Oikeustapauskokoelma

UNIONIN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

22 päivänä marraskuuta 2017 *

Ennakkoratkaisupyyntö – Yhteinen arvonlisäverojärjestelmä – Kuudes direktiivi 77/388/ETY – 4 artiklan 3 kohdan a alakohta ja 13 artiklan B kohdan g alakohta – Muiden rakennuksen ja siihen liittyvän maapohjan luovutusten kuin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa tarkoitettujen luovutusten vapauttaminen – Väärinkäytön kieltoa koskeva periaate – Soveltaminen kyseisen periaatteen voimaan saattavien kansallisten säännösten puuttuessa – Oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteet

Asiassa C-251/16,

jossa on kyse SEUT 267 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Supreme Court (ylin tuomioistuin, Irlanti) on esittänyt 21.4.2016 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut unionin tuomioistuimeen 2.5.2016, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Edward Cussens,

John Jennings ja

Vincent Kingston

vastaan

T. G. Brosnan,

UNIONIN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja T. von Danwitz (esittelevä tuomari) sekä tuomarit C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe ja C. Lycourgos,

julkisasiamies: M. Bobek,

kirjaaja: johtava hallintovirkamies L. Hewlett,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 27.4.2017 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Edward Cussens, John Jennings ja Vincent Kingston, edustajinaan D. Lynch ja J. O'Malley, solicitors, B. Murray, SC, ja F. Mitchell, barrister,

– Irlanti, asiamiehinään E. Creedon, J. Quaney ja A. Joyce, avustajanaan N. Travers, SC,

– Italian hallitus, asiamiehenään G. Palmieri, avustajanaan G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

* Oikeudenkäyntikieli: englanti.

– Euroopan komissio, asiamiehinään M. Owsiany-Hornung ja R. Lyal,

kuultuaan julkisasiamiehen 7.9.2017 pidetyssä istunnossa esittämän ratkaisuehdotuksen,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL 1977, L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) ja väärinkäytön kieltoa arvonlisäveron alalla koskevan periaatteen tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty oikeudenkäynnissä, jossa asianosaisina ovat yhtäältä Edward Cussens, John Jennings ja Vincent Kingston ja toisaalta T. G. Brosnan, Inspector of Taxes (verotarkastaja, Irlanti), Office of the Revenue Commissionersin (veronkantotoimisto, Irlanti; jäljempänä verohallinto) edustajana ja jossa on kyse kiinteän omaisuuden myyntiin liittyvän arvonlisäveron perinnästä.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Unionin oikeus

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

4 Saman 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;

   _ _”

5 Direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohdassa säädetään seuraavaa:

”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 kuitenkaan rajoittamatta yhteisön muiden säännösten soveltamista:

_ _

g) rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, paitsi 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa mainituissa tapauksissa”.

6 Unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 94 artiklassa määrätään seuraavaa:

”Ennakkoratkaisupyyntöön on sisällytettävä unionin tuomioistuimelle esitettävien ennakkoratkaisukysymysten lisäksi

a) yhteenveto oikeudenkäynnin kohteesta ja asiaa koskevista tosiseikoista, siten kuin ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on ne todennut, tai ainakin selostus niistä tosiseikoista, joihin kysymykset perustuvat

b) asiassa mahdollisesti sovellettaviksi tulevien kansallisten säännösten sisältö ja tarvittaessa asiaan liittyvä kansallinen oikeuskäytäntö

c) selostus niistä syistä, joiden vuoksi ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on ryhtynyt tarkastelemaan kysymystä unionin oikeuden tiettyjen säännösten tulkinnasta tai pätevyydestä, sekä ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen toteama yhteys kyseisten säännösten ja pääasian oikeudenkäynnissä sovellettavien kansallisen oikeuden säännösten välillä.”

Irlannin oikeus

7 Vuoden 1972 arvonlisäverolain (Value Added Tax Act 1972), sellaisena kuin sitä sovelletaan pääasiassa (jäljempänä arvonlisäverolaki), 4 §:n 1, 2 ja 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”(1)

(a) Tätä pykälää sovelletaan kiinteään omaisuuteen
(i) jonka on rakentanut tai rakennuttanut luovuttajana oleva henkilö – –

– –

(b) Tässä pykälässä kiinteän omaisuuden osalta ’oikeudella’ tarkoitetaan tällaiseen omaisuuteen kohdistuvaa oikeutta, joka on kyseisen oikeuden syntyhetkellä myönnetty vähintään kymmeneksi vuodeksi – – ja oikeuden luovuttamisella tarkoitetaan oikeuden syntymistä – ––– –

(2) – – Kiinteän omaisuuden luovutuksen katsotaan tätä lakia sovellettaessa tapahtuvan, jos – ja yksinomaan jos – henkilö, jolla on oikeus tämän pykälän soveltamisalaan kuuluvaan kiinteään omaisuuteen, luovuttaa (myös luopumalla tai siirtämällä) kyseisen oikeuden tai tästä johtuvan oikeuden koko omaisuuteen tai sen osaan.

– –

(4) Jos henkilö, jolla on oikeus tämän pykälän soveltamisalaan kuuluvaan kiinteään omaisuuteen, luovuttaa tästä oikeudesta johtuvan oikeuden koko kyseiseen omaisuuteen tai sen osaan siten, että hän säilyttää oikeuden saada luovutettu oikeus palautetuksi, hänen katsotaan näin säilytetyn oikeuden osalta ottaneen – – kyseisen omaisuuden tai, tapauksen mukaan, osan siitä itselleen muuhun kuin liiketoimintansa tarpeisiin.”

8 Kyseisen lain 4 §:n 6 momentin a kohdassa säädetään, että arvonlisäveron alaisia eivät ole sellaiset kiinteän omaisuuden luovutukset,

”joiden osalta luovutuksen suorittavalla henkilöllä ei ollut tai ei olisi ollut oikeutta 12 §:n perusteella vähentää omaisuuden luovutuksesta tai rakentamisesta maksettavaa tai maksettua arvonlisäveroa – –”.

9 Kyseisen lain 4 §:n 9 momentissa säädetään seuraavaa:

”Jos kiinteää omaisuutta koskevan oikeuden luovuttamisesta voidaan kantaa arvonlisäveroa ja jos kyseistä kiinteistöä ei ole rakennettu mainitun oikeuden luovutusajankohdan jälkeen (jäljempänä tässä momentissa ’verotettava oikeus’), muun henkilön kuin verotettavan oikeuden saaneen henkilön tämän ajankohdan jälkeen suorittamaa kyseiseen omaisuuteen liittyvän oikeuden luovutusta pidetään tätä lakia sovellettaessa kiinteän omaisuuden luovutuksena, johon sovelletaan 6 momenttia.”

