Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 22 listopada 2017 r.*

Odesłanie prejudycjalne – Wspólny system podatku od wartości dodanej (VAT) – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artykuł 4 ust. 3 lit. a) oraz art. 13 część B lit. g) – Zwolnienie dostaw budynków lub ich części, wraz gruntem, na którym stoją, innych niż określone w art. 4 ust. 3 lit. a) – Zasada zakazu nadużyć – Zastosowanie w braku przepisów krajowych transponujących tę zasadę – Zasady pewności prawa oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań

W sprawie C-251/16

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Supreme Court (sąd najwyższy, Irlandia) postanowieniem z dnia 21 kwietnia 2016 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 2 maja 2016 r., w postępowaniu:

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

przeciwko

T.G. Brosnanowi,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: T. von Danwitz (sprawozdawca), prezes izby, C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe i C. Lycourgos, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 27 kwietnia 2017 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

– w imieniu E. Cussensa, J. Jenningsa i V. Kingstona przez D. Lyncha i J. O'Malleya, solicitors, B. Murraya, SC, oraz F. Mitchella, barrister,

– w imieniu Irlandii przez E. Creedon, J. Quaney oraz A. Joyce'a, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez N. Traversa, SC,

* Język postępowania: angielski.

– w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

– w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Owsiany-Hornung oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 września 2017 r.,

wydaje następujący:

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1 – wyd. spec. w jęz. polskim, rozdz. 9, t. 1, s. 23, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), oraz zasady zakazu nadużyć w dziedzinie podatku od wartości dodanej (VAT).

2 Wniosek ten został przedstawiony w ramach sporu pomiędzy Edwardem Cussensem, Johnem Jenningsem i Vincentem Kingstonem a T.G. Brosnanem, Inspector of Taxes (inspektorem podatkowym, Irlandia), jako przedstawicielem Office of the Revenue Commissioners (biura komisarzy ds. przychodów, Irlandia) (zwanym dalej „organem podatkowym”), w przedmiocie odzyskania VAT związanego ze sprzedażą nieruchomości.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 W świetle art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu VAT podlegają „dostawa towarów lub [świadczenie] usług [dokonywane] odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika [działającego w takim charakterze]”.

4 Artykuł 4 ust. 3 tej dyrektywy stanowi:

„Państwa członkowskie mogą również uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie zawiera transakcje związane z działalnością, określoną w ust. 2, w szczególności:

a) dostaw[ę], przed pierwszym zasiedleniem, budynków lub części budynków i gruntu, na którym stoją. Państwa członkowskie mogą zdecydować o warunkach zastosowania tego kryterium w odniesieniu do dokonywania zmian w budynkach i gruncie, na którym stoją.

Państwa członkowskie mogą zastosować kryteria inne, niż te związane z pierwszym zasiedleniem, np. takie jak okres upływający między datą ukończenia budynku a datą pierwszej dostawy lub też okres upływający między datą pierwszego zasiedlenia a datą następnej dostawy, pod warunkiem że okresy te nie przekraczają odpowiednio pięciu i dwóch lat.

Przez »budynek« rozumie się dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem lub osadzoną w gruncie;

[…]”.

5 Artykuł 13 część B lit. g) szóstej dyrektywy stanowi:

„Nie naruszając innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają, na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[…]

g) dostawa budynków lub ich części, wraz gruntem, na którym stoją, z wyjątkiem określonych w art. 4 ust. 3 lit. a)”.

6 Artykuł 94 regulaminu postępowania przed Trybunałem przewiduje:

„Poza sformułowaniem pytań skierowanych do Trybunału wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zawiera:

a) zwięzłe omówienie przedmiotu sporu oraz istotnych okoliczności faktycznych sprawy, jakie ustalił sąd odsyłający, lub co najmniej wskazanie okoliczności faktycznych, na jakich oparte są pytania;

b) treść przepisów krajowych mogących mieć zastosowanie w sprawie oraz, w stosownym przypadku, wskazanie istotnego dla sprawy orzecznictwa sądów krajowych;

c) omówienie powodów, dla których sąd odsyłający rozpatruje kwestię wykładni lub ważności określonych przepisów prawa Unii Europejskiej, jak również związku, jaki dostrzega on między tymi przepisami a uregulowaniami krajowymi, które znajdują zastosowanie w postępowaniu głównym”.

Prawo irlandzkie

7 Value Added Tax Act 1972 (ustawa z 1972 r. w sprawie podatku od wartości dodanej), w wersji mającej zastosowanie do sporu w postępowaniu głównym (zwana dalej „ustawą o VAT”), w art. 4 ust. 1, 2 i 4 stanowi:

„1.

a) Niniejszy artykuł ma zastosowanie do nieruchomości:
(i) które zostały zagospodarowane przez osobę dostarczającą nieruchomości lub w jej imieniu […]

[…]

b) W niniejszym artykule »prawo« w odniesieniu do nieruchomości oznacza nieruchomość lub prawo do niej, które w chwili jego ustanowienia obejmowało okres przynajmniej dziesięciu lat […], a odniesienie do rozporządzania prawem obejmuje odniesienie do ustanowienia prawa […].[…]

2. […] [D]o celów stosowania niniejszej ustawy dostawa nieruchomości następuje wtedy i tylko wtedy, gdy osoba dysponująca prawem do nieruchomości, do których odnosi się niniejszy artykuł, rozporządza (w tym w drodze zrzeczenia się własności lub przeniesienia), w odniesieniu do całości lub części tych nieruchomości, rzeczonym prawem do nieruchomości lub prawem z niego wynikającym.

[…]

4. W sytuacji gdy osoba dysponująca prawem do nieruchomości, do których odnosi się niniejszy artykuł, rozporządza w odniesieniu do całości lub części tych nieruchomości prawem, które wynika z tego prawa do nieruchomości, w takich okolicznościach, że zachowuje szczątkowe prawo własności, którym rozporządzono, uważa się […], że osoba ta, w odniesieniu do zachowanego w ten sposób szczątkowego prawa własności, przeznaczyła nieruchomości lub ich część, stosownie do sytuacji, do celów innych niż związane z działalnością jej przedsiębiorstwa".

8 Artykuł 4 ust. 6 lit. a) tej ustawy stanowi, że opodatkowaniu VAT w szczególności nie podlega dostawa nieruchomości:

„w odniesieniu do których prawo osoby dokonującej dostawy do odliczenia na mocy art. 12 w związku z jakimkolwiek podatkiem poniesionym lub zapłaconym z tytułu dostawy lub zagospodarowania nieruchomości nie powstało i […] nie powstałoby […]".

