



Datum van inontvangstneming : 13/06/2016

Zaak C-251/16

Samenvatting van het verzoek om een prejudiciële beslissing overeenkomstig artikel 98, lid 1, van het Reglement voor de procesvoering van het Hof van Justitie

Datum van indiening:

2 mei 2016

Verwijzende rechter:

Supreme Court (Ierland)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

21 april 2016

Verzoekende partijen:

Edward Cussens

John Jennings

Vincent Kingston

Verwerende partij:

T. G. Brosnan [Inspector of Taxes (belastinginspecteur)]

Voorwerp van de procedure in het hoofdgeding

Verzoekers zijn, teneinde de belasting over de toegevoegde waarde („btw”) op de verkoop van door hen gebouwde vakantiehuizen te verminderen, bepaalde pre-sale transacties aangegaan, waarbij zij de onroerende goederen aan een met hen verbonden onderneming verhuurden (lease), waarna die onderneming deze weer direct aan verzoekers terug verhuurde (lease back). Deze lease- en leaseback werd binnen ongeveer een maand na de totstandkoming ervan weer beëindigd, waarna de verzoekers de onroerende goederen aan de eindgebruikers verkochten. Overeenkomstig de destijds geldende nationale btw-wetgeving deden verzoekers aangifte van de btw die bij de totstandkoming van de lease aan de verbonden onderneming verschuldigd was en betaalden deze aan de belastingautoriteiten. Er werd daarentegen geen btw afgedragen ten aanzien van de andere transacties, waaronder de leaseback en de verkoop van de onroerende goederen, omdat deze

transacties niet aan btw waren onderworpen. De belastingautoriteiten willen echter alsnog btw heffen over de verkoop van de onroerende goederen, omdat de lease- en leasebackconstructies misbruik opleveren in de zin van de leer zoals die in het arrest van het Hof van Justitie in Halifax e.a./Commissioners of Customs and Excise, C-255/02, EU:C:2006:121, is uiteengezet. Dit arrest is gewezen na de transacties die hier aan de orde zijn en na de bestreden btw-aanslagen, en de transacties moeten daarom worden geherdefinieerd vanuit het oogpunt van de btw. Herstel zou er toe leiden dat de Supreme Court (hoogste rechterlijke instantie, Ierland) een bepaling van nationaal recht buiten toepassing moet laten. De Supreme Court vraagt dan ook opheldering over de volgende punten: (i) heeft het Halifax beginsel van misbruik van recht rechtstreekse werking jegens een persoon bij afwezigheid van een nationale maatregel die uitvoering geeft aan dat beginsel, en gelet op het beginsel van rechtszekerheid en het beginsel inzake de bescherming van het gewettigd vertrouwen; (ii) welk mechanisme moet worden gebruikt voor de beoordeling en inning van btw, indien de transacties geherdefinieerd moeten worden; (iii) werden de transacties verricht met de wezenlijke bedoeling belastingvoordeel te verkrijgen; (iv) moet een nationale wettelijke bepaling worden geacht een richtlijn om te zetten, ondanks het feit dat deze bepaling daarmee in strijd is; (v) levert een beroep op een nationale wettelijke bepaling die in strijd is met een richtlijn, misbruik van recht op in strijd met de beginselen zoals erkend in het Halifax arrest; (vi) subsidiair: indien de nationale wettelijke bepaling niet in strijd is met de richtlijn, hebben verzoekers dan een belastingvoordeel verkregen dat in strijd is met het doel van de richtlijn; en (vii) is het Halifax beginsel van misbruik van recht van toepassing op de in het geding aan de orde zijnde transacties, zelfs indien wordt aangenomen dat de nationale wettelijke bepaling geen omzetting van de richtlijn vormt.

Voorwerp en rechtsgrondslag van het prejudiciële verzoek

Uitlegging van het Unierecht, artikel 267 VWEU

Prejudiciële vragen

1. Heeft het beginsel van misbruik van recht, dat in het arrest van het Hof [van Justitie van de Europese Unie van 21 februari 2006] in [Halifax e.a./Commissioners of Customs and Excise, C-255/02, EU:C:2006:121] werd beschouwd van toepassing te zijn op het gebied van de btw, rechtstreekse werking jegens een particulier, wanneer een nationale – wettelijke dan wel gerechtelijke – maatregel, ter uitvoering van dat beginsel ontbreekt, in omstandigheden als de onderhavige, waarin een door de [Revenue] Commissioners voorgestelde herdefiniëring van de pre-sale transacties en de verkooptransacties aan de eindgebruiker (gezamenlijk „transacties van verzoekers” genoemd) ertoe zou leiden dat verzoekers ten aanzien van deze transacties btw-plichtig worden, terwijl ten aanzien van deze transacties geen btw-plicht bestond bij de correcte toepassing

van de nationale regelgeving zoals van toepassing op het tijdstip waarop zij door verzoekers werden verricht?