10 Arvonlisäverolain 10 §:n 9 momentti koskee arvonlisäveron alaisen määrän arviointia silloin, kun kyse on kiinteän omaisuuden luovutuksista ja kiinteän omaisuuden rakennuttamispalvelujen suorituksista. Kyseisen 10 §:n 9 momentin a ja b kohdassa säädetään seuraavaa:

”(a) – – luovutuksen yhteydessä luovutettuun omaisuuteen liittyvien oikeuksien arvo on sisällytettävä luovutuksesta maksettavaan vastikkeeseen.

(b) Kiinteään omaisuuteen liittyvän oikeuden arvo on tällaisen oikeuden käypä arvo. – –”

11 Vuoden 1979 arvonlisäveroasetuksen (Value Added Tax Regulations 1979) 19 §:n 2 momentin b kohdan, jolla arvonlisäverolain 10 §:n 9 momentti pannaan täytäntöön, mukaisesti huomioon ei oteta sen palautuvan oikeuden arvoa, jonka luovuttaja on säilyttänyt itsellään luovuttaessaan kiinteää omaisuutta koskevasta oikeudesta johtuvan oikeuden, jos kyseinen oikeus luovutussopimuksen mukaan luovutetaan vähintään 20 vuodeksi.

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

12 Pääasian valittajat omistivat yhdessä Baltimoren kaupungissa Irlannissa sijainneen maankäytön kehittämisalueen, jolle he rakensivat viisitoista myytäväksi tarkoitettua loma-asuntoa.

13 Ennen myyntiä he olivat vuoden 2002 maalis- ja huhtikuussa toteuttaneet useita liiketoimia heihin sidoksissa olevan yhtiön, Shamrock Estates Limitedin kanssa. He tekivät 8.3.2002 kyseisen yhtiön kanssa kaksi vuokrasopimusta eli yhtäältä vuokrasopimuksen, jolla he luovuttivat mainitun kiinteän omaisuuden vuokralle 20 vuoden ja yhden kuukauden ajaksi mainitusta päivästä lukien (jäljempänä pitkäaikainen vuokrasopimus), ja toisaalta vuokrasopimuksen, jonka mukaan Shamrock Estates vuokraisi tämän saman kiinteän omaisuuden takaisin pääasian valittajille kahdeksi vuodeksi.

14 Nämä kaksi vuokrasopimusta päättyivät 3.4.2002 vuokralaisten luovuttua vastavuoroisesti molemmista vuokraoikeuksista, joten pääasiassa kyseessä olevan kiinteän omaisuuden täysi omistusoikeus palautui pääasian valittajille.

15 Pääasian valittajat myivät vuoden 2002 toukokuussa kaiken tämän kiinteän omaisuuden kolmansille, jotka saivat siihen täyden omistusoikeuden.

16 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että arvonlisäverolain 4 §:n 9 momentin mukaan kyseiset myynnit eivät olleet arvonlisäverotettavia, koska pääasiassa kyseessä olevien kiinteistöjen aikaisemmin pitkäaikaisella vuokrasopimuksella tehty ensimmäinen luovutus oli ollut arvonlisäveron alainen. Pääasiassa kyseessä olevan kansallisen lainsäädännön mukaan pelkästään pitkäaikainen vuokrasopimus oli arvonlisäveron alainen.

17 Verohallinto vaati 27.8.2004 tehdyllä verotuspäätöksellä pääasian valittajia maksamaan lisää arvonlisäveroa vuoden 2002 toukokuussa toteutuneista kiinteän omaisuuden myynneistä. Se nimittäin katsoi, että pääasiassa kyseessä olevat vuokrasopimukset, joissa määrättiin kyseisen kiinteän omaisuuden vuokraamisesta ja takaisinvuokraamisesta, muodostivat keinotekoisesti luodun ensimmäisen luovutuksen, jonka tarkoituksena oli välttää se, että myöhempiä myyntejä verotettaisiin, joten kyseistä luovutusta ei siis ollut syytä ottaa huomioon arvonlisäveroa määritettäessä.

18 Pääasian valittajat tekivät 27.8.2004 Appeal Commissioneriin (oikaisulautakunta, Irlanti) kyseisiä verotuspäätöksiä koskevan oikaisuvaatimuksen, joka hylättiin.

19 Corkin Circuit Court (ylempi piirituomioistuin, Cork, Irlanti) hylkäsi pääasian valittajien Appeal Commissionerin epäävästä päätöksestä tekemän valituksen, mutta se esitti kuitenkin kyseisten valittajien pyynnöstä muutamia oikeudellisia kysymyksiä High Courtille (ylioikeus, Irlanti) perustaen ne siihen, että pääasiassa kyseessä olevat vuokrasopimukset eivät vastanneet kaupallista todellisuutta ja ne oli tehty pääasiassa kyseessä olevan kiinteän omaisuuden myynnistä maksettavan arvonlisäveron määrän alentamiseksi.

20 High Court ratkaisi nämä kysymykset toteamalla, että koska kyseiset vuokrasopimukset eivät vastanneet kaupallista todellisuutta, niissä oli kyse tuomiossa 21.2.2006, Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121; jäljempänä tuomio Halifax) tarkoitetusta väärinkäytöstä. Se katsoi lisäksi, että väärinkäytön kieltoa koskevaa periaatetta, sellaisena kuin se ilmenee tuomioon Halifax perustuvasta oikeuskäytännöstä, voidaan soveltaa yleisesti ja että se edellyttää, että kansalliset tuomioistuimet määrittävät uudelleen väärinkäytön muodostavat toimenpiteet todellisuutta vastaaviksi silloinkin, kun mainittua periaatetta ei ole saatettu voimaan kansallisessa lainsäädännössä.

21 Pääasian valittajat ovat valittaneet High Courtin ratkaisusta Supreme Courtiin (ylin tuomioistuin, Irlanti). He väittävät, että koska väärinkäytön kieltoa koskevan periaatteen voimaan saattavaa kansallista sääntöä ei ole olemassa, heiltä ei voida kyseiseen periaatteeseen vedoten evätä arvonlisäverolain 4 §:n 9 momentista johtuvaa oikeutta saada vapautus pääasiassa kyseessä olevan kiinteän omaisuuden myynnin osalta. Tällaisella soveltamisella loukataan heidän mukaansa oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteita.