9 Artykuł 4 ust. 9 omawianej ustawy stanowi:

„W przypadku gdy rozporządzanie prawem do nieruchomości podlega opodatkowaniu i w przypadku gdy nieruchomości tych od daty rozporządzania tym prawem nie zagospodarowano (w dalszej części niniejszego ustępu prawo to zwane będzie »prawem podlegającym opodatkowaniu«), wszelkie rozporządzanie prawem do tych nieruchomości po takiej dacie przez osobę inną niż ta, która nabyła prawo podlegające opodatkowaniu, w rozumieniu niniejszej ustawy, uważa się za dostawę nieruchomości, do której zastosowanie ma art. 4 ust. 6".

10 Artykuł 10 ust. 9 ustawy o VAT dotyczy wyceny kwoty opodatkowanej VAT w odniesieniu do dostaw nieruchomości i świadczenia usług polegających na zagospodarowaniu nieruchomości. Ów art. 10 ust. 9 lit. a) i b) przewiduje:

„a) […] [W]artość wszelkich praw do nieruchomości, którymi rozporządza się w związku z dostawą, należy uwzględnić w kwocie zapłaty.

b) Wartość wszelkich praw do nieruchomości stanowi cenę tego prawa na wolnym rynku […]".

11 Zgodnie z art. 19 ust. 2 lit. b) Value Added Tax Regulations 1979 (rozporządzenia z 1979 r. w sprawie podatku od wartości dodanej), który wykonuje ów art. 10 ust. 9, nie uwzględnia się wartości szczątkowego prawa własności zachowanego przez zbywcę przy rozporządzaniu prawem wynikającym z prawa do nieruchomości, jeżeli zgodnie z warunkami rozporządzania prawem okres rozporządzania prawem wynosi przynajmniej 20 lat.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

12 Skarżący w postępowaniu głównym byli współwłaścicielami terenu budowlanego znajdującego się w mieście Baltimore w Irlandii, na którym zbudowali 15 domków letniskowych na sprzedaż.

13 Przed dokonaniem tych transakcji sprzedaży, w marcu i kwietniu 2002 r. zawarli oni szereg transakcji z powiązaną z nimi spółką, Shamrock Estates Limited. W dniu 8 marca 2002 r. zawarli oni z tą spółką dwie umowy najmu, mianowicie, po pierwsze, umowę najmu, na podstawie której oddali oni w najem rzeczone nieruchomości na okres 20 lat i jednego miesiąca od tej daty (zwaną dalej „najmem długoterminowym"), a po drugie, umowę najmu przewidującą zwrotny najem przez Shamrock Estates tychże nieruchomości na rzecz skarżących w postępowaniu głównym na okres dwóch lat.

14 W dniu 3 kwietnia 2002 r. obie umowy najmu zostały rozwiązane za porozumieniem stron, a pełne prawo własności do nieruchomości przeszło z powrotem na skarżących w postępowaniu głównym.

15 W maju 2002 r. skarżący w postępowaniu głównym sprzedali wszystkie te nieruchomości na rzecz nabywców będących osobami trzecimi, którzy nabyli do nich pełne prawo własności.

16 Z postanowienia odsyłającego wynika, że na podstawie art. 4 ust. 9 ustawy o VAT, VAT nie był należny od tych sprzedaży, ponieważ nieruchomości sporne w postępowaniu głównym uprzednio były przedmiotem pierwszej dostawy podlegającej VAT w ramach najmu długoterminowego. Zgodnie z przepisami krajowymi spornymi w postępowaniu głównym tylko najem długoterminowy podlegał VAT.

17 Decyzją z dnia 27 sierpnia 2004 r. organ podatkowy zażądał od skarżących w postępowaniu głównym zapłaty dodatkowej kwoty VAT z tytułu transakcji sprzedaży nieruchomości zrealizowanych w maju 2002 r. Organ ten uznał bowiem, że umowy najmu sporne w postępowaniu głównym, przewidujące najem i najem zwrotny tych nieruchomości, stanowią pierwszą dostawę sztucznie stworzoną w celu uniknięcia opodatkowania późniejszych sprzedaży, której to dostawy nie należało zatem uwzględniać do celów określenia VAT.

18 Skarżący w postępowaniu głównym wnieśli odwołanie od decyzji o określeniu wysokości zobowiązania podatkowego z dnia 27 sierpnia 2004 r. do Appeal Commissioner (komisarza ds. odwołań, Irlandia), który je oddalił.

19 Circuit Court w Cork (sąd okręgowy w Cork, Irlandia) oddalił skargę wniesioną przez skarżących w postępowaniu głównym na decyzję Appeal Commissioner (komisarza ds. odwołań), jednak na ich wniosek przekazał niektóre pytania do High Court (wysokiego sądu, Irlandia), opierając się na stwierdzeniu, zgodnie z którym umowy najmu sporne w postępowaniu głównym nie służyły żadnemu rzeczywistemu celowi handlowemu i zostały zawarte w celu obniżenia kwoty VAT należnego w ramach sprzedaży nieruchomości spornej w postępowaniu głównym.

20 W odpowiedzi na te pytania High Court (wysoki sąd) stwierdził, że skoro rzeczone umowy najmu nie służyły rzeczywistemu celowi handlowemu, stanowiły one nadużycie zgodnie z wyrokiem z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in. (C-255/02, zwanego dalej „wyrokiem Halifax", EU:C:2006:121). Ponadto uznał on, że zasada zakazu nadużyć, wynikająca z wyroku Halifax, ma zastosowanie ogólne i wymaga, aby sądy krajowe przekwalifikowały środki stanowiące nadużycie zgodnie z rzeczywistością, nawet w braku przepisów krajowych transponujących tę zasadę.

21 Skarżący w postępowaniu głównym wnieśli skargę na orzeczenie High Court (wysokiego sądu) do Supreme Court (sądu najwyższego, Irlandia). Twierdzą oni, że w braku przepisu krajowego transponującego zasadę zakazu nadużyć nie można wobec nich powołać się na tę zasadę w celu niezastosowania ich prawa do zwolnienia sprzedaży nieruchomości spornych w postępowaniu głównym wynikającego z art. 4 ust. 9 ustawy o VAT. Takie stosowanie owej zasady narusza zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań.

