Сборник съдебна практика

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

22 ноември 2017 година*

„Преюдициално запитване — Обща система на данъка върху добавената стойност (ДДС) — Шеста директива 77/388/ЕИО — Член 4, параграф 3, буква а) и член 13, Б, буква ж) — Освобождаване на доставките на сгради, както и на земята, която заемат, с изключение на случаите, посочени в член 4, параграф 3, буква а) — Принцип на забрана на злоупотребите — Приложимост при липсата на национални разпоредби за транспониране на този принцип — Принципи на правната сигурност и на защита на оправданите правни очаквания“

По дело C-251/16

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 267 ДФЕС от Supreme Court (Върховен съд, Ирландия) с акт от 21 април 2016 г., постъпил в Съда на 2 май 2016 г., в рамките на производство по дело

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

срещу

T. G. Brosnan,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: T. von Danwitz (докладчик), председател на състава, C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe и C. Lycourgos, съдии,

генерален адвокат: M. Bobek,

секретар: L. Hewlett, главен администратор,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 27 април 2017 г.,

като има предвид становищата, представени:

– за E. Cussens, J. Jennings и V. Kingston, от D. Lynch и J. O'Malley, solicitors, както и от B. Murray, SC, и F. Mitchell, barristers,

* Език на производството: английски..

– за Ирландия, от E. Creedon, J. Quaney и A. Joyce, в качеството на представители, подпомагани от N. Travers, SC,

– за италианското правителство, от G. Palmieri, в качеството на представител, подпомагана от G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

– за Европейската комисия, от M. Owsiany-Hornung и R. Lyal, в качеството на представители,

след като изслуша заключението на генералния адвокат, представено в съдебното заседание от 7 септември 2017 г.,

постанови настоящото

Решение

1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуването на Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, 1977 г., стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“), както и до принципа на забрана на злоупотребите в областта на данъка върху добавената стойност (ДДС).

2 Запитването е отправено в рамките на спор между, от една страна, г-н Edward Cussens, г-н John Jennings и г-н Vincent Kingston, и от друга страна, г-н T.G. Brosnan, Inspector of Taxes (данъчен инспектор, Ирландия), в качеството му на представител на Office of the Revenue Commissioners (Службата на комисарите по приходите, Ирландия) (наричана по-нататък „данъчната администрация“), по повод събирането на ДДС във връзка с продажбите на недвижими имоти.

Правна уредба

Правото на Съюза

3 Съгласно член 2, параграф 1 от Шеста директива с ДДС се облага „доставката на стоки или услуги, извършена възмездно на територията на страната от данъчнозадължено лице, действащо в това си качество“ [неофициален превод].

4 Член 4, параграф 3 от посочената директива гласи:

„Държавите членки могат също да третират като данъчнозадължено лице всеки, който инцидентно извършва сделка, свързана с дейностите, посочени в параграф 2, и в частност някоя от следните сделки:

а) доставка на сгради или части от сгради и прилежащата им земя, когато тя е извършена преди първото обитаване; държавите членки могат да определят условията, при които този критерий се прилага към преобразуването на сгради и прилежащата им земя.

Държавите членки могат да прилагат и други критерии освен първото обитаване, като например периода между датата на завършване на сградата и датата на първата ѝ доставка, или периода между датата на първото обитаване и датата на последващата доставка, при условие че тези периоди не са по-дълги от пет и две години съответно.

За „сграда“ се счита всяка постройка, прикрепена неподвижно към земята или под повърхността ѝ.

[…]“ [неофициален превод].

5 Член 13, Б, буква ж) от Шеста директива гласи:

„Без да се засягат други общностни разпоредби, държавите членки при условия, които те определят, за да осигурят правилно и ясно прилагане на правилата за освободени доставки и да предотвратят възможни данъчни измами, избягване на данъци или злоупотреба, освобождават от данък върху добавената стойност:

[…]

ж) доставката на сгради или части от сгради, както и на земята, която заемат, с изключение на случаите, посочени в член 4, параграф 3, буква а)“ [неофициален превод].