2. Indien vraag 1 aldus moet worden beantwoord dat het beginsel van misbruik van recht rechtstreekse werking heeft jegens een particulier, zelfs wanneer een nationale – wettelijke dan wel gerechtelijke – maatregel ter uitvoering van dat beginsel ontbreekt, was dat beginsel dan voldoende duidelijk en precies om op de transacties van verzoekers te worden toegepast, nu deze transacties zijn verricht vóór het arrest van het Hof in de zaak Halifax, in het bijzonder gelet op het beginsel van rechtszekerheid en het beginsel inzake de bescherming van het gewettigd vertrouwen van verzoekers?

3. Indien het beginsel van misbruik van recht op de transacties van verzoekers van toepassing is, zodat deze transacties geherdefinieerd moeten worden:

- (a) wat is dan het juridisch mechanisme voor de beoordeling en de inning van btw over de transacties van verzoekers, nu overeenkomstig het nationale recht de btw niet verschuldigd is en niet kan worden vastgesteld en geïnd; en
- (b) hoe moet de nationale rechter een dergelijke btw-plicht opleggen?

4. Dient de nationale rechter, bij de beoordeling van de vraag of de transacties door verzoekers werden verricht met de wezenlijke bedoeling een belastingvoordeel te verkrijgen, de pre-sale transacties (waarvan vaststaat dat deze uitsluitend om fiscale redenen werden verricht) afzonderlijk te beoordelen, of moet de doelstelling van de transacties van verzoekers als geheel worden beoordeeld?

5. Dient section 4, lid 9, van de btw-wet te worden aangemerkt als nationale regelgeving ter omzetting van de [Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB 1995, L 102, blz. 18) („Zesde richtlijn”)], ondanks het feit dat deze bepaling in strijd is met de wettelijke bepaling van artikel 4, lid 3, van de Zesde richtlijn, nu verzoekers bij de juiste toepassing daarvan ten aanzien van de levering van de gebouwen vóór eerste ingebruikneming ervan als belastingplichtigen zouden zijn aangemerkt, ook al heeft er al een eerdere overdracht plaatsgevonden die belastbaar was.

6. Indien section 4, lid 9, [van de btw-wet] in strijd is met de Zesde richtlijn, plegen verzoekers dan, door zich op deze bepaling te beroepen, misbruik van recht in strijd met de beginselen zoals door het Hof erkend in het arrest Halifax?

7. Subsidiair, indien section 4, lid 9, [van de btw-wet] niet in strijd is met de Zesde richtlijn, hebben verzoekers dan een belastingvoordeel verkregen in strijd met het doel van de richtlijn en/of section 4 [van de btw-wet]?

8. Zelfs indien section 4, lid 9, [van de btw-wet] niet geacht moet worden de Zesde richtlijn om te zetten, is het beginsel van misbruik van recht zoals vastgesteld door het Hof in het arrest Halifax dan niettemin van toepassing op de aan de orde zijnde transacties, aan de hand van de door het Hof in het arrest Halifax neergelegde criteria?

EU-recht en rechtspraak

Artikelen 4, lid 3, 5, lid 3 en 13B van de Zesde richtlijn 77/388/EEG van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB 1977, L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB 1995, L 102, blz. 18).

Halifax e.a./Commissioners of Customs and Excise, C-255/02, EU:C:2006:121.

Aangevoerde bepalingen van nationaal recht

Section 4, leden 1, 2, 4, 6 en 9 en section 10, lid 9 van de Value Added Tax Act 1972 (btw-wet 1972) zoals gewijzigd.

Section 19, lid 2 van de Value Added Tax Regulations 1979 (btw-regeling 1979).