22 Podnoszą oni również, że transakcje sporne w postępowaniu głównym nie stanowią nadużycia prawa w rozumieniu orzecznictwa Trybunału wynikającego z wyroku Halifax na tej podstawie, że ich zdaniem transakcje te formalnie nie były zgodne z przepisami szóstej dyrektywy lub przepisami krajowymi transponującymi tę dyrektywę, bowiem były one oparte na art. 4 ust. 9 ustawy o VAT, który to przepis ich zdaniem nadal jest niezgodny z rzeczoną dyrektywą. Ponadto cel, jakiemu służyły te transakcje, polegający na przeniesieniu własności nieruchomości spornych w postępowaniu głównym w sposób efektywny podatkowo, nie jest sprzeczny z celami szóstej dyrektywy. Organ podatkowy zakwestionował tę argumentację.

23 Sąd odsyłający zauważa, że jest związany ustaleniami Circuit Court w Cork (sądu okręgowego w Cork) przedstawionymi w pkt 19 niniejszego wyroku. Wyjaśnia on, że w ramach postępowania głównego organ podatkowy nie twierdził, iż skarżący w postępowaniu głównym dopuścili się przestępstwa, i nie wykazał też istnienia przepisów krajowych, które zobowiązywały go do nieuwzględnienia transakcji stanowiących nadużycie.

24 W tym stanie rzeczy Supreme Court (sąd najwyższy) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy zasada nadużycia prawa, którą zgodnie z wyrokiem [Halifax] stosuje się do kwestii związanych z VAT, ma bezpośrednią skuteczność wobec jednostki w sytuacji, gdy brak jest środka krajowego, ustanowionego na drodze legislacyjnej lub sądowniczej, który wdrażałby tę zasadę, w okolicznościach, w których – jak ma to miejsce w niniejszej sprawie – zmiana kwalifikacji transakcji poprzedzających sprzedaż i transakcji sprzedaży nabywcom (zwanych dalej łącznie »transakcjami skarżących«), zgodnie z twierdzeniami [organu podatkowego], powodowałaby obciążenie skarżących VAT, w sytuacji gdy zobowiązanie podatkowe nie powstało z racji prawidłowego stosowania przepisów prawa krajowego obowiązujących w chwili dokonywania przez skarżących tych transakcji?

2) Jeśli odpowiedź na pytanie pierwsze brzmi, że zasada nadużycia prawa ma bezpośrednią skuteczność wobec jednostki nawet w sytuacji, gdy brak jest środka krajowego ustanowionego na drodze legislacyjnej lub sądowniczej, który wdrażałby tę zasadę, czy zasada ta była wystarczająco jasna i precyzyjna, aby mogła mieć zastosowanie do transakcji skarżących, które miały miejsce przed wydaniem przez Trybunał wyroku Halifax, w szczególności mając na względzie zasadę pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań skarżących?

3) Jeśli zasada nadużycia prawa ma zastosowanie do transakcji skarżących, co skutkuje koniecznością zmiany kwalifikacji tych transakcji, to:
   a) jaki mechanizm prawny należy zastosować, aby obliczyć i pobrać VAT od transakcji skarżących, skoro przepisy prawa krajowego nie przewidywały, aby transakcje te podlegały opodatkowaniu VAT, nie przewidywały sposobu jego obliczenia i pobrania, oraz
   b) w jaki sposób sądy krajowe mają ustalać zobowiązanie z tego tytułu?

4) Czy przy ustalaniu, czy podstawowym celem transakcji skarżących było uzyskanie korzyści podatkowej, sąd krajowy powinien brać pod uwagę transakcje poprzedzające sprzedaż samodzielnie (przy czym, jak ustalono, zostały one dokonane wyłącznie ze względów podatkowych), czy też cel transakcji skarżących należy wziąć pod uwagę jako całość?

5) Czy art. 4 ust. 9 [ustawy o VAT] należy traktować jako przepis prawa krajowego wdrażający szóstą dyrektywę, mimo iż jest on niezgodny z treścią art. 4 ust. 3 szóstej dyrektywy, którego prawidłowe zastosowanie powoduje, że w odniesieniu do dostawy przed pierwszym zasiedleniem nieruchomości skarżących należałoby traktować jako podmioty podlegające opodatkowaniu, mimo iż wcześniej nastąpiła czynność rozporządzająca podlegająca opodatkowaniu?

6) Jeśli art. 4 ust. 9 [ustawy o VAT] jest niezgodny z szóstą dyrektywą, czy powoływanie się przez skarżących na ten przepis stanowi nadużycie prawa, które jest sprzeczne z zasadami przyjętymi w wyroku [Halifax]?

7) Tytułem ewentualnym, jeśli art. 4 ust. 9 [ustawy o VAT] nie jest niezgodny z szóstą dyrektywą, czy skarżący uzyskali korzyść podatkową, która jest sprzeczna z celem dyrektywy lub art. 4?

8) Czy nawet gdyby art. 4 ust. 9 [ustawy o VAT] nie należało traktować jako wdrożenia szóstej dyrektywy, zasada nadużycia prawa sformułowana w wyroku [Halifax] ma jednak zastosowanie do transakcji będących przedmiotem niniejszej sprawy poprzez odwołanie się do kryteriów określonych przez Trybunał w wyroku Halifax?".

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

25 Poprzez swoje pytania pierwsze i drugie, które należy przeanalizować łącznie, sąd odsyłający dąży zasadniczo do ustalenia, czy zasadę zakazu nadużyć należy interpretować w ten sposób, że niezależnie od środka krajowego nadającego jej skutek w wewnętrznym porządku prawnym może ona być bezpośrednio stosowana w celu odmowy zwolnienia z VAT transakcji sprzedaży nieruchomości takich jak sporne w postępowaniu głównym. Jako że transakcje sporne w postępowaniu głównym zostały zrealizowane przed wydaniem wyroku Halifax, sąd ten zastanawia się również nad kwestią, czy takie stosowanie zasady zakazu nadużyć do tych transakcji jest zgodne z zasadami pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, a w szczególności, czy zasadę tę można uważać za mającą wystarczająco jasną i precyzyjną treść.