6 Член 94 от Процедурния правилник на Съда гласи:

„Освен отправените до Съда преюдициални въпроси преюдициалното запитване:

а) съдържа кратко изложение на предмета на спора и на релевантните факти, така както са установени от запитващата юрисдикция, или поне изложение на фактите, на които се основават въпросите;

б) възпроизвежда съдържанието на приложимите в случая национални разпоредби и ако е необходимо — релевантната национална съдебна практика;

в) излага причините, поради които запитващата юрисдикция има въпроси относно тълкуването или валидността на някои разпоредби на правото на Съюза, както и установената от нея връзка между тези разпоредби и националното законодателство, приложимо в главното производство“.

Ирландското право

7 Член 4, параграфи 1, 2 и 4 от Value Added Tax Act 1972 (Закон за данъка върху добавената стойност от 1972 г.) в редакцията му, приложима към спора в главното производство (наричан по-нататък „Законът за ДДС“), гласи:

„(1)

(a) Настоящият член се прилага по отношение на недвижими имоти,
(i) построени от или за сметка на лицето, което ги доставя […]

[…]

b) в настоящия член „право“ във връзка с недвижими имоти означава право върху тези имоти, което при създаването му е предвидено за период от най-малко десет години […], а позоваването на разпореждане с право включва позоваване на създаването на право […][…]

(2) […] [З]а целите на настоящия закон се счита, че е налице доставка на недвижими имоти единствено ако лицето, което има права върху недвижими имоти, за които се прилагат разпоредбите на настоящия член, извърши разпореждане (включително посредством отказ или прехвърляне на право на собственост) с това право или с право, което произтича от него, върху всички или част от тези имоти.

[…]

(4) Когато лице, притежател на право върху недвижимо имущество, за което се прилагат разпоредбите на настоящия член, извърши по отношение на цялото или част от имуществото разпореждане с право, произтичащо от неговото право на собственост, като си запазва правото да си върне правото на собственост, с което се е разпоредил, то тогава […] се счита, че във връзка с така запазеното право лицето е придобило имуществото или част от него — в зависимост от конкретния случай — за цели, различни от тези на неговата стопанска дейност“.

8 Член 4, параграф 6, буква а) от този закон предвижда, че не се начислява ДДС по-специално върху доставките на недвижими имоти:

„по отношение на които в полза на лицето, извършващо доставката, не е възникнало или не би възникнало […] право на приспадане съгласно член 12 на всякакви данъци, начислени или платени върху доставката или изграждането на имуществото […]“.

9 Член 4, параграф 9 от Закона гласи:

„Когато разпореждане с право върху недвижимо имущество подлежи на облагане с данък и когато това имущество не е разработвано от датата на разпореждане с това право (наричано по-нататък в този параграф „право, подлежащо на облагане“), всяко разпореждане с право върху това имущество след тази дата от лице, различно от лицето, което придобива правото, подлежащо на облагане, за целите на настоящия закон ще се счита за доставка на недвижимо имущество, по отношение на която се прилага параграф 6“.

10 Член 10, параграф 9 от Закона за ДДС се отнася до определянето на сумата, която се облага с ДДС, що се отнася до доставката на недвижимо имущество и до доставката на услуги, състоящи се в изграждането на недвижимо имущество. В член 10, параграф 9, букви а) и b) се предвижда:

„(a) […] [В] цената се включва и стойността на всяко право върху имуществото, с което е извършено разпореждане във връзка с доставката.

(b) Стойността на всяко право върху недвижимо имущество е свободната пазарна цена на това право […]“.

11 Съгласно член 19, параграф 2, буква b) от Value Added Tax Regulations 1979 (Правилник за данъка върху добавената стойност от 1979 г.), приет за целите на прилагането на посочения член 10, параграф 9, не се взема предвид стойността на правото на връщане, което прехвърлителят си е запазил, когато се е разпоредил с право, произтичащо от право върху недвижими имоти, ако съгласно договора за разпореждане правото е прехвърлено за период от двадесет години или повече.

Спорът в главното производство и преюдициалните въпроси

12 Жалбоподателите в главното производство са съсобственици на подлежащ на застрояване терен в град Балтимор в Ирландия, върху който са построили петнадесет ваканционни жилища, предназначени за продажба.