Korte uiteenzetting van de feiten en de procedure in het hoofdgeding

- 1 Verzoekers hadden gezamenlijk een bouwterrein in eigendom waarop zij vijftien vakantiewoningen bouwden teneinde deze met winst te verkopen. Verzoekers gingen bepaalde „pre-sale transacties” aan om de verschuldigde belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) over de verkoop van de onroerende goederen aan de eindgebruikers te verlagen. In de eerste plaats verhuurden verzoekers bij een leaseovereenkomst van 8 maart 2002 (hierna: „langlopende leaseovereenkomst”) de onroerende goederen met ingang van 8 maart 2002 aan een met hen verbonden onderneming, Shamrock Estates Limited (hierna: „SEL”), voor een periode van twintig jaar en één maand tegen een jaarlijkse huurprijs van 66 100 EUR. In de tweede plaats verhuurde SEL bij overeenkomst van 8 maart 2002 (hierna: „kortlopende leaseovereenkomst”), de onroerende goederen met ingang van 8 maart 2002 weer terug aan verzoekers voor een periode van 2 jaar en tegen een jaarlijkse huurprijs van 67 000 EUR. SEL betaalde verzoekers een bedrag van 40 000 EUR aan btw ten aanzien van de verstrekking van de langlopende leaseovereenkomst en verzoekers deden hiervan aangifte en betaalden dit bedrag aan de Revenue Commissioners (fiscale autoriteiten; hierna: „Commissioners”). In de derde plaats werden de langlopende en de kortlopende leaseovereenkomst op 3 april 2002 met wederzijdse opzegging beëindigd zodat

verzoekers weer het volle eigendom van de onroerende goederen verkregen, dat wil zeggen van zowel de grond als de daarop gebouwde woningen. Verzoekers verkochten de onroerende goederen vervolgens aan de eindgebruikers voor een totaalbedrag van ongeveer 3 000 000 EUR (hierna: „verkooptransacties aan de eindgebruikers”).

- 2 Behalve voor de langlopende leaseovereenkomst, was er geen btw verschuldigd over de pre-sale transacties en over de verkooptransacties aan de eindgebruikers, omdat op grond van de destijds geldende btw-wetgeving, de btw-wet 1972 (hierna: „btw-wet”), zoals gewijzigd, ofwel deze transacties van btw waren vrijgesteld ofwel de onroerende goederen niet meer aan btw-heffing onderworpen waren.

- 3 De relevante nationale bepalingen kunnen als volgt worden samengevat. Ingevolge section 4, lid 1, in samenhang met lid 2, van de btw-wet, wordt de vestiging van een recht op onroerende goederen voor een periode van tenminste tien jaar door de persoon die deze onroerende goederen heeft ontwikkeld, geacht een levering van onroerende goederen te zijn voor de toepassing van de btw-wet. Ingevolge section 4, lid 4, van de btw-wet werd het bestanddeel van eigendomsrecht dat de persoon die de onroerende goederen heeft ontwikkeld aan zichzelf voorbehoudt bij de totstandkoming van een lease voor tenminste 10 jaar (hierna: „het recht van terugneming”) beschouwd als een „levering aan zichzelf”. Section 4, lid 6, omschreef bepaalde omstandigheden ingevolge waarvan onroerende goederen niet aan btw onderworpen of van btw vrijgesteld waren. Ingevolge Section 4, lid 6, onder a), werd er geen btw geheven over een levering van onroerende goederen wanneer de leverende persoon geen recht op aftrek van de btw had. Section 4, lid 9, van de btw-wet bepaalt, dat „wanneer de verlening van een recht op onroerende goederen aan btw is onderworpen en wanneer deze goederen sinds de datum van de verlening van dat recht (... hierna: „belastbare recht”) niet ontwikkeld zijn wordt elke verlening van een recht op deze goederen na deze datum door een andere persoon dan de persoon die het belastbare recht heeft verkregen, voor de toepassing van deze wet geacht een levering van onroerende goederen te zijn waarop [section 4, lid 6] van toepassing is.” Wanneer section 4, lid 6 van toepassing was, voorzag section 4, lid 9 in een in section 4, lid 6 voorziene btw vrijstelling, wat er op neer kwam dat de levering van onroerende goederen in het geval waarin section 4, lid 9 van toepassing was, niet aan btw was onderworpen. Section 10 van de btw-wet zag op het bedrag waarover btw verschuldigd was. Ingevolge section 10, lid 9, onder b), was de waarde van een recht op onroerende goederen de normale marktprijs van een dergelijk recht. Ingevolge section 19, lid 2, onder b), van de btw-regeling 1979 (S.I. nr. 63 van 1979; hierna: „btw-regeling”), was het recht van terugneming van de vervreemder bij de totstandkoming van een lease voor een periode van ten minste twintig jaar niet aan btw onderworpen, omdat de waarde van dat recht buiten beschouwing werd gelaten.