26 Tytułem wstępu należy stwierdzić, że pytania te są sformułowane w sposób przywołujący orzecznictwo dotyczące bezpośredniego skutku dyrektyw. Zgodnie z tym orzecznictwem, gdy przepisy dyrektywy są z punktu widzenia ich treści bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, mogą być one powoływane bezpośrednio przeciwko państwu, ale same nie mogą tworzyć obowiązków dla jednostki, a zatem nie można powoływać się na nie same w sobie wobec takiej osoby przed sądem krajowym (zob. podobnie w szczególności wyrok z dnia 12 grudnia 2013 r., Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, pkt 18, 22 i przytoczone tam orzecznictwo). Zatem obowiązki wynikające z dyrektywy powinny być transponowane do prawa krajowego, aby można było się na nie bezpośrednio powołać wobec jednostki.

27 Należy natomiast stwierdzić, że zasada zakazu nadużyć, taka jak stosowana w dziedzinie VAT przez orzecznictwo wynikające z wyroku Halifax, nie stanowi zasady ustanowionej dyrektywą, lecz znajduje podstawę w utrwalonym orzecznictwie przywołanym w pkt 68 i 69 tego wyroku, zgodnie z którym z jednej strony podmioty prawa nie mogą powoływać się na przepisy prawa Unii w celu popełnienia przestępstwa lub nadużycia swoich uprawnień (zob. w szczególności wyroki: z dnia 12 maja 1998 r., Kefalas i in., C-367/96, EU:C:1998:222, pkt 20; z dnia 23 marca 2000 r., Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, pkt 33; a także z dnia 3 marca 2005 r., Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, pkt 32), a z drugiej strony nie można poszerzać zakresu stosowania uregulowania Unii, tak aby objąć nim nadużycia podmiotów gospodarczych (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 11 października 1977 r., Cremer, 125/76, EU:C:1977:148, pkt 21; z dnia 3 marca 1993 r., General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, pkt 21; z dnia 14 grudnia 2000 r., Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, pkt 51).

28 Nawet jeśli w pkt 70 i 71 wyroku Halifax Trybunał orzekł, że zasada zakazu nadużyć ma zastosowanie także w dziedzinie VAT, podkreślając, iż zwalczanie oszustw, unikania opodatkowania i ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę, to jednak nie wynika z tego, aby stosowanie tej zasady w tej dziedzinie podlegało wymogowi transpozycji, tak jak podlegają mu przepisy tej dyrektywy.

29 Ponadto należy podkreślić z jednej strony, że orzecznictwo przytoczone w pkt 27 niniejszego wyroku zostało wydane w różnych dziedzinach prawa Unii, takich jak w szczególności prawo spółek (wyroki: z dnia 12 maja 1998 r., Kefalas i in., C-367/96, EU:C:1998:222; a także z dnia 23 marca 2000 r., Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150), wspólna polityka rolna (wyroki: z dnia 11 października 1977 r.,

Cremer, 125/76, EU:C:1977:148; z dnia 3 marca 1993 r., General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82; z dnia 14 grudnia 2000 r., Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695) oraz dziedzina VAT (wyrok z dnia 3 marca 2005 r., Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128).

30 Z drugiej strony z orzecznictwa Trybunału wynika, że stosowanie zasady zakazu nadużyć do praw i korzyści przewidzianych przez prawo Unii następuje niezależnie od kwestii, czy te prawa i korzyści znajdują podstawę w traktatach (w odniesieniu do swobód podstawowych zob. w szczególności wyroki: z dnia 3 grudnia 1974 r., van Binsbergen, 33/74, EU:C:1974:131, pkt 13; z dnia 9 marca 1999 r., Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, pkt 24), w rozporządzeniu (wyroki: z dnia 6 kwietnia 2006 r., Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, pkt 19, 20; a także z dnia 13 marca 2014 r., SICES i in., C-155/13, EU:C:2014:145, pkt 29, 30) lub w dyrektywie (w dziedzinie VAT zob. w szczególności wyroki: z dnia 3 marca 2005 r., Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, pkt 32; Halifax, pkt 68, 69; a także z dnia 13 marca 2014 r., FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, pkt 40). Wydaje się zatem, że zasada ta nie ma takiego samego charakteru jak prawa i korzyści, do których znajduje zastosowanie.

31 Zasada zakazu nadużyć, taka jaka stosowana w dziedzinie VAT przez orzecznictwo wynikające z wyroku Halifax, ma zatem charakter ogólny, który jest naturalną cechą ogólnych zasad prawa Unii (zob. analogicznie wyrok z dnia 15 października 2009 r., Audiolux i in., C-101/08, EU:C:2009:626, pkt 50).

32 Należy jeszcze dodać, że zgodnie z orzecznictwem Trybunału odmowa przyznania prawa lub korzyści ze względu na okoliczności stanowiące nadużycie lub oszustwo jest jedynie konsekwencją stwierdzenia, że w wypadku oszustwa lub nadużycia prawa w rzeczywistości nie zostają spełnione obiektywne przesłanki wymagane w celu uzyskania pożądanej korzyści, a zatem odmowa taka nie wymaga szczególnej podstawy prawnej (zob. podobnie wyroki: z dnia 14 grudnia 2000 r., Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, pkt 56; Halifax, pkt 93; z dnia 4 czerwca 2009 r., Pometon, C-158/08, EU:C:2009:349, pkt 28).

33 Można więc powołać się na zasadę zakazu nadużyć wobec podatnika w celu odmowy przyznania mu w szczególności prawa do zwolnienia z VAT, nawet w braku przepisów prawa krajowego przewidujących taką odmowę (zob. podobnie wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 62).

34 Wbrew temu, co twierdzą skarżący w postępowaniu głównym, okoliczność, zgodnie z którą sytuacja, jaka doprowadziła do wydania wyroku przytoczonego w poprzednim punkcie, dotyczyła wypadku oszustwa, nie pozwala na stwierdzenie, że orzecznictwo to miało zastosowanie wyłącznie do takich wypadków, a nie do wypadków nadużyć. Jak bowiem w szczególności wynika z pkt 56 i 57 wyroku z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in. (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455), aby dojść do wniosku przedstawionego w poprzednim punkcie, Trybunał oparł się w szczególności na swym utrwalonym orzecznictwie przywołanym w pkt 27 i 32 niniejszego wyroku, które to orzecznictwo dotyczy zarówno wypadków oszustwa, jak i sytuacji obejmujących nadużycia.

35 Orzecznictwo, na które powołują się skarżący w postępowaniu głównym w przedstawionych Trybunałowi uwagach na piśmie, również nie może podważyć wniosku zawartego w pkt 33 niniejszego wyroku.