22 He väittävät myös, että pääasiassa kyseessä olevat liiketoimet eivät ole tuomioon Halifax perustuvassa unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä tarkoitettua oikeuden väärinkäyttöä siitä syystä, että heidän mukaansa nämä liiketoimet eivät muodollisesti noudattaneet kuudennen direktiivin säännöksiä tai sen kansallisia täytäntöönpanosäännöksiä, koska ne perustuivat arvonlisäverolain 4 §:n 9 momenttiin, joka ei – edelleen heidän mukaansa – sovellu yhteen kyseisen direktiivin kanssa. Näiden liiketoimien tavoite, jona oli pääasiassa kyseessä olevan kiinteän omaisuuden verotuksen kannalta tehokas luovuttaminen, ei myöskään ollut kuudennen direktiivin tavoitteiden vastainen. Verohallinto kiistää nämä lausumat.

23 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin toteaa olevansa sidottu Corkin Circuit Courtin tämän tuomion 19 kohdassa esitettyihin toteamuksiin. Se täsmentää, ettei verohallinto ole pääasian oikeudenkäynnissä väittänyt, että pääasian valittajat olisivat syyllistyneet petokseen, eikä verohallinto ole myöskään näyttänyt toteen sellaisten kansallisten sääntöjen olemassaoloa, joiden perusteella väärinkäytön muodostavat liiketoimet olisi jätettävä huomiotta.

24 Tässä tilanteessa Supreme Court on päättänyt lykätä asian käsittelyä ja esittää unionin tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko oikeuksien väärinkäyttöä koskevalla periaatteella, jonka todettiin [tuomiossa Halifax] 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 [verohallinnon] 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 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 ole maksettava eikä sitä 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 (joiden on todettu tulleen toteutetuiksi pelkästään verotuksellisista syistä) kutakin erikseen, vai onko valittajien liiketoimien tarkoitusta tarkasteltava yhtenä 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 – kiinteistön ensimmäistä käyttöönottoa edeltävän luovutuksen osalta – 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 vahvistettujen periaatteiden vastaisesti?

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

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

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ensimmäinen ja toinen ennakkoratkaisukysymys

25 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy ensimmäisellä ja toisella kysymyksellään, jotka on syytä tutkia yhdessä, pääasiallisesti, onko väärinkäytön kieltoa koskevaa periaatetta tulkittava siten, että kieltäydyttäessä vapauttamasta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia myyntejä arvonlisäverosta mainittua periaatetta voidaan soveltaa välittömästi riippumatta siitä, onko kansallisessa oikeusjärjestyksessä toteutettu kyseiselle periaatteelle vaikutuksen antava kansallinen toimenpide. Koska pääasiassa kyseessä olevat liiketoimet toteutettiin ennen tuomion Halifax antamista, kyseinen tuomioistuin pohtii

myös, onko väärinkäytön kieltoa koskevan periaatteen tällainen soveltaminen näihin liiketoimiin oikeusvarmuutta ja luottamuksensuojaa koskevien periaatteiden mukaista ja, erityisesti, voidaanko kyseisen periaatteen sisällön katsoa olevan riittävän selkeä ja täsmällinen.

26 Aluksi on todettava, että nämä kysymykset on muotoiltu sanamuodoin, joilla viitataan direktiivien välitöntä oikeusvaikutusta koskevaan oikeuskäytäntöön. Tämän oikeuskäytännön mukaan sisällöltään ehdottomiin ja riittävän täsmällisiin direktiivin säännöksiin voidaan vedota valtiota vastaan, mutta niillä ei sellaisenaan voida luoda velvoitteita yksityiselle eikä niihin näin ollen sellaisenaan voida vedota tällaista henkilöä vastaan kansallisessa tuomioistuimessa (ks. vastaavasti mm. tuomio 12.12.2013, Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, 18 ja 22 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Näin siis direktiiviin perustuvat velvoitteet on saatettava voimaan kansallisessa oikeudessa, jotta niihin voitaisiin vedota välittömästi yksityistä vastaan.

27 Sitä vastoin on tärkeää todeta, että väärinkäytön kieltoa koskeva periaate, sellaisena kuin sitä on sovellettu arvonlisäverotuksen alalla tuomioon Halifax perustuvassa oikeuskäytännössä, ei ole direktiivillä vahvistettu sääntö vaan se perustuu tuomion Halifax 68 ja 69 kohdassa lainattuun vakiintuneeseen oikeuskäytäntöön, jonka mukaan oikeussubjektit eivät yhtäältä saa vedota unionin oikeuteen vilpillisesti tai käyttää sitä väärin (ks. mm. tuomio 12.5.1998, Kefalas ym., C-367/96, EU:C:1998:222, 20 kohta; tuomio 23.3.2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, 33 kohta ja tuomio 3.3.2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, 32 kohta) ja toisaalta unionin lainsäädännön soveltamista ei voida ulottaa väärinkäytön luonteisiin taloudellisten toimijoiden menettelyihin (ks. vastaavasti mm. tuomio 11.10.1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148, 21 kohta; tuomio 3.3.1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, 21 kohta ja tuomio 14.12.2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, 51 kohta).

28 Vaikka tuomion Halifax 70 ja 71 kohdassa todettiinkin, että väärinkäytön kieltoa koskevaa periaatetta sovelletaan myös arvonlisäveron alalla, ja korosti, että veropetosten, veronkierron ja mahdollisten väärinkäytösten estäminen on päämäärä, joka on kuudennessa direktiivissä tunnustettu ja johon siinä rohkaistaan, tämä ei tarkoita sitä, että kyseisen periaatteen soveltaminen mainitulla alalla edellyttäisi sen voimaansaattamista kyseisen direktiivin säännösten voimaansaattamisen kaltaisella tavalla.

29 Lisäksi on korostettava yhtäältä, että tämän tuomion 27 kohdassa mainittu oikeuskäytäntö koskee useita erilaisia unionin oikeuden aloja, kuten yhtiöoikeuden (tuomio 12.5.1998, Kefalas ym., C-367/96, EU:C:1998:222 ja tuomio 23.3.2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150), yhteisen maatalouspolitiikan (tuomio 11.10.1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148; tuomio 3.3.1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82 ja tuomio 14.12.2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695) sekä arvonlisäveron (tuomio 3.3.2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128) alaa.

30 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännöstä ilmenee toisaalta, että väärinkäytön kieltoa koskevaa periaatetta sovelletaan unionin oikeudessa säädettyihin oikeuksiin ja etuihin siitä riippumatta, perustuvatko nämä oikeudet ja edut perussopimuksiin (ks. perusvapauksista mm. tuomio 3.12.1974, van Binsbergen, 33/74, EU:C:1974:131, 13 kohta ja tuomio 9.3.1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, 24 kohta), asetukseen (tuomio 6.4.2006, Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, 19 ja 20 kohta sekä tuomio 13.3.2014, SICES ym., C-155/13, EU:C:2014:145, 29 ja 30 kohta) vai direktiiviin (ks. arvonlisäveron alalta mm. tuomio 3.3.2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, 32 kohta; tuomio Halifax, 68 ja 69 kohta sekä tuomio 13.3.2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, 40 kohta). Näin ollen on selvää, ettei kyseinen periaate ole samanluonteinen kuin ne oikeudet ja edut, joihin sitä sovelletaan.