- 4 Wat de langlopende lease betreft, had in de eerste plaats section 4, lid 1, in samenhang met lid 2, van de btw-wet tot gevolg dat een dergelijke lease geacht werd een levering van goederen te zijn. De hoogte van de op grond hiervan verschuldigde btw werd beoordeeld overeenkomstig section 10, lid 9, van de btw-wet en section 19 van de btw-regeling. Het juiste btw-bedrag, 40 000 EUR, werd door SEL aan verzoekers betaald, die hiervan aangifte hebben gedaan en het bedrag aan de Commissioners hebben betaald. In de tweede plaats werd overeenkomstig section 4, lid 4, van de btw-wet aangenomen dat verzoekers het recht van terugneming aan zichzelf leverden. Dit zou hebben geleid tot een afzonderlijke btw-plicht, ware het niet dat ingevolge section 10, lid 9 van de btw-wet en section 19, lid 2, onder b), van de btw-regeling, geen btw verschuldigd was omdat de duur van de langlopende leaseovereenkomst meer dan twintig jaar bedroeg. In de derde plaats was het gecombineerde effect van enerzijds de leveringen van goederen die geacht werden te hebben plaats gevonden bij de langlopende leaseovereenkomst aan SEL en anderzijds de levering van het recht van terugneming door verzoekers aan zichzelf, dat, met het oog op btw, het gehele eigendomsrecht geacht werd te zijn overgedragen.
- 5 Wat de kortlopende leaseovereenkomst betreft, werd deze in de eerste plaats overeenkomstig de btw-wet als een levering van diensten, en niet als een levering van goederen, aangemerkt, omdat deze overeenkomst voor een duur van minder dan tien jaar was gesloten. Nu de kortlopende leaseovereenkomst werd aangemerkt als de verhuur van onroerende goederen, was deze van btw vrijgesteld. In de tweede plaats was het gebruik dat SEL overeenkomstig de btw-wet van de goederen maakte van btw vrijgesteld en dus niet belastbaar, waardoor SEL geen aanspraak kon maken op btw-af trek, ten bedrage van 40 000 EUR, dat het aan verzoekers had betaald met betrekking tot de totstandkoming van de langlopende leaseovereenkomst. In de derde plaats viel, nu geen enkel aanvullend bedrag was betaald met betrekking tot de opzegging van de kortlopende leaseovereenkomst door verzoekers ten gunste van SEL, deze levering buiten de werkingssfeer van de btw-wet. In de vierde plaats, hoewel de opzegging van de langlopende leaseovereenkomst door SEL ten gunste van verzoekers een levering van goederen in de zin van section 4, lid 2, van de btw-wet vormde, die aan btw-heffing onderworpen had kunnen zijn ten aanzien van de gekapitaliseerde waarde van de resterende periode van de langlopende leaseovereenkomst, was deze opzegging overeenkomstig section 4, lid 6, onder a, van btw vrijgesteld, omdat SEL geen aanspraak kon maken op aftrek van de btw die het met betrekking tot de verkrijging van de langlopende leaseovereenkomst had moeten betalen.
- 6 De verkooptransacties aan de eindgebruikers waren elk op grond van section 4, lid 9, van de btw-wet van btw vrijgesteld. Zoals hiervoor opgemerkt, werd de totstandkoming van de langlopende leaseovereenkomst aangemerkt als een levering van goederen en ging zij in op een tijdstip waarop de onroerende goederen waren ontwikkeld. Ingevolge section 4, lid 9, werd de overdracht van een recht op deze onroerende goederen door iemand anders dan SEL, namelijk verzoekers, geacht een levering van onroerende goederen te zijn waarop section 4,

lid 6, van toepassing was, dat wil zeggen, deze werd geacht een levering te zijn die niet aan btw onderworpen was. Door het gecombineerde effect van de pre-sale transacties, waarbij verzoekers weer het volle eigendom over het onroerend goed verkregen, kon er overeenkomstig section 4, lid 9, en section 4, lid 6, geen btw worden geheven over de verkooptransacties aan de eindgebruikers.