36 Nawet jeśli bowiem Trybunał orzekł w pkt 87, 90 i 91 wyroku Halifax, że w braku przepisu szóstej dyrektywy dotyczącego kwestii odzyskania VAT do państw członkowskich należy określenie warunków, na jakich VAT może zostać odzyskany a posteriori przez skarb państwa w wypadku stwierdzenia nadużycia, to jednak orzekał on nie w przedmiocie warunków stosowania zasady zakazu nadużyć, lecz wyłącznie w przedmiocie reguł proceduralnych odzyskania VAT, do którego przeprowadzenia są zobowiązane władze krajowe po stwierdzeniu, zgodnie z tą zasadą, istnienia nadużycia.

37 Wyroki z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), oraz z dnia 12 lutego 2015 r., Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89), które skarżący w postępowaniu głównym przywołują w tym samym kontekście, również dotyczą, tak jak przytoczone w poprzednim punkcie orzecznictwo wynikające z wyroku Halifax, reguł proceduralnych dotyczących wdrożenia owej zasady, odnosząc się do uprawnienia lub obowiązku skontrolowania z urzędu przez sąd krajowy istnienia oszustwa podatkowego (wyrok z dnia 13 lutego 2014 r., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, pkt 39) oraz możliwości uzależnienia stosowania przepisów krajowych zwalczających nadużycie prawa i oszustwa od uprzedniej procedury charakteryzującej się w szczególności wysłuchaniem zainteresowanej osoby (wyrok z dnia 12 lutego 2015 r., Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, pkt 34).

38 Wreszcie, w odniesieniu do wyroku z dnia 5 lipca 2007 r., Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), z pkt 38 i 48 tego wyroku wynika, że Trybunał wypowiedział się nie w przedmiocie przesłanek stosowania zasady zakazu nadużyć, lecz w przedmiocie przesłanek stosowania szczególnego przepisu znajdującego się w dyrektywie i pozwalającego państwom członkowskim na odmowę zwolnienia przewidzianego przez tę dyrektywę, jeżeli głównym lub jednym z głównych celów danej transakcji jest oszustwo lub unikanie opodatkowania. Nawet jeśli w pkt 48 tego wyroku Trybunał położył nacisk na istnienie zasad prawa krajowego dotyczących nadużycia prawa, oszustwa lub unikania opodatkowania, które mogą być przedmiotem zgodnej wykładni, to jednak orzecznictwo to dotyczy rzeczonego przepisu prawa wtórnego, a zatem nie ma zastosowania do ogólnej zasady zakazu nadużyć.

39 Sąd odsyłający zastanawia się również nad zgodnością z zasadami pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań stosowania zasady zakazu nadużyć wynikającej z wyroku Halifax do transakcji spornych w postępowaniu głównym dokonanych przed wydaniem tamtego wyroku.

40 Takie stosowanie prawa Unii jest zgodne z zasadami pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań (zob. podobnie w szczególności wyroki: z dnia 22 stycznia 2015 r., Balazs, C-401/13 i C-432/13, EU:C:2015:26, pkt 49, 50 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 19 kwietnia 2016 r., DI, C-441/14, EU:C:2016:278, pkt 38–40).

41 Wykładnia przepisu prawa Unii dokonana przez Trybunał w ramach kompetencji przyznanej mu w art. 267 TFUE wyjaśnia i precyzuje bowiem znaczenie oraz zakres tego przepisu, tak jak powinien lub powinien był on być rozumiany i stosowany od chwili jego wejścia w życie. Wynika stąd, że poza zupełnie wyjątkowymi przypadkami, których istnienia nie próbowano podnosić w rozpatrywanym przypadku, sądy powinny stosować zinterpretowany w ten sposób przepis prawa Unii również do stosunków prawnych powstałych i ukształtowanych przed wydaniem orzeczenia w sprawie wniosku o dokonanie wykładni, jeżeli spełnione są wszystkie pozostałe przesłanki wszczęcia przed właściwym sądem postępowania w sprawie związanej ze stosowaniem takiego przepisu (zob. w szczególności wyroki: z dnia 29 września 2015 r., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, pkt 44, 45 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 19 kwietnia 2016 r., DI, C-441/14, EU:C:2016:278, pkt 40).

42 Ponadto należy zauważyć, że w wyroku Halifax Trybunał nie ograniczył w czasie skutków wykładni, jaką nadał zasadzie zakazu nadużyć w dziedzinie VAT. Takie ograniczenie dopuszczalne jest jedynie w samym wyroku rozstrzygającym w kwestii wykładni, o którą się zwrócono, gwarantuje bowiem równość traktowania państw członkowskich i innych podmiotów wobec tego prawa oraz spełnia tym samym również wymagania wynikające z zasady pewności prawa (zob. podobnie wyroki: z dnia 6 marca 2007 r., Meilicke i in., C-292/04, EU:C:2007:132, pkt 36; a także z dnia 23 października 2012 r., Nelson i in., C-581/10 i C-629/10, EU:C:2012:657, pkt 91).

43 Ponadto w odniesieniu do pytania, czy skarżący w postępowaniu głównym w ramach sporu w postępowaniu głównym mogą powoływać się na zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań w celu podważenia odmowy zwolnienia z nałożonego na nich VAT, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem podatnik, który stworzył przesłanki związane z uzyskaniem prawa w sposób stanowiący nadużycie lub oszustwo, nie jest uprawniony do powoływania się na te zasady w celu sprzeciwienia się odmowie przyznania danego prawa na podstawie zasady zakazu nadużyć (zob. podobnie wyroki: z dnia

8 czerwca 2000 r., Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, pkt 38; Halifax, pkt 84; a także z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda" Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 60).

44 W świetle powyższych rozważań na pytania pierwsze i drugie należy odpowiedzieć, iż zasadę zakazu nadużyć należy interpretować w ten sposób, że niezależnie od środka krajowego nadającego jej skutek w wewnętrznym porządku prawnym można ją stosować bezpośrednio w celu odmowy zwolnienia z VAT transakcji sprzedaży nieruchomości, takich jak sporne w postępowaniu głównym, dokonanych przed wydaniem wyroku Halifax, i nie sprzeciwiają się temu zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań.