31 Väärinkäytön kieltoa koskevalla periaatteella, sellaisena kuin sitä on sovellettu arvonlisäverotuksen alalla tuomioon Halifax perustuvassa oikeuskäytännössä, on näin unionin yleisille oikeusperiaatteille tunnusomainen yleinen luonne (ks. analogisesti tuomio 15.10.2009, Audiolux ym., C-101/08, EU:C:2009:626, 50 kohta).

32 Tähän on vielä syytä lisätä, että unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on todettu, että oikeuden tai edun epääminen väärinkäytöksen tai petollisen menettelyn vuoksi on vain pelkkä seuraus siitä havainnosta, etteivät halutun edun saamiselle asetetut objektiiviset edellytykset todellisuudessa täyty petoksen tai oikeuden väärinkäytön tapauksessa, ja ettei tällaiselle epäämiselle tarvita erityistä oikeudellista perustaa (ks. vastaavasti tuomio 14.12.2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, 56 kohta; tuomio Halifax, 93 kohta ja tuomio 4.6.2009, Pometon, C-158/08, EU:C:2009:349, 28 kohta).

33 Näin ollen verovelvolliselta voidaan väärinkäytön kieltoa koskevaan periaatteeseen vedoten evätä muun muassa oikeus arvonlisäverovapautukseen, vaikka kansallisessa oikeudessa ei ole säännöksiä, joissa olisi säädetty tällaisesta epäämisestä (ks. vastaavasti tuomio 18.12.2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti ym., C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455, 62 kohta).

34 Päinvastoin kuin pääasian valittajat väittävät, se seikka, että 18.12.2014 annetun tuomion Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti ym. (C-131/13, C-163/13 ja C-164/13, EU:C:2014:2455) antamisen taustalla olleessa tilanteessa oli kyse veropetoksesta, ei mahdollista päätelmää, jonka mukaan mainittua oikeuskäytäntöä sovellettaisiin yksinomaan veropetostilanteissa mutta ei silloin, kun kyse on väärinkäytöstä. Kuten nimittäin muun muassa tuon tuomion 56 ja 57 kohdasta ilmenee, unionin tuomioistuin on nyt annettavan tuomion 33 kohdassa mainittuun toteamukseen päätyessään käyttänyt perustana erityisesti nyt annettavan tuomion 27 ja 32 kohdassa mainittua vakiintunutta oikeuskäytäntöään, joka koskee sekä veropetoksia että tilanteita, joihin liittyy väärinkäytöksiä.

35 Edellä tämän tuomion 33 kohdassa esitettyä päätelmää ei voida kyseenalaistaa myöskään sillä oikeuskäytännöllä, johon pääasian valittajat vetoavat unionin tuomioistuimelle jättämissään kirjallisissa huomautuksissa.

36 Vaikka tuomion Halifax 87, 90 ja 91 kohdassa todettiin, että jäsenvaltioiden on määritettävä ne edellytykset, joiden täyttyessä verohallinto voi väärinkäytöksen tultua todetuksi jälkikäteen periä arvonlisäveron, koska kuudennessa direktiivissä ei ole arvonlisäveron perintää koskevaa säännöstä, se ei kuitenkaan lausunut väärinkäytön kieltoa koskevan periaatteen soveltamisedellytyksistä vaan pelkästään niistä arvonlisäveron perinnässä sovellettavista menettelyistä, joihin verohallinnolla on velvollisuus ryhtyä sen jälkeen, kun se kyseisen periaatteen mukaisesti on todennut väärinkäytöksen tapahtuneen.

37 Tuomiot, joihin pääasian valittajat ovat tässä samassa yhteydessä vedonneet, eli 13.2.2014 annettu tuomio Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69) ja 12.2.2015 annettu tuomio Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89), koskevat nekin edellisessä kohdassa mainittuun tuomioon Halifax perustuvan oikeuskäytännön tavoin niitä kyseisen periaatteen toimeenpanoon liittyviä menettelysääntöjä tai -tapoja, joiden avulla kansallisella tuomioistuimella on mahdollisuus tai velvollisuus viran puolesta tarkistaa, onko veropetos tapahtunut (tuomio 13.2.2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, 39 kohta), ja joiden perusteella sillä on mahdollisuus soveltaa oikeuden väärinkäytön ja petosten torjumista koskevia kansallisia sääntöjä sellaisessa edeltävässä menettelyssä, jolle on ominaista muun muassa asianomaisen henkilön kuuleminen (tuomio 12.2.2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, 34 kohta).

38 Lopuksi on huomattava, että 5.7.2007 annetun tuomion Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408) 38 ja 48 kohdasta ilmenee, ettei tuossa tuomiossa lausuttu väärinkäytön kieltoa koskevan periaatteen soveltamisedellytyksistä vaan erääseen direktiiviin sisältyneen erityisen säännöksen, joka salli jäsenvaltioiden epäävän kyseisessä direktiivissä säädetyn vapautuksen, jos asianomaisen liiketoimen pääasiallisena tarkoituksena tai yhtenä sen pääasiallisista tarkoituksista on veropetos tai veron kiertäminen, soveltamisedellytyksistä. Vaikka kyseisen tuomion 48 kohdassa painotettiinkin sitä, että olemassa oli oltava sellaisia oikeuden väärinkäyttöä, veropetosta tai veronkiertoa koskevia kansallisen oikeuden sääntöjä, joita voitiin tulkita kyseisen direktiivin mukaisesti, kyseinen tuomio koskee mainittua sekundaarioikeuden säännöstä eikä sitä siis voida soveltaa väärinkäytön kieltoa koskevaan yleiseen periaatteeseen.

39 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii myös, onko väärinkäytön kieltoa koskevan periaatteen – sellaisena kun se ilmenee tuomiosta Halifax – soveltaminen pääasiassa kyseessä olevin, ennen mainitun tuomion antamista toteutettuihin liiketoimiin sopusoinnussa oikeusvarmuutta ja luottamuksensuojaa koskevien periaatteiden kanssa.

40 On todettava, että unionin oikeuden tällainen soveltaminen on oikeusvarmuutta ja luottamuksensuojaa koskevien periaatteiden mukaista (ks. vastaavasti mm. tuomio 22.1.2015, Balazs, C-401/13 ja C-432/13, EU:C:2015:26, 49 ja 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 19.4.2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, 38–40 kohta).