- 7 De Commissioners betwisten niet dat de bepalingen van de btw-wet ten aanzien van de pre-sale transacties juist zijn toegepast. Partijen betwisten evenmin dat de juiste toepassing van de in 2002 geldende bepalingen van de btw-wet, op zichzelf beschouwd en zonder verwijzing naar de Zesde richtlijn of het beginsel van misbruik van recht, op de pre-sale transacties en de verkooptransacties aan de eindgebruikers, had plaatsgevonden op de wijze als vermeld in de punten 4 en 6 hierboven.
- 8 In augustus 2004 hebben de Commissioners de aanslagen (hierna: „bestreden aanslagen”) jegens de verzoekers ten aanzien van de btw voor de periode tussen januari 2002 en juni 2004 verhoogd, aangezien er ten aanzien van de btw over de verkooptransacties aan de eindgebruikers, na aftrek van het door verzoekers reeds betaalde bedrag van 40 000 EUR, nog een verschuldigd bedrag van 85 746 EUR open stond.
- 9 Verzoekers hebben tegen de bestreden aanslagen bezwaar gemaakt bij de Appeal Commissioner van de Commissioners, die het bezwaar in juli 2005 heeft afgewezen. Verzoekers hebben vervolgens tegen dat besluit van de Appeal Commissioner beroep ingesteld bij de Circuit Court, die dat beroep in oktober 2006 heeft afgewezen. De Circuit Court kwam tot het oordeel dat noch de langlopende leaseovereenkomst, noch de kortlopende leaseovereenkomst uitdrukking gaven aan een commerciële realiteit, dat er geen bewijs was van de intentie om de onroerende goederen door middel van lease aan een derde partij te verkopen en dat de pre-sale transacties waren aangegaan ter verkrijging van een btw-voordeel. Op verzoek van verzoekers heeft de Circuit Court de zaak naar de High Court verwezen ter verkrijging van een oordeel over enkele rechtsvragen, op grond van de door de Circuit Court vastgestelde feiten. De High Court heeft bij uitspraak van 11 juni 2008 en bij beschikking van 13 juni 2008 ten aanzien van de gestelde vragen onder meer geoordeeld dat zowel de langlopende als de kortlopende leaseovereenkomst geen uitdrukking gaven aan de commerciële realiteit en misbruik vormden in de zin van de leer zoals bepaald door het Hof van Justitie in het arrest Halifax (C-255/02, EU:C:2006:121). Ze moeten daarom als zodanig worden geherdefinieerd met het oog op de btw om uitdrukking te geven aan de werkelijke realiteit van de handelingen van verzoekers. De High Court oordeelde tevens dat de arresten van het Hof van Justitie ten aanzien van misbruik algemeen toepasselijk zijn, dat deze de nationale rechters verplichten om oneerlijke maatregelen in overeenstemming met de realiteit te herdefiniëren en dat het bestaan van nationale wetgeving met betrekking tot dit beginsel van EU-recht in een lidstaat niet noodzakelijk is. De uitkomst van die verwijzingsuitspraak was dat de bestreden aanslagen in stand bleven.

- 10 Verzoekers hebben tegen de uitspraak en de beschikking van de High Court hoger beroep ingesteld bij de Supreme Court, die op eigen initiatief besloten heeft om bovengenoemde vragen aan het Hof van Justitie te stellen. De Supreme Court beschouwt zichzelf gebonden aan de bevindingen van de Circuit Court dat noch de langlopende leaseovereenkomst, noch de kortlopende leaseovereenkomst, uitdrukking gaven aan de commerciële realiteit en dat verzoekers deze transacties hebben verricht met het oog op de verlaging van de btw.

Voorname argumenten van partijen in het hoofdgeding

- 11 Verzoekers betogen dat het beginsel van misbruik van recht een uitleggingsbeginsel is, en geen materieel beginsel, waardoor het door middel van nationale wetgeving in het Ierse recht moet worden omgezet en in een lidstaat door middel van „conforme uitleg” wordt toegepast. Wanneer nationale wetgeving ter omzetting van dit beginsel, of een regel in nationaal recht waarin dit beginsel tot uitdrukking komt, niet bestaat, kan het beginsel van misbruik van recht geen basis vormen voor btw-aanslagen jegens personen. Daar in 2002 een dergelijke wet of regel in Ierland niet bestond, kan het beginsel niet aan verzoekers worden tegengeworpen, omdat dat afbreuk zou doen aan hun recht om zich uitsluitend op nationale wettelijke bepalingen te beroepen en aan het beginsel van rechtszekerheid.
- 12 Verzoekers erkennen dat de nationale rechter, in een zaak die binnen de werkingssfeer van de Zesde richtlijn valt, de bepalingen van nationaal recht die er specifiek toe strekken die richtlijn om te zetten, zoveel mogelijk conform de doelstellingen van die richtlijn moet uitleggen. De nationale rechter is, aldus verzoekers, echter niet verplicht om het nationale recht in strijd met de betreffende nationale wetgeving uit te leggen. Wat de bestreden aanslagen betreft verzoeken de Commissioners de nationale rechter om de btw-wet in strijd met die wetgeving uit te leggen, waarbij ze de bevoegdheid van de nationale rechter om dat te doen op de leer van misbruik baseren, en om section 4, lid 9 en section 4, lid 6 van de btw-wet buiten toepassing te laten. Dit terwijl verzoekers zich op deze bepalingen hebben beroepen en zij ingevolge deze bepalingen uitdrukkelijk van de btw-plicht zijn vrijgesteld voor wat betreft de levering van onroerende zaken vóór ingebruikneming, terwijl er een eerdere transactie had plaatsgevonden die wel aan btw onderworpen was, onverminderd de bepalingen van artikel 4, lid 3, van de Zesde richtlijn. Deze uitleg van de btw-wet is contra legem en in strijd met het recht van verzoekers dat de op hen van toepassing zijnde wetgeving zeker en voorzienbaar was.
- 13 Wat betreft de voorzienbaarheid moet worden opgemerkt dat de transacties waarop de bestreden aanslagen betrekking hebben, vier jaar vóór het arrest van het Hof van Justitie in de zaak Halifax, waarin voor het eerst werd bepaald in welke omstandigheden het beginsel van misbruik op het gebied van de btw kon worden toegepast, zijn verricht. Volgens verzoekers is het met terugwerkende kracht