W przedmiocie pytania trzeciego

45 Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający zasadniczo zmierza do ustalenia, jak należy interpretować szóstą dyrektywę, aby ustalić, w wypadku gdyby transakcje sporne w postępowaniu głównym należało przekwalifikować na podstawie zasady zakazu nadużyć, na jakiej podstawie prawnej te spośród owych transakcji, które nie stanowią takich nadużyć, mogą być opodatkowane VAT.

46 Należy przypomnieć, że jeżeli stwierdzono istnienie nadużycia, to przeprowadzone transakcje powinny zostać przedefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących takie nadużycie. Przedefiniowanie nie powinno jednak wykraczać poza to, co jest konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru VAT i uniknięcia oszustw podatkowych (zob. podobnie wyroki: Halifax, pkt 92, 94, 98; a także z dnia 22 grudnia 2010 r., Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, pkt 48, 52).

47 Z orzecznictwa tego wynika, że stosowanie zasady zakazu nadużyć w dziedzinie VAT wymaga przede wszystkim określenia sytuacji, takiej, jaka istniałaby w braku transakcji stanowiących takie nadużycia, a następnie oceny tej sytuacji przekwalifikowanej w świetle właściwych przepisów prawa krajowego i szóstej dyrektywy.

48 Zatem zasada zakazu nadużyć zasadniczo zobowiązuje organy krajowe do stosowania właściwych przepisów w dziedzinie VAT do danych transakcji, pomijając te spośród owych transakcji, które stanowią nadużycie.

49 W niniejszej sprawie, gdyby sąd odsyłający stwierdził, że umowy najmu poprzedzające sporne w postępowaniu głównym transakcje sprzedaży nieruchomości stanowiły nadużycie, ewentualne opodatkowanie tych transakcji sprzedaży VAT należałoby oprzeć na właściwych przepisach prawa krajowego przewidujących takie opodatkowanie. Sama szósta dyrektywa nie może bowiem tworzyć obowiązków dla jednostki, a zatem nie można się na nią powoływać wobec takiej osoby przed sądem krajowym (zob. podobnie wyrok z dnia 21 września 2017 r., DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

50 Zatem w tym wypadku do sądu odsyłającego należałoby zbadanie, jak wynika ze zgodnych wskazówek dostarczonych przez Irlandię i Komisję Europejską na rozprawie przed Trybunałem, że sporne w postępowaniu głównym transakcje sprzedaży nieruchomości podlegają VAT na mocy art. 4 ust. 1 i 2 ustawy o VAT, który to przepis stanowiłby zatem prawną podstawę opodatkowania tych transakcji.

51 Na pytanie trzecie należy zatem odpowiedzieć, iż szóstą dyrektywę należy interpretować w ten sposób, że w wypadku gdyby transakcje sporne w postępowaniu głównym należało przekwalifikować na podstawie zasady zakazu nadużyć, te spośród owych transakcji, które nie stanowią takich nadużyć, mogą być opodatkowane VAT na podstawie właściwych przepisów prawa krajowego przewidujących takie opodatkowanie.

W przedmiocie pytania czwartego

52 Poprzez pytanie czwarte sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy zasadę zakazu nadużyć należy interpretować w ten sposób, że w celu ustalenia, na podstawie pkt 75 wyroku Halifax, czy głównym celem transakcji spornych w postępowaniu głównym jest czy nie jest uzyskanie korzyści podatkowej, należy uwzględnić cel umów najmu poprzedzających sporne w postępowaniu głównym transakcje sprzedaży nieruchomości samodzielnie, czy też wspólny cel tych umów najmu i sprzedaży jako całość.

53 W tym względzie należy najpierw podkreślić, że wbrew temu, co twierdzą skarżący w postępowaniu głównym w uwagach na piśmie przedstawionych Trybunałowi, orzecznictwo wynikające z wyroku Halifax nie wymaga stwierdzenia, że uzyskanie korzyści podatkowej stanowi jedyny cel spornych transakcji. Podczas gdy transakcje służące wyłącznie temu celowi mogą spełniać wymóg wynikający z tego orzecznictwa, Trybunał w pkt 45 wyroku z dnia 21 lutego 2008 r., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), wyjaśnił, że ma to również miejsce, gdy dążenie do korzyści podatkowej stanowi zasadniczy cel danych transakcji.

54 W odniesieniu do oceny tego celu w sytuacji takiej jak ta w postępowaniu głównym należy zauważyć, że zgodnie z informacjami zawartymi w postanowieniu odsyłającym transakcje sporne w postępowaniu głównym składają się z kilku umów dotyczących tych samych nieruchomości i zawartych między różnymi osobami, to znaczy dwóch umów najmu pomiędzy skarżącymi w postępowaniu głównym a Shamrock Estates oraz, po rozwiązaniu tych umów, sprzedaży tych nieruchomości osobom trzecim.

55 Z art. 2 szóstej dyrektywy wynika, że każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne (wyroki: z dnia 21 lutego 2008 r., Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 50; a także z dnia 27 września 2012 r., Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, pkt 14).

56 Jeżeli zwrócono się do Trybunału o sprecyzowanie analizy koniecznej do ustalenia zasadniczego celu spornych transakcji, bierze on pod uwagę jedynie cel transakcji, co do których należy ocenić, czy mają one charakter nadużycia, a nie cel świadczeń, które ze względu na te pierwsze transakcje formalnie spełniają przesłanki uzyskania korzyści podatkowej (zob. w szczególności wyroki: z dnia 22 grudnia 2010 r., Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, pkt 10–15, 31; z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 20, 43–45).

57 Z orzecznictwa Trybunału wynika również, że stosowanie zasady zakazu nadużyć prowadzi wyłącznie do nieuwzględnienia transakcji stanowiących takie nadużycia, podczas gdy świadczenia ich niestanowiące powinny być przedmiotem stosowania właściwych przepisów w dziedzinie VAT (wyrok Halifax, pkt 94–97). To samodzielne traktowanie transakcji stanowiących nadużycie prowadzi do oceny ich celu również w sposób samodzielny.

58 Zatem w celu ustalenia, czy umowy najmu poprzedzające sporne w postępowaniu głównym transakcje sprzedaży nieruchomości zasadniczo służyły celowi uzyskania korzyści podatkowej, należy uwzględnić w sposób konkretny cel tych umów najmu.