41 Tulkinnalla, jonka unionin tuomioistuin sille SEUT 267 artiklassa annettua toimivaltaa käyttäessään esittää unionin oikeudesta, selvennetään ja täsmennetään tarvittaessa kyseisen oikeuden merkitystä ja ulottuvuutta niin, että tästä tulkinnasta ilmenee, miten mainittua oikeutta täytyy tai olisi täytynyt tulkita ja soveltaa sen voimaantulosta lähtien. Tästä seuraa, että lukuun ottamatta täysin poikkeuksellisia olosuhteita, joista ei kuitenkaan ole väitetty olevan kyse nyt käsiteltävässä asiassa, tuomioistuinten on sovellettava näin tulkittua unionin oikeutta sellaisiinkin oikeussuhteisiin, jotka ovat syntyneet ja jotka on perustettu ennen tulkintapyynnöstä annettua tuomiota, jos edellytykset unionin oikeuden soveltamista koskevan asian käsittelylle toimivaltaisissa tuomioistuimissa muutoin täyttyvät (ks. mm. tuomio 29.9.2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, 44 ja 45 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 19.4.2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, 40 kohta).

42 Tämän lisäksi on syytä todeta, ettei tuomiossa Halifax rajoitettu väärinkäytön kieltoa koskevasta periaatteesta arvonlisäveron alalla annetun tulkinnan ajallisia vaikutuksia. Tällainen rajoitus voidaan kuitenkin asettaa ainoastaan siinä samassa tuomiossa, jossa annetaan pyydetty tulkintaratkaisu, sillä tällä edellytyksellä varmistetaan jäsenvaltioiden ja muiden oikeussubjektien yhdenvertainen kohtelu mainittuun oikeuteen nähden ja täytetään samalla oikeusvarmuuden periaatteesta johtuvat vaatimukset (ks. vastaavasti tuomio 6.3.2007, Meilicke ym., C-292/04, EU:C:2007:132, 36 kohta ja tuomio 23.10.2012, Nelson ym., C-581/10 ja C-629/10, EU:C:2012:657, 91 kohta).

43 Siitä kysymyksestä, voivatko pääasian valittajat pääasiassa vedota oikeusvarmuuden ja luottamuksensuojan periaatteisiin, kun he riitauttavat kyseisen arvonlisäverovapautuksen epäämisen, on lisäksi todettava, että vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan verovelvollinen, joka on luonut tietyn oikeuden saantiedellytykset väärinkäytöksellä tai petollisella menettelyllä, ei voi pätevästi vedota mainittuihin periaatteisiin riitauttaakseen sen, että kyseinen oikeus on väärinkäytön kieltoa koskevan periaatteen nojalla evätty (ks. vastaavasti tuomio 8.6.2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, 38 kohta; tuomio Halifax, 84 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).

44 Nämä seikat huomioon ottaen ensimmäiseen ja toiseen kysymykseen on vastattava niin, että väärinkäytön kieltoa koskevaa periaatetta on tulkittava siten, että kieltäydyttäessä vapauttamasta arvonlisäverosta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia, ennen tuomion Halifax antamista toteutettuja kiinteän omaisuuden myyntejä mainittua periaatetta voidaan soveltaa välittömästi riippumatta siitä, onko kansallisessa oikeusjärjestyksessä toteutettu kyseiselle periaatteelle vaikutuksen antava kansallinen toimenpide, eivätkä oikeusvarmuutta ja luottamuksensuojaa koskevat periaatteet ole esteenä tälle soveltamiselle.

Kolmas kysymys

45 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pyrkii kolmannella kysymyksellään selvittämään pääasiallisesti, miten kuudetta direktiiviä on tulkittava tilanteessa, jossa pääasiassa kyseessä olevat liiketoimet olisi väärinkäytön kieltoa koskevaa periaatetta sovellettaessa määritettävä uudelleen, sen ratkaisemiseksi, millä oikeudellisella perustalla niitä näistä liiketoimista, jotka eivät ole tällaista väärinkäyttöä, voidaan pitää arvonlisäverollisina.

46 On syytä muistuttaa, että kun väärinkäyttö on todettu, tähän liittyvät toimet on määriteltävä uudelleen siten, että tilanne palautetaan sellaiseksi kuin se olisi ollut, jos kyseisen väärinkäytön muodostavia toimia ei olisi ollut. Uudelleenmäärittely ei kuitenkaan saa mennä pidemmälle kuin on tarpeen arvonlisäveron oikean kannon varmistamiseksi ja veropetosten estämiseksi (ks. vastaavasti tuomio Halifax, 92, 94 ja 98 kohta ja tuomio 22.12.2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, 48 ja 52 kohta).

47 Mainitusta oikeuskäytännöstä ilmenee, että kun väärinkäytön kieltoa koskevaa periaatetta sovelletaan arvonlisäveron alalla, edellytetään, että aluksi määritetään se tilanne, joka olisi vallinnut, jos kyseisen väärinkäytön muodostavia toimia ei olisi ollut, ja että tätä uudelleen määriteltyä tilannetta arvioidaan tämän jälkeen kansallisen oikeuden ja kuudennen direktiivin asian kannalta merkityksellisten säännösten valossa.

48 Näin siis väärinkäytön kieltoa koskeva periaate velvoittaa kansalliset viranomaiset pääasiallisesti soveltamaan arvionlisäveroalan merkityksellistä lainsäädäntöä asianomaisiin liiketoimiin ja jättämään tällöin huomiotta ne näistä liiketoimista, jotka ovat väärinkäyttöä.

49 Jos ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tässä tapauksessa toteaisi, että pääasiassa kyseessä olevia kiinteän omaisuuden myyntejä edeltäneet vuokrasopimukset olivat väärinkäyttöä, kyseisten myyntien arvonlisäverollisuus pitäisi perustaa tällaisen verollisuuden säätävään kansalliseen lainsäädäntöön. Kuudennella direktiivillä ei näet sellaisenaan voida luoda velvoitteita yksityiselle oikeussubjektille eikä siihen näin ollen sellaisenaan voida vedota tällaista henkilöä vastaan kansallisessa tuomioistuimessa (ks. vastaavasti tuomio 21.9.2017, DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, 41 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen).

50 Kuten Irlannin ja Euroopan komission unionin tuomioistuimessa pidetyssä istunnossa esittämistä, keskenään yhdenmukaisista tiedoista ilmenee, tällaisessa tilanteessa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen tehtäviin kuuluisi tarkistaa, että pääasiassa kyseessä olevat kiinteän omaisuuden myynnit ovat arvonlisäverolain 4 §:n 1 ja 2 momentin perusteella arvonlisäverollisia, ja kyseinen laki olisi näin mainittujen myyntien verollisuuden oikeudellinen perusta.