toepassen van het beginsel van misbruik van recht door middel van conforme uitleg niet alleen contra legem, maar maakt het ook inbreuk op hun recht op duidelijke wetgeving waarvan de toepassing voorzienbaar was, en op hun recht op bescherming van het gewettigd vertrouwen.

- 14 Verzoekers voeren tevens aan dat er niet is voldaan aan de voorwaarden voor het bestaan van misbruik zoals die door het Hof van Justitie in het arrest Halifax zijn vastgesteld. De Commissioners zijn er niet in geslaagd te bewijzen dat ten aanzien van de transacties waarop de bestreden heffingen betrekking hebben die zijn opgelegd omdat deze transacties misbruik zouden vormen, formeel aan de bepalingen van de Zesde richtlijn of aan de bepalingen van de nationale wetgeving ter omzetting van de Zesde richtlijn was voldaan.
- 15 Met betrekking tot de pre-sale transacties en de verkooptransacties aan de eindgebruikers hebben verzoekers zich beroepen op section 4, lid 6 en section 4, lid 9, van de btw-wet. Ze hebben zich niet beroepen op de Zesde richtlijn, noch op bepalingen ter omzetting van de Zesde richtlijn of op daarvan toegestane afwijkingen. Ze voeren aan dat section 4, lid 6 en section 4, lid 9 van de btw-wet in strijd waren met artikel 4, lid 3, van de Zesde richtlijn en dat section 4, lid 9 in strijd was met artikel 13B, onder g), van die richtlijn. Artikel 13B, onder g), sluit van de toepassing van de daarin neergelegde vrijstellingen uit een levering van gebouwen en het erbij behorend terrein als bedoeld in artikel 4, lid 3, onder a), van de Zesde richtlijn, te weten de levering van een gebouw en het terrein vóór eerste ingebruikneming. Verzoekers betogen dat de bepalingen van de btw-wet waarop zij zich hebben beroepen en, zoals onderkend, aan de hand waarvan hun btw-plicht ingevolge het nationaal recht is beoordeeld en afgehandeld, onverenigbaar waren met de Zesde richtlijn, zodat het beginsel van misbruik van recht niet tot deze bepalingen van nationaal recht kan worden uitgebreid.
- 16 Ten slotte voeren verzoekers aan dat zelfs indien de btw-aanslagen jegens verzoekers het gevolg zijn van de formele toepassing van de voorwaarden zoals neergelegd in de betreffende bepalingen van de Zesde richtlijn, wat volgens hen niet het geval was, dan was het belastingvoordeel niet in strijd met het doel van deze bepalingen, omdat niet objectief is vastgesteld dat het wezenlijke doel van de transacties erin bestond een belastingvoordeel te verkrijgen. Het doel bestond erin de onroerende goederen op een fiscaal efficiënte manier aan de eindgebruikers over te dragen, en niet enkel om kunstmatige transacties te verrichten die als zodanig een belastingvoordeel teweegbrengen.
- 17 Ter ondersteuning van de juistheid van de bestreden aanslagen voeren de Commissioners in hoger beroep aan dat de lease- en leaseback constructie van de pre-sale transacties een kunstmatig gecreëerde eerste levering vóór ingebruikneming vormde, bedoeld om ervoor te zorgen dat de daaropvolgende daadwerkelijke leveringen, namelijk de verkooptransacties aan de eindgebruikers, die de verkoop van het volledig eigendom van de onroerende zaken aan de eindgebruikers betroffen, niet aan btw onderworpen waren. Ze voeren aan dat

deze constructie overeenkomstig de Zesde richtlijn misbruik vormde waarmee in lijn met het arrest Halifax geen rekening mag worden gehouden bij de beoordeling van de btw-plicht van verzoekers. Ter ondersteuning van hun stelling dat enkele van de relevante bepalingen van de btw-wet in overeenstemming waren met de Zesde richtlijn, beroepen de Commissioners zich op artikel 5, lid 3, onder a), van deze richtlijn, dat bepaalt dat de lidstaten bepaalde rechten op onroerende goederen als lichamelijke zaken en daarmee als een levering van goederen kunnen beschouwen.