59 Zatem do sądu krajowego należy ustalenie zgodnie z regułami dowodowymi przewidzianymi w przepisach krajowych, o ile nie naruszy to skuteczności prawa Unii, czy w sprawie w postępowaniu głównym spełnione są istotne kryteria istnienia nadużycia. Jednak poprzez wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym Trybunał może w razie potrzeby dostarczyć wskazówek stanowiących pomoc dla sądu krajowego w dokonywanej przez niego interpretacji (zob. w szczególności wyroki: Halifax, pkt 76, 77; a także z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 34).

60 W celu ustalenia treści i rzeczywistego znaczenia umów najmu spornych w postępowaniu głównym sąd odsyłający może w szczególności uwzględnić czysto sztuczny charakter tych transakcji, jak również powiązania natury prawnej, ekonomicznej lub osobistej między danymi podmiotami (zob. podobnie

wyrok Halifax, pkt 75, 81). Takie elementy mogą wykazać, że uzyskanie korzyści podatkowej stanowi zasadniczy cel, któremu czynności te służą, bez względu na ewentualne istnienie ponadto celów gospodarczych (wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 62).

61 W niniejszym wypadku sporne w postępowaniu głównym umowy najmu według informacji zawartych w postanowieniu odsyłającym nie miały rzeczywistego charakteru gospodarczego i zostały zawarte między skarżącymi w postępowaniu głównym a powiązaną z nimi spółką w celu obniżenia opodatkowania VAT transakcji sprzedaży nieruchomości spornych w postępowaniu głównym, jakie zamierzali oni zrealizować później. W odniesieniu do okoliczności, zgodnie z którą owe umowy najmu miały na celu, jak podnosili w postępowaniu głównym przed Trybunałem, realizację tych transakcji sprzedaży w sposób najbardziej efektywny z podatkowego punktu widzenia, celu tego nie można uznać za stanowiący cel inny niż uzyskanie korzyści podatkowej, bowiem pożądany skutek miał właśnie nastąpić poprzez obniżenie obciążenia podatkowego.

62 W świetle powyższych rozważań na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, iż zasadę zakazu nadużyć należy interpretować w ten sposób, że w celu ustalenia, na podstawie pkt 75 wyroku Halifax, czy głównym celem transakcji spornych w postępowaniu głównym jest czy nie jest uzyskanie korzyści podatkowej, należy uwzględnić samodzielnie cel umów najmu poprzedzających sporne w postępowaniu głównym transakcje sprzedaży nieruchomości.

W przedmiocie pytań piątego i szóstego

63 Pytania piąte i szóste są oparte na założeniu, że art. 4 ust. 9 ustawy o VAT jest niezgodny z szóstą dyrektywą.

64 W tym względzie należy przypomnieć, że w ramach ustanowionej w art. 267 TFUE współpracy między Trybunałem a sądami krajowymi konieczność przedstawienia wykładni prawa Unii, która byłaby użyteczna dla sądu krajowego, wymaga, aby sąd ów skrupulatnie przestrzegał wymogów dotyczących treści wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym przedstawionych w wyraźny sposób w art. 94 regulaminu postępowania przed Trybunałem, z którym sąd odsyłający powinien być zapoznany (zob. podobnie wyroki: z dnia 5 lipca 2016 r., Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, pkt 18, 19 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 27 października 2016 r., Audace i in., C-114/15, EU:C:2016:813, pkt 35).

65 Jest zatem niezbędne – jak stanowi art. 94 lit. c) regulaminu postępowania przed Trybunałem – by wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zawierał omówienie powodów, dla których sąd odsyłający rozpatruje kwestię wykładni lub ważności określonych przepisów prawa Unii, jak również związku, jaki dostrzega on między tymi przepisami a uregulowaniami krajowymi, które znajdują zastosowanie w postępowaniu głównym.

66 Tymczasem w odniesieniu do pytań piątego i szóstego wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie spełnia tych wymogów.

67 Postanowienie odsyłające nie wyjaśnia bowiem względów, jakie skłoniły sąd odsyłający do powzięcia wątpliwości co do zgodności art. 4 ust. 9 ustawy o VAT z szóstą dyrektywą, lecz ogranicza się do przedstawienia wniosków stron w postępowaniu głównym w tej kwestii. W szczególności nie wyjaśnia on związku, jaki miałby występować między tą niezgodnością a sporem w postępowaniu głównym. Postanowienie to nie wskazuje też, w jaki sposób ewentualna niezgodność powodowałaby zdaniem tego sądu, że art. 4 ust. 9 ustawy o VAT nie należy uważać za transpozycję tej dyrektywy ani nie pozwala na określenie wpływu, jaki – nadal zdaniem tego sądu – stwierdzenie to mogłoby mieć na stosowanie orzecznictwa wynikającego z wyroku Halifax dotyczącego zasady zakazu nadużyć.

68 W świetle powyższych rozważań należy stwierdzić, że pytania piąte i szóste są niedopuszczalne.

W przedmiocie pytania siódmego

69 Poprzez pytanie siódme sąd odsyłający dąży zasadniczo do ustalenia, czy zasadę zakazu nadużyć należy interpretować w ten sposób, że dostawy nieruchomości, takie jak te w postępowaniu głównym, prowadzą do uzyskania korzyści podatkowej sprzecznej z celem właściwych przepisów szóstej dyrektywy.

70 W tym względzie należy przypomnieć z jednej strony, że w pkt 74 wyroku Halifax Trybunał orzekł, iż dla stwierdzenia istnienia nadużycia w dziedzinie VAT wymagane jest, aby dane transakcje, pomimo spełniania warunków formalnych ustanowionych przez odpowiednie przepisy szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały osiągnięciem korzyści finansowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służą owe przepisy.

71 Z drugiej strony art. 13 część B lit. g) szóstej dyrektywy łącznie z jej art. 4 ust. 3 lit. a) zwalnia dostawy budynków lub części budynków i gruntu, na którym stoją, będące już przedmiotem „pierwszego zasiedlenia". Jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 88 opinii, kryterium „pierwszego zasiedlenia" ma na celu odróżnienie nowych nieruchomości, których budowa i sprzedaż powinny podlegać VAT, od starych nieruchomości. W tym celu owo kryterium określa „moment, w którym budynek opuszcza proces produkcji i staje się przedmiotem konsumpcji, a więc chwili, gdy budynek zaczyna być użytkowany przez właściciela lub najemcę" {zob. propozycja szóstej dyrektywy Rady w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku [COM(73) 950 wersja ostateczna z dnia 20 czerwca 1973 r.]}.