51 Kolmanteen kysymykseen on näin ollen vastattava niin, että kuudetta direktiiviä on tulkittava siten, että tilanteessa, jossa pääasiassa kyseessä olevat liiketoimet olisi väärinkäytön kieltoa koskevaa periaatetta sovellettaessa määritettävä uudelleen, niitä näistä liiketoimista, jotka eivät ole tällaista väärinkäyttöä, voidaan pitää arvonlisäverollisina kansallisen lainsäädännön niiden asian kannalta merkityksellisten säännösten nojalla, joissa säädetään tällaisesta verollisuudesta.

Neljäs kysymys

52 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin haluaa neljännellä kysymyksellään selvittää pääasiallisesti, onko väärinkäytön kieltoa koskevaa periaatetta tulkittava siten, että kun tuomion Halifax 75 kohdan nojalla määritetään, onko pääasiassa kyseessä olevien liiketoimien keskeisenä tarkoituksena ollut verotuksellisen edun saaminen, huomioon on otettava pääasiassa kyseessä olevia kiinteän omaisuuden myyntejä edeltäneiden vuokrasopimusten tarkoitus siten, että kutakin niistä tarkastellaan erikseen, vai onko huomioon otettava näiden kaikkien vuokra- ja myyntisopimusten muodostaman kokonaisuuden yhteinen päämäärä.

53 Tässä suhteessa on syytä heti aluksi korostaa, että – toisin kuin pääasian valittajat unionin tuomioistuimelle jättämissään kirjallisissa huomautuksissa väittävät – tuomioon Halifax perustuvassa oikeuskäytännössä ei vaadita sen osoittamista, että kyseisten liiketoimien ainoana päämääränä olisi verotuksellisen edun saaminen. Vaikka yksinomaan tällaiseen päämäärään tähtäävät liiketoimet

saattavat täyttää kyseiseen oikeuskäytäntöön perustuvan vaatimuksen, 21.2.2008 annetun tuomion Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108) 45 kohdassa on todettu, että näin on myös silloin, kun kyseisten liiketoimien keskeisenä päämääränä on verotuksellisen edun saaminen.

54 Kyseisen päämäärän arvioinnista pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa on todettava, että ennakkoratkaisupyynnössä annettujen tietojen mukaan pääasiassa kyseessä olevat liiketoimet muodostuivat useista samoja kiinteistöjä koskevista sopimuksista, jotka oli tehty eri henkilöiden välillä ja joita olivat kaksi pääasian valittajien ja Shamrock Estatesin välistä vuokrasopimusta sekä näiden sopimusten purkauduttua sopimukset kyseisten kiinteistöjen myynnistä kolmansille.

55 Kuudennen direktiivin 2 artiklasta seuraa, että jokaista suoritusta on tavallisesti pidettävä erillisenä ja itsenäisenä (tuomio 21.2.2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, 50 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen ja tuomio 27.9.2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, 14 kohta).

56 Kun unionin tuomioistuimen on täsmennettävä, millainen tutkimus on tarpeen kyseisten liiketoimien keskeisen päämäärän selvittämiseksi, se kiinnittää huomiota pelkästään sen liiketoimen tai niiden liiketoimien päämäärään, jonka tai joiden väärinkäytöksen luonteisuutta se arvioi, ja se jättää tarkastelun ulkopuolelle niiden suoritusten päämäärän, jotka ensin mainittujen liiketoimien johdosta muodollisesti täyttävät verotuksellisen edun saamiselle asetetut edellytykset (ks. mm. tuomio 22.12.2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, 10–15 ja 31 kohta sekä tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 20 ja 43–45 kohta).

57 Unionin tuomioistuimen oikeuskäytännössä on myös katsottu, että väärinkäytön kieltoa koskeva periaate johtaa pelkästään siihen, että tällaisen väärinkäytön muodostavat toimet jätetään huomiotta, kun taas niihin suorituksiin, jotka eivät tällaista muodosta, on sovellettava asian kannalta merkityksellisiä arvonlisäveroalan säännöksiä (tuomio Halifax, 94–97 kohta). Tämä väärinkäytön muodostavien toimien erillinen käsittely edellyttää myös niiden päämäärän erillistä arviointia.

58 Näin ollen sen selvittämiseksi, oliko pääasiassa kyseessä olevia kiinteän omaisuuden myyntejä edeltävien vuokrasopimusten keskeisenä päämääränä verotuksellisen edun saaminen, huomioon on otettava erityisesti kyseisten vuokrasopimusten päämäärä.

59 Kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on näin ollen tarkistaa kansallisen lainsäädännön todistelusäännösten mukaisesti ja sikäli kuin tällä ei rajoiteta unionin oikeuden tehokkuutta, ovatko väärinkäytön muodostavat tekijät olemassa pääasiassa. Unionin tuomioistuin voi kuitenkin ennakkoratkaisupyyntöä käsitellessään tehdä tarvittaessa täsmennyksiä ohjatakseen kansallista tuomioistuinta tämän tulkintatehtävässä (ks. mm. tuomio Halifax, 76 ja 77 kohta sekä tuomio 17.12.2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, 34 kohta).

60 Kun kansallinen tuomioistuin selvittää pääasiassa kyseessä olevien vuokrasopimusten todellista sisältöä ja merkitystä, se voi muun muassa ottaa huomioon näiden toimien täysin keinotekoisen luonteen sekä kyseisten toimijoiden oikeudelliset, taloudelliset ja/tai henkilölliset siteet (ks. vastaavasti tuomio Halifax, 75 ja 81 kohta). Nämä seikat voivat osoittaa, että verotuksellisen edun saaminen on tavoiteltu keskeinen päämäärä siitä huolimatta, että mahdollisesti tämän lisäksi olemassa on taloudellisia tavoitteita (tuomio 21.2.2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, 62 kohta).

61 Tässä tapauksessa pääasiassa kyseessä olevilla vuokrasopimuksilla ei ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenevien tietojen mukaan ollut kaupallista todellisuuspohjaa, ja ne tehtiin pääasian valittajien ja niihin sidoksissa olevan yhtiön välillä tarkoituksin alentaa arvonlisäveroa, joka tulisi maksettavaksi pääasiassa kyseessä olevista kiinteän omaisuuden myynneistä, jotka valittajat aikoivat toteuttaa myöhemmin. Siitä seikasta, että näillä vuokrasopimuksilla pyrittiin pääasian valittajien unionin

tuomioistuimessa esittämien väittämien mukaan toteuttamaan kyseiset myynnit verotuksen kannalta tehokkaammin, on todettava, ettei tällaisella tavoitteella pyritä muuhun kuin verotuksellisen edun saamiseen, koska tavoiteltu vaikutus piti nimenomaan saavuttaa verorasituksen keventymisen kautta.