- 18 De Commissioners voeren aan dat het beginsel van misbruik van recht direct kan worden toegepast bij de uitlegging van nationale maatregelen die EU-recht omzetten, zonder dat hiertoe specifieke nationale omzettingsmaatregelen noodzakelijk zijn. Zij voeren aan dat het verbod op misbruik van recht erkend is als een algemeen beginsel van EU-recht. Voorts stellen zij dat lidstaten nationale maatregelen ter omzetting van de Zesde richtlijn moeten uitleggen overeenkomstig de algemene beginselen van EU-recht en in het bijzonder overeenkomstig het verbod op misbruik, dat lidstaten nationale maatregelen ter omzetting van de Zesde richtlijn moeten uitleggen overeenkomstig de bewoordingen, de geest en het doel van die richtlijn opdat het nuttig effect ervan wordt gegarandeerd, en dat misbruik tegen de geest, het doel en het nuttig effect van die richtlijn ingaat.
- 19 Lidstaten (waaronder administratieve autoriteiten en nationale rechters) zijn dan ook verplicht om de bepalingen van de btw-wet ter omzetting van de Zesde richtlijn zodanig uit te leggen dat een belastingplichtige de juiste toepassing van die richtlijn en de nationale regelgeving ter omzetting daarvan niet kan ondermijnen door op grond van een transactie die als misbruik van recht kan worden aangemerkt zijn btw-plicht te verlagen of een aftrek te vorderen.
- 20 De Commissioners voeren aan dat de nationale rechters verplicht zijn om binnen hun bevoegdheid al het mogelijke te doen om, met inachtneming van het geheel aan nationale wetgeving en door toepassing van de in het nationaal recht erkende uitleggingsmethoden, de volledige doeltreffendheid van de Zesde richtlijn te waarborgen, en om, gelet op de voorrang van het EU-recht, de leer van misbruik van recht toe te passen. Zij voeren aan dat er in nationaal recht uitleggingsregels bestaan die kunnen worden toegepast om misbruik te voorkomen en dat het voor de nationale rechter mogelijk is om de btw-wet in overeenstemming met de Zesde richtlijn en de algemene beginselen van EU-recht uit te leggen. De Supreme Court merkt echter op dat de Commissioners naar geen enkele wettelijke bepaling of erkende uitleggingsregel van nationaal recht verwijzen ter ondersteuning van deze stelling. De Commissioners voeren aan dat indien de btw-wet overeenkomstig de geest en het doel van de Zesde richtlijn wordt uitgelegd, dit niet contra legem en evenmin in strijd met het rechtszekerheidsbeginsel is, maar vereist is op grond van de leer van misbruik van recht in het algemeen en het Halifax arrest in het bijzonder.