72 Zatem zwolnienie przewidziane w art. 13 część B lit. g) szóstej dyrektywy dotyczy dostaw nieruchomości, które następują po tym, jak nieruchomości te były przedmiotem faktycznego użycia przez ich właściciela lub najemcę. Natomiast pierwsza dostawa nowej nieruchomości na rzecz konsumenta końcowego nie jest zwolniona.

73 Podczas gdy, jak przypomniano w pkt 59 niniejszego wyroku, do sądu krajowego należy zbadanie istnienia elementu stanowiącego nadużycie, o którym mowa w pkt 70 niniejszego wyroku w ramach sporu w postępowaniu głównym, należy stwierdzić, że użytkowanie nowej nieruchomości przez pierwszego najemcę może – w zależności od okoliczności sprawy – stanowić pierwsze zasiedlenie w rozumieniu art. 4 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy.

74 Jednakże według informacji zawartych w postanowieniu odsyłającym nowe nieruchomości sporne w postępowaniu głównym były przedmiotem dwóch umów najmu. Te umowy najmu zostały zawarte tego samego dnia między skarżącymi w postępowaniu głównym a powiązaną z nimi spółką i przewidywały najem i natychmiastowy najem zwrotny tych nieruchomości. Ponadto rzeczone umowy najmu zostały rozwiązane za porozumieniem stron przed upływem miesiąca od ich zawarcia, krótko przed tym, jak skarżący w postępowaniu głównym sprzedali te nieruchomości osobom trzecim. Wydaje się zatem, jak stwierdził rzecznik generalny w pkt 94 opinii, że nieruchomości sporne w postępowaniu głównym przed ich sprzedażą osobom trzecim nie były jeszcze przedmiotem faktycznego użytkowania przez właściciela lub najemcę, czego zbadanie należy do sądu odsyłającego.

75 Mając na względzie powyższe rozważania, na pytanie siódme należy odpowiedzieć, iż zasadę zakazu nadużyć należy interpretować w ten sposób, że dostawy nieruchomości, takie jak te w postępowaniu głównym, prowadzą do uzyskania korzyści podatkowej sprzecznej z celem właściwych przepisów szóstej dyrektywy, jeżeli nieruchomości te, przed ich sprzedażą na rzecz osób trzecich, nie były jeszcze przedmiotem faktycznego użytkowania przez ich właściciela lub najemcę. Do sądu odsyłającego należy ocena, czy jest tak w sporze w postępowaniu głównym.

W przedmiocie pytania ósmego

76 Poprzez pytanie ósme sąd odsyłający dąży zasadniczo do ustalenia, czy zasadę zakazu nadużyć należy interpretować w ten sposób, że znajduje ona zastosowanie w sytuacji takiej jak sporna w postępowaniu głównym, która dotyczy ewentualnego zwolnienia z VAT transakcji dostawy nieruchomości.

77 W tym względzie należy przypomnieć ogólną zasadę wynikającą z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy, zgodnie z którą VAT jest pobierany od każdej dostawy towarów dokonywanej odpłatnie przez podatnika. Taka dostawa dotycząca nieruchomości co do zasady jest zatem objęta tym podatkiem.

78 W drodze odstępstwa od tej zasady art. 13 część B lit. g) tej dyrektywy przewiduje, że państwa członkowskie zwalniają dostawy budynków lub ich części, wraz gruntem, na którym stoją, z wyjątkiem określonych w art. 4 ust. 3 lit. a) rzeczonej dyrektywy, mianowicie dostaw, przed pierwszym zasiedleniem, budynków lub części budynków i gruntu, na którym stoją.

79 Zatem tylko pierwsza dostawa budynku lub części budynku co do zasady podlega VAT, przy czym wyjaśnione zostało, że w celu ustalenia, która dostawa jest tą pierwszą, nie należy brać pod uwagę dostaw o czysto sztucznym charakterze, których zasadniczym celem jest osiągnięcie korzyści podatkowej.

80 W świetle powyższych rozważań na pytanie ósme należy odpowiedzieć, iż zasadę zakazu nadużyć należy interpretować w ten sposób, że znajduje ona zastosowanie w sytuacji takiej jak sporna w postępowaniu głównym, która dotyczy ewentualnego zwolnienia z VAT transakcji dostawy nieruchomości.

W przedmiocie kosztów

81 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (czwarta izba) orzeka, co następuje:

1) **Zasadę zakazu nadużyć należy interpretować w ten sposób, że niezależnie od środka krajowego nadającego jej skutek w wewnętrznym porządku prawnym można ją stosować bezpośrednio w celu odmowy zwolnienia z podatku od wartości dodanej transakcji sprzedaży nieruchomości, takich jak sporne w postępowaniu głównym, dokonanych przed wydaniem wyroku z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121), i nie sprzeciwiają się temu zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań.**

2) **Szóstą dyrektywę Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, należy interpretować w ten sposób, że w wypadku gdyby transakcje sporne w postępowaniu głównym należało przekwalifikować na podstawie zasady zakazu nadużyć, te spośród owych transakcji, które nie stanowią takich nadużyć, mogą być opodatkowane podatkiem od wartości dodanej na podstawie właściwych przepisów prawa krajowego przewidujących takie opodatkowanie.**

3) **Zasadę zakazu nadużyć należy interpretować w ten sposób, że w celu ustalenia, na podstawie pkt 75 wyroku z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121), czy głównym celem transakcji spornych w postępowaniu głównym jest czy nie jest uzyskanie korzyści podatkowej, należy uwzględnić samodzielnie cel umów najmu poprzedzających sporne w postępowaniu głównym transakcje sprzedaży nieruchomości.**

4) **Zasadę zakazu nadużyć należy interpretować w ten sposób, że dostawy nieruchomości, takie jak te w postępowaniu głównym, prowadzą do uzyskania korzyści podatkowej sprzecznej z celem właściwych przepisów szóstej dyrektywy 77/388/WE, jeżeli nieruchomości te, przed ich sprzedażą na rzecz osób trzecich, nie były jeszcze przedmiotem faktycznego użytkowania przez ich właściciela lub najemcę. Do sądu odsyłającego należy ocena, czy jest tak w sporze w postępowaniu głównym.**

5) **Zasadę zakazu nadużyć należy interpretować w ten sposób, że znajduje ona zastosowanie w sytuacji takiej jak sporna w postępowaniu głównym, która dotyczy ewentualnego zwolnienia z podatku od wartości dodanej transakcji dostawy nieruchomości.**

Podpisy