62 Edellä lausuttu huomioon ottaen neljänteen kysymykseen on vastattava niin, että väärinkäytön kieltoa koskevaa periaatetta on tulkittava siten, että kun tuomion Halifax 75 kohdan nojalla määritetään, onko pääasiassa kyseessä olevien liiketoimien keskeisenä tarkoituksena ollut verotuksellisen edun saaminen, huomioon on otettava pääasiassa kyseessä olevia kiinteän omaisuuden myyntejä edeltävien vuokrasopimusten päämäärä ja sitä on arvioitava muista toimista erillään.

Viides ja kuudes kysymys

63 Viides ja kuudes kysymys pohjautuvat oletukseen, jonka mukaan arvonlisäverolain 4 §:n 9 momentti ei sovellu yhteen kuudennen direktiivin kanssa.

64 Tältä osin on muistutettava, että SEUT 267 artiklalla käyttöön otetussa unionin tuomioistuimen ja kansallisten tuomioistuinten välisessä yhteistyössä kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllisen unionin oikeuden tulkinnan tarve edellyttää, että kansallinen tuomioistuin noudattaa tunnollisesti ennakkoratkaisupyynnön sisältöä koskevia vaatimuksia, jotka on mainittu nimenomaisesti unionin tuomioistuimen työjärjestyksen 94 artiklassa ja jotka ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen oletetaan tuntevan (ks. vastaavasti tuomio 5.7.2016 Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, 18 ja 19 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen sekä tuomio 27.10.2016, Audace ym., C-114/15, EU:C:2016:813, 35 kohta).

65 Kuten työjärjestyksen 94 artiklan c alakohdassa todetaan, on siis välttämätöntä, että ennakkoratkaisupyyntöön sisältyy selostus niistä syistä, joiden vuoksi ennakkoratkaisua pyytävä tuomioistuin on ryhtynyt tarkastelemaan kysymystä unionin oikeuden tiettyjen säännösten tulkinnasta tai pätevyydestä, ja että siitä ilmenee ennakkoratkaisua pyytävän tuomioistuimen toteama yhteys kyseisten säännösten ja pääasian oikeudenkäynnissä sovellettavien kansallisen oikeuden säännösten välillä.

66 Ennakkoratkaisupyyntö ei viidennen ja kuudennen kysymyksen osalta kuitenkaan täytä näitä vaatimuksia.

67 Ennakkoratkaisupyynnössä ei nimittäin selitetä niitä syitä, joiden vuoksi ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin on ryhtynyt epäilemään arvonlisäverolain 4 §:n 9 momentin yhteensoveltuvuutta kuudennen direktiivin kanssa, vaan siinä tyydytään pelkästään esittelemään pääasian valittajien tätä koskevia näkemyksiä. Siinä ei etenkään täsmennetä, minkälainen yhteys kyseisen yhteensoveltumattomuuden ja pääasian välillä on. Kyseisestä pyynnöstä ei näin ilmene, miten tämä mahdollinen yhteensoveltumattomuus aiheuttaisi kyseisen tuomioistuimen mukaan sen, että kyseistä direktiiviä ei ole katsottava pantavan täytäntöön arvonlisäverolain 4 §:n 9 momentilla, eikä sen nojalla ole mahdollista päättää, millainen vaikutus tästä toteamuksesta voisi aiheutua – edelleen kyseisen tuomioistuimen mukaan – tuomioon Halifax perustuvaa, väärinkäytön kieltoa koskevaan periaatteeseen liittyvää oikeuskäytäntöä sovellettaessa.

68 Edellä lausuttu huomioon ottaen viidettä ja kuudetta kysymystä ei oteta tutkittavaksi.

Seitsemäs kysymys

69 Ennakkoratkaisupyynnön esittänyt tuomioistuin kysyy seitsemännellä kysymyksellään pääasiallisesti, onko väärinkäytön kieltoa koskevaa periaatetta tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisilla kiinteän omaisuuden luovutuksilla saadaan asian kannalta merkityksellisillä kuudennen direktiivin säännöksillä olevan tavoitteen vastainen verotuksellinen etu.

70 Tältä osin on syytä muistuttaa yhtäältä, että tuomion Halifax 74 kohdassa on todettu, että arvonlisäveron alalla väärinkäytön olemassaolon toteaminen edellyttää, 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.

71 Kyseisen direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohdassa, luettuna yhdessä sen 4 artiklan 3 kohdan a alakohdan kanssa, toisaalta vapautetaan rakennuksen tai rakennuksen osan, siihen liittyvine maapohjineen, luovutus sen ”ensimmäisen käyttöönoton” jälkeen. Kuten julkisasiamies on ratkaisuehdotuksensa 88 kohdassa todennut, ”ensimmäiseen käyttöönottoon” liittyvällä arviointiperusteella pyritään erottamaan sellaiset uudet kiinteistöt, joiden rakentaminen ja myynti on arvonlisäverollista, vanhoista kiinteistöistä. Tämän vuoksi kyseisellä arviointiperusteella määritetään se ajankohta, ”jona rakennus poistuu valmistusprosessista ja siitä tulee kulutuksen kohde, toisin sanoen kun sen omistaja tai vuokralainen alkaa käyttää rakennusta” (ks. ehdotus kuudenneksi neuvoston direktiiviksi jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste (KOM(73) 950 lopullinen, 20.6.1973)).

72 Kuudennen direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohdassa tarkoitetaan näin sellaisia kiinteän omaisuuden luovutuksia, jotka tapahtuvat sen jälkeen, kun kyseisen kiinteän omaisuuden omistaja tai vuokralainen on tosiasiallisesti alkanut käyttää sitä. Uuden kiinteän omaisuuden ensimmäistä luovutusta kuluttajalle ei sitä vastoin ole vapautettu.

73 Vaikka, kuten tämän tuomion 59 kohdassa on muistutettu, kansallisen tuomioistuimen tehtävänä on käsiteltävänään olevassa asiassa tarkistaa, onko tämän tuomion 70 kohdassa tarkoitettu oikeuden väärinkäytön muodostava tekijä olemassa, on syytä todeta, että se, että uuden kiinteän omaisuuden ensimmäinen vuokralainen käyttää kyseistä omaisuutta, voi tosin tietyn yksittäistapauksen olosuhteissa muodostaa kuudennen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa tarkoitetun ensimmäisen käyttöönoton.