- 21 De Commissioners voeren aan dat de Zesde richtlijn werking heeft jegens een persoon op de grond dat ingevolge het EU-recht vaststaat dat de toepassing van het beginsel van de harmonieuze uitlegging horizontale werking heeft en dus rechtsgevolgen ten aanzien van de rechten van natuurlijke personen in het leven roept. Ze voeren aan dat de bepalingen van de Zesde richtlijn zijn omgezet in Iers recht en dat zowel de richtlijn als de btw-wet vereist dat de verkoop van nieuw gebouwde huizen bij de eerste levering vóór ingebruikneming aan btw is onderworpen.
- 22 De Commissioners voeren aan dat de constructie die de verzoekers hebben opgezet, namelijk die van de pre-sale transacties en de manier waarop ze zich op de bepalingen van de btw-wet hebben willen beroepen om te voorkomen dat de verkooptransacties aan de eindgebruikers aan btw onderworpen waren, tot misbruik heeft geleid. De pre-sale transacties, waaronder kunstmatig gecreëerde levering door middel van lease, lease-back en opzegging, gaven geen uitdrukking aan de commerciële werkelijkheid anders dan de verlaging van de btw. Deze transacties werden gebruikt om zich te kunnen beroepen op bepalingen van de btw-wet om, in strijd met het doel van de btw-wet en de Zesde richtlijn, te voorkomen dat over de levering van een nieuwe gebouwde woning ter ingebruikneming btw zou worden geheven.
- 23 Wat section 4, lid 9, van de btw-wet betreft voeren de Commissioners aan dat deze verenigbaar is met artikel 4, lid 3, van de Zesde richtlijn en dat het beroep van verzoekers op section 4, lid 9, in samenhang met andere bepalingen, ook misbruik van artikel 4, lid 3, onder a) inhoudt, voor zover verzoekers door de pre-sale transacties een constructie hebben opgezet waarin de btw-heffing over de eerste levering vóór eerste ingebruikneming verbonden was aan de langlopende leaseovereenkomst, terwijl de werkelijke eerste levering voor ingebruikneming de verkooptransacties aan de eindgebruikers waren. Dit misbruik moet worden rechtgezet door middel van een herdefiniëring van de transacties, opdat de pre-sale transacties geacht worden nooit te hebben plaatsgevonden en de verkooptransacties aan de eindgebruikers aan btw zijn onderworpen, waarbij de btw die over de pre-sale transacties is betaald overeenkomstig de Halifax uitspraak in mindering kan worden gebracht. Ze voeren aan dat dit niet leidt tot het buiten toepassing laten van nationaal recht, maar meer tot de situatie waarin kunstmatige transacties worden genegeerd en het nationale recht op de werkelijke transacties wordt toegepast.
- 24 Ten slotte voeren de Commissioners aan dat verzoekers' stelling dat het wezenlijke doel van de pre-sale transacties er niet in bestond om een belastingvoordeel te verkrijgen, maar om een bepaald commercieel voordeel te verkrijgen doordat door de btw-besparing een hogere winst werd gerealiseerd, onhoudbaar is.

Korte uiteenzetting van de motivering van de verwijzing

- 25 De Supreme Court merkt op dat niet in geschil is dat de juiste toepassing van de bepalingen van de btw-wet, zoals deze gold in 2002, wanneer deze op zichzelf worden beschouwd zonder verwijzing naar de Zesde richtlijn of het beginsel van misbruik van recht, op de feiten en op de pre-sale transacties en de verkooptransacties aan de eindgebruikers, tot gevolg had dat er een btw-plicht ten aanzien van de langdurende leaseovereenkomst bestond, maar dat de daaropvolgende transacties niet aan btw waren onderworpen, ofwel omdat deze van btw waren vrijgesteld, ofwel omdat de onroerende goederen overeenkomstig de bepalingen van de btw-wet niet meer aan btw onderworpen waren.
- 26 De Supreme Court stelt vast dat de Commissioners op geen enkele wettelijke bepaling of erkende uitleggingsregel van nationaal recht hebben gewezen ter ondersteuning van hun stelling dat er in het nationale recht uitleggingsregels bestaan die kunnen worden toegepast ter voorkoming van misbruik en dat de nationale rechters daarom de btw-wet overeenkomstig de Zesde richtlijn en de algemene beginselen van EU-recht kunnen uitleggen. De Supreme Court merkt ook op dat de Commissioners geen enkele wettelijke bepaling van nationaal recht hebben ingeroepen (bijvoorbeeld, section 811 van de Taxes Consolidation Act 1997 waarnaar voetnoot 72 in de conclusie van de advocaat-generaal in Halifax (C-255/02, EU:C:2005:200) verwijst) of een common-lawbeginsel of een rechtelijke regel ter ondersteuning van hun stelling dat de pre-sale transacties misbruik vormden en die overeenkomstig het nationaal recht buiten beschouwing moeten worden gelaten. De Commissioners hebben evenmin aangevoerd dat verzoekers fraude hebben gepleegd.
- 27 De Supreme Court merkt op dat de herdefiniëring van de transacties zoals deze in de bestreden aanslagen tot uitdrukking komt, geen rekening houdt met de pre-sale transacties, behoudens voor zover een bedrag van 40 000 EUR aan betaalde btw ten aanzien van de langlopende leaseovereenkomst in mindering wordt gebracht, en dat de bestreden aanslagen geen rekening houden met de toepassing van section 4, leden 9 en 6 van de btw-wet op de feiten. Door de Supreme Court te verzoeken de bestreden aanslagen in stand te laten, wordt deze rechter in feite verzocht een bepaling van nationaal recht, te weten section 4, lid 9, buiten toepassing te laten. De Supreme Court is dan ook van oordeel dat de beoordeling van de in het hoger beroep aan de orde zijnde kwesties vragen betreffende de juiste uitlegging van bepaalde bepalingen van EU-recht opwerpt.