13 Преди да пристъпят към тези продажби, през март и април 2002 г. те осъществяват редица сделки със свързано дружество, а именно Shamrock Estates Limited. На 8 март 2002 г. те сключват два договора за лизинг с това дружество, а именно, от една страна, договор за лизинг, с който му отдават на лизинг посочените недвижими имоти за срок от 20 години и един месец, считано от тази дата (наричан по-нататък „дългосрочният лизинг“), и от друга страна, договор за лизинг, който предвижда обратното отдаване на лизинг на същите недвижими имоти от Shamrock Estates на жалбоподателите в главното производство за срок от две години.

14 На 3 април 2002 г. тези два договора за лизинг са прекратени чрез взаимен отказ на всеки от лизингополучателите, така че жалбоподателите в главното производство си възстановяват пълното право на собственост върху разглежданите в главното производство недвижими имоти.

15 През май 2002 г. жалбоподателите в главното производство продават всички недвижими имоти на трети лица, които придобиват пълно право на собственост върху тях.

16 От акта за преюдициално запитване следва, че съгласно член 4, параграф 9 от Закона за ДДС не се е дължал никакъв ДДС върху тези продажби, тъй като разглежданите в главното производство недвижими имоти преди това са били предмет на първа доставка, облагаема с ДДС в рамките на дългосрочния лизинг. Съгласно разглежданата в главното производство национална правна уредба само дългосрочният лизинг е подлежал на облагане с ДДС.

17 С данъчнооблагателни актове от 27 август 2004 г. данъчната администрация изисква от жалбоподателите в главното производство да платят допълнителен ДДС за продажбите на недвижимите имоти, осъществени през май 2002 г. Тази администрация всъщност приема, че разглежданите в главното производство договори за лизинг, предвиждащи отдаването на лизинг и обратния лизинг на тези недвижими имоти, съставляват изкуствено създадена първа доставка, за да се избегне данъчното облагане на последващите продажби, и поради това тази доставка не следва да се взема предвид за определянето на ДДС.

18 Жалбоподателите в главното производство подават жалба срещу данъчнооблагателните актове от 27 август 2004 г. пред Appeal Commissioner (орган по жалбите, Ирландия), който я отхвърля.

19 След като Circuit Court, Cork (Окръжен съд Корк, Ирландия) отхвърля жалбата на жалбоподателите в главното производство срещу решението за отхвърляне на Appeal Commissioner (орган по жалбите), този съд все пак отправя по искане на жалбоподателите определени правни въпроси до High Court (Висш съд, Ирландия), като се основава на констатацията, че разглежданите в главното производство договори за лизинг не са отразявали действително търговско положение и са били сключени, за да се намали размерът на дължимия ДДС в рамките на продажбата на разглежданите в главното производство недвижими имоти.

20 В отговор на тези въпроси High Court (Висш съд) постановява, че тъй като посочените договори за лизинг не отразяват действително търговско положение, те представляват злоупотреба съгласно решение от 21 февруари 2006 г., Halifax и др. (C-255/02, наричано по-нататък „решение Halifax“, EU:C:2006:121). Освен това той счита, че принципът на забрана на злоупотребите, както следва от съдебната практика, установена с решение Halifax, има общо приложение и изисква

националните юрисдикции да преквалифицират представляващите злоупотреба мерки в съответствие с действителното положение, дори да липсва национално законодателство, транспониращо този принцип.

21 Жалбоподателите в главното производство обжалват решението на High Court (Висш съд) пред Supreme Court (Върховен съд, Ирландия). Те поддържат, че при липсата на национална разпоредба за транспониране на принципа на забрана на злоупотребите този принцип не може да им се противопостави, за да се възпрепятства упражняването на правото им на освобождаване на разглежданите в главното производство продажби на недвижими имоти, произтичащо от член 4, параграф 9 от Закона за ДДС. С подобно прилагане на посочения принцип се нарушавали принципите на правната сигурност и на защита на оправданите правни очаквания.

22 Те също твърдят, че сделките, предмет на главното производство, не представляват злоупотреба с право по смисъла на практиката на Съда, установена с решение Halifax, с довода че според тях тези сделки формално не съответстват на разпоредбите на Шеста директива или на националните разпоредби за транспониране на тази директива, тъй като посочените сделки се основават на член 4, параграф 9 от Закона за ДДС, който, отново според тях, е несъвместим със споменатата директива. Освен това целта, която преследват същите сделки, състояща се в прехвърлянето на разглежданите в главното производство недвижими имоти по ефективен от данъчна гледна точка начин, не била в противоречие с целите на Шеста директива. Данъчната администрация оспорва тези доводи.