74 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenevien tietojen mukaan pääasiassa kyseessä oleva uusi kiinteä omaisuus kuitenkin vuokrattiin kahdella vuokrasopimuksella. Nämä vuokrasopimukset tehtiin samana päivänä pääasian valittajien ja niihin sidoksissa olevan yhtiön välillä ja niissä määrättiin, että kyseiset kiinteistöt vuokrattaisiin ja takaisinvuokrattaisiin välittömästi. Lisäksi kyseiset vuokrasopimukset purettiin yhteisellä suostumuksella alle kuukausi niiden tekemisen jälkeen, ja pääasian valittajat myivät kyseiset kiinteistöt vähän tämän jälkeen kolmansille ostajille. Näyttää siltä, että – kuten julkisasiamies ratkaisuehdotuksensa 94 kohdassa toteaa – pääasiassa kyseessä olevan kiinteän omaisuuden omistaja tai vuokralainen ei ollut tosiasiallisesti alkanut käyttää pääasiassa kyseessä oleva kiinteää omaisuutta ennen kuin tämä myytiin kolmansille ostajille, mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava.

75 Edellä lausuttu huomioon ottaen seitsemänteen kysymykseen on vastattava niin, että väärinkäytön kieltoa koskevaa periaatetta on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisilla kiinteän omaisuuden luovutuksilla saatetaan saada asian kannalta merkityksellisillä kuudennen direktiivin säännöksillä olevan tavoitteen vastainen verotuksellinen etu silloin, kun kyseisen kiinteän omaisuuden

omistaja tai vuokralainen ei ollut tosiasiallisesti alkanut käyttää pääasiassa kyseessä oleva kiinteää omaisuutta ennen kuin tämä myytiin kolmansille ostajille. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, oliko tällainen käyttö aloitettu pääasiassa.

Kahdeksas kysymys

76 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin kysyy kahdeksannessa kysymyksessään pääasiallisesti, onko väärinkäytön kieltoa koskevaa periaatetta tulkittava siten, että sitä on sovellettava pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa on kyse kiinteän omaisuuden luovutustoimen mahdollisesta vapauttamisesta arvonlisäverosta.

77 Tältä osin on syytä palauttaa mieliin kuudennen direktiivin 2 artiklan 1 alakohdasta ilmenevä yleinen periaate, jonka mukaan arvonlisäveroa on kannettava jokaisesta verovelvollisen suorittamasta vastikkeellisesta tavaroiden luovutuksesta. Kiinteän omaisuuden luovutus on näin lähtökohtaisesti arvonlisäverollinen.

78 Tästä lähtökohdasta poiketen kyseisen direktiivin 13 artiklan B kohdan g alakohdassa säädetään, että jäsenvaltioiden on vapautettava arvonlisäverosta rakennuksen tai rakennuksen osan luovutus siihen liittyvine maapohjineen, paitsi kyseisen direktiivin 4 artiklan 3 kohdan a alakohdassa mainituissa tapauksissa, toisin sanoen niiden on vapautettava muut kuin sellaiset luovutukset, jotka on tehty ennen kyseisen rakennuksen tai rakennuksen osan ensimmäistä käyttöönottoa.

79 Näin pelkästään rakennuksen tai rakennuksen osan ensimmäinen luovutus on lähtökohtaisesti arvonlisäverollinen sillä tarkennuksella, että määritettäessä, mikä luovutuksista on ensimmäinen, ei ole syytä ottaa huomioon puhtaasti keinotekoisia luovutuksia, joiden keskeisenä tarkoituksena on verotuksellisen edun saaminen.

80 Edellä lausuttu huomioon ottaen kahdeksanteen kysymykseen on vastattava niin, että väärinkäytön kieltoa koskevaa periaatetta on tulkittava siten, että sitä on sovellettava pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa on kyse kiinteän omaisuuden luovutustoimen mahdollisesta vapauttamisesta arvonlisäverosta.

Oikeudenkäyntikulut

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

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

1) Väärinkäytön kieltoa koskevaa periaatetta on tulkittava siten, että kieltäydyttäessä vapauttamasta arvonlisäverosta pääasiassa kyseessä olevan kaltaisia, ennen 21.2.2006 annetun tuomion Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121) antamista toteutettuja kiinteän omaisuuden myyntejä mainittua periaatetta voidaan soveltaa välittömästi siitä riippumatta, onko kansallisessa oikeusjärjestyksessä toteutettu kyseiselle periaatteelle vaikutuksen antava kansallinen toimenpide, eivätkä oikeusvarmuutta ja luottamuksensuojaa koskevat periaatteet ole esteenä tälle soveltamiselle.

2) **Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annettua kuudetta neuvoston direktiiviä 77/388/ETY on tulkittava siten, että tilanteessa, jossa pääasiassa kyseessä olevat liiketoimet olisi väärinkäytön kieltoa koskevaa periaatetta sovellettaessa määritettävä uudelleen, niitä näistä liiketoimista, jotka eivät ole tällaista väärinkäyttöä, voidaan pitää arvonlisäverollisina kansallisen lainsäädännön niiden asian kannalta merkityksellisten säännösten nojalla, joissa säädetään tällaisesta verollisuudesta.**

3) **Väärinkäytön kieltoa koskevaa periaatetta on tulkittava siten, että kun 21.2.2006 annetun tuomion Halifax ym. (C-255/02, EU:C:2006:121) 75 kohdan nojalla määritetään, onko pääasiassa kyseessä olevien liiketoimien keskeisenä tarkoituksena ollut verotuksellisen edun saaminen, huomioon on otettava pääasiassa kyseessä olevia kiinteän omaisuuden myyntejä edeltävien vuokrasopimusten päämäärä, ja sitä on arvioitava muista toimista erillään.**

4) **Väärinkäytön kieltoa koskevaa periaatetta on tulkittava siten, että pääasiassa kyseessä olevan kaltaisilla kiinteän omaisuuden luovutuksilla saatetaan saada asian kannalta merkityksellisillä kuudennen direktiivin 77/388/ETY säännöksillä olevan tavoitteen vastainen verotuksellinen etu silloin, kun kyseisen kiinteän omaisuuden omistaja tai vuokralainen ei ollut tosiasiallisesti alkanut käyttää pääasiassa kyseessä oleva kiinteää omaisuutta ennen kuin tämä myytiin kolmansille ostajille. Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tarkistettava, oliko tällainen käyttö aloitettu pääasiassa.**

5) **Väärinkäytön kieltoa koskevaa periaatetta on tulkittava siten, että sitä on sovellettava pääasiassa kyseessä olevan kaltaisessa tilanteessa, jossa on kyse kiinteän omaisuuden luovutustoimen mahdollisesta vapauttamisesta arvonlisäverosta.**

Allekirjoitukset