(43) Dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C?255/02, EU:C:2006:121, punkt 79).

(44) Dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C?255/02, EU:C:2006:121, punkt 80). Se emellertid domarna i målen Weald Leasing och RBS, som förefaller tillämpa en något annorlunda metod: dom av den 22 december 2010, Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804) och dom av den 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, punkterna 44–45).

(45) Dom av den 21 februari 2008, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108).

(46) Dom av den 21 februari 2008, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, punkt 52).

(47) Dom av den 21 februari 2008, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, punkt 60).

(48) Dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832).

(49) Ursprungligen artikel 43 och artikel 56.1 k i direktiv 2006/112 och sedan artikel 45 och artikel 59 k efter ändring genom direktiv 2008/8.

(50) Fastän artikel 2.1 tillför föga och troligen kunde anföras som relevant i varje mål rörande leverans av varor (den kunde ha anförts i till exempel domen Halifax m.fl. eller domen Part Service ovan, men det gjordes inte).

(51) Dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C?255/02, EU:C:2006:121, punkt 74).

(52) Denna tanke kommer ytterst nära det som kommissionen föreslog som en lösning av frågan i målet Emsland-Stärke men som inte godtogs av domstolen. Kommissionen hade således föreslagit att missbruk kunde konstateras "när affärstransaktionerna i fråga har till syfte att leda till att någon får en förmån som strider mot målsättningen i tillämpliga gemenskapsbestämmelser i den meningen att de villkor som krävs för att få förmånen har uppfyllts på ett konstruerat sätt" (se dom av den 14 december 2000, Emsland-Stärke (C?110/99, EU:C:2000:695, punkt 43)) (min kursivering).

(53) Dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C?255/02, EU:C:2006:121, punkt 72).

(54) Om de inte var det kunde det påstås att förbudet mot rättsmissbruk i offentlig rätt vad gäller dess praktiska effekter står i strid med legalitetsprincipen. Den positivistiska drömmen om lagens förutsebarhet i kombination med den konstitutionella principen om lagligheten av all offentlig verksamhet betyder att när den enskilde ställs inför offentlig förvaltning inbegripet naturligtvis skatteförvaltning ska han kunna förutse på grundval av gällande rätt huruvida hans handlingar antingen kommer att godkännas (lagliga) eller inte godkännas (olagliga). I detta motsatsförhållande är vidare allt som inte är uttryckligen förbjudet tillåtet. Förbudet mot rättsmissbruk, särskilt om det har oklara villkor, lägger till detta klassiska motsatsförhållande en tredje grå zon som för en traditionellare lagd positivistisk jurist kan vara djupt oroande. Det betyder

egentligen att det finns ett tredje slag av transaktioner som trots att de på förhand formellt är tillåtna i efterhand kan omvärderas till att vara materiellt olagliga. Varje sådan grå zon med oklara villkor kan skämtsamt kallas Schrödingers laglighet: det är först genom att senare öppna lådan som man kan få reda på huruvida transaktionen inne i lådan var laglig eller inte.

(55) Ovan punkt 50 i detta förslag.

(56) Vilket enligt min uppfattning skulle vara en ganska "tillgjord" tolkning.

(57) Som diskuterats ovan i punkterna 66–69 i detta förslag.

(58) Se också punkterna 49–51. Det är värt att tillägga att i målet Emsland-Stärke presenterade generaladvokaten Alber frågan från andra hållet med påstående att artikel 4.3 "inte i sig skapar något nytt rättsinstitut, utan kodifierar en i gemenskapsrätten allmänt gällande rättsprincip" (förslag av generaladvokaten Alber i Emsland-Stärke (C?110/99, EU:C:2000:252, i punkt 80)).

(59) I därpå följande mål i vilka både principen om rättsmissbruk och artikel 4.3 i förordning nr 2988/95 varit i fråga har domstolen tillämpat den allmänna principen i första hand (se dom av den 14 april 2016, Cervati och Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255)).

(60) Och gjort det ganska uttryckligt i domen av den 14 april 2016, Cervati och Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, punkt 52). Se också dom av den 9 juli 2015, Cimmino m.fl. (C?607/13, EU:C:2015:448).

(61) Ovan punkt 28 i detta förslag.

(62) Förslag till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (COM(73) 950, av den 20 juni 1973, Europeiska gemenskapernas bulletin, tillägg 11/73, s. 9).

(63) Dom av den 4 oktober 2001, Goed Wonen (C?326/99, EU:C:2001:506, punkt 52). Jag noterar här domstolens tydliga likställighet av "första tillhandahållande" med "första inflyttning". Se också dom av den 12 juli 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C?326/11, EU:C:2012:461, punkt 21) som använder begreppet "äldre byggnader".

(64) Dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C?255/02, EU:C:2006:121, punkterna 75 och 86).

(65) Dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, punkt 35).

(66) Dom av den 21 februari 2006, University of Huddersfield (C?223/03, EU:C:2006:124, punkt 51).

(67) Dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C?255/02, EU:C:2006:121, punkterna 69 och 70) och dom av den 22 december 2010, Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, punkt 25).

(68) Dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C?255/02, EU:C:2006:121, punkt 75) och dom av den 22 december 2010, RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, punkt 49).

(69) Dom av den 14 april 2016, Cervati och Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, punkt 32).

(70) Dom av den 21 februari 2008, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, punkt 47).

(71) Dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 75) och dom av den 22 december 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, punkt 30).

(72) Dom av den 14 april 2016, Cervati och Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, punkt 47).

(73) Beträffande de risker som kan följa av att den inte beaktas, se återigen ovan fotnot 54.

(74) Dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 72).

(75) Dom av den 14 april 2016, Cervati och Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, punkt 35).

(76) Dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 98), dom av den 20 juni 2013, Newey (C-653/11, EU:C:2013:409, punkt 50) och dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 52).

(77) Dom av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121, punkt 92).