23 Запитващата юрисдикция отбелязва, че е обвързана от изводите на Circuit Court de Cork (Окръжен съд Корк), посочени в точка 19 от настоящото решение. Тя пояснява, че в рамките на главното производство данъчната администрация не е твърдяла, че жалбоподателите в главното производство са извършили измама, нито е доказала наличието на национални разпоредби, които да ѝ налагат да не взема предвид сделки, представляващи злоупотреба.

24 При тези обстоятелства Supreme Court (Върховен съд) решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

„1) Има ли принципът на злоупотреба с право, признат за приложим в областта на ДДС в решение [Halifax], директен ефект по отношение на частноправен субект при липса на национална законодателна или праворазпоредителна мярка, която да привежда в действие този принцип, в случай като настоящия, при който препоръчваното от [данъчната администрация] преквалифициране на предхождащите продажбата сделки и сделките за покупко-продажба (наричани по-нататък заедно „сделките на жалбоподателите“) би породило задължение за ДДС за жалбоподателите, докато такова задължение не възниква при правилното прилагане на действащите към съответния момент национални правни разпоредби по отношение на сделките на жалбоподателите?

2) Ако отговорът на първия въпрос гласи, че принципът на злоупотреба с право има директен ефект по отношение на частноправен субект, включително при липса на национална законодателна или праворазпоредителна мярка, която да привежда в действие този принцип, достатъчно ясен и точен ли е принципът, за да се приложи по отношение на сделките на жалбоподателите, които са сключени преди постановяването на решение Halifax, и по-специално като се имат предвид принципите на правната сигурност и защита на оправданите правни очаквания на жалбоподателите?

3) Ако принципът на злоупотреба с право се прилага по отношение на сделките на жалбоподателите, така че те трябва да бъдат преквалифицирани:
   а) какъв е правният механизъм, чрез който се определя и се събира дължимият ДДС върху сделките на жалбоподателите, след като съгласно националното право ДДС не се дължи, не се определя и не се събира, и
   б) по какъв начин националните юрисдикции следва да налагат такова задължение?

4) Следва ли националната юрисдикция, при преценката дали основната цел на сделките на жалбоподателите е била да се получи данъчно предимство, да вземе предвид само предхождащите продажбата сделки (за които е установено, че са сключени единствено поради данъчни съображения), или трябва да разгледа целта на сделките на жалбоподателите, взети заедно?

5) Следва ли член 4, параграф 9 от Закона за ДДС да се счита за национално законодателство, което транспонира Шеста директива, въпреки че е несъвместим с разпоредбата на член 4, параграф 3 от Шеста директива, при правилното прилагане на която жалбоподателите биха се квалифицирали като данъчнозадължени лица във връзка с доставката преди първото обитаване на имотите, независимо че преди това е извършено разпореждане, подлежащо на данъчно облагане?

6) Ако член 4, параграф 9 [от Закона за ДДС] е несъвместим с Шеста директива, извършват ли жалбоподателите злоупотреба с право в нарушение на признатите в решение Halifax принципи, като се позовават на този параграф?

7) При условията на евентуалност, ако член 4, параграф 9 [от Закона за ДДС] е съвместим с Шеста директива, получили ли са жалбоподателите данъчно предимство, което противоречи на целта на Директивата и/или на член 4?

8) Дори ако член 4, параграф 9 [от Закона за ДДС] не следва да се разглежда като транспониращ Шеста директива, установеният в решение Halifax принцип за злоупотреба с право прилага ли се все пак по отношение на разглежданите сделки съобразно критериите, определени от Съда в посоченото решение?“.

По преюдициалните въпроси

По първия и втория въпрос

25 С първия и втория си въпрос, които следва да се разгледат заедно, запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали принципът на забрана на злоупотребите трябва да се тълкува в смисъл, че независимо от национална мярка за прилагането му във вътрешния правен ред, той може да се приложи пряко, за да се откаже освобождаване от ДДС на продажби на недвижими имоти като разглежданите в главното производство. Тъй като сделките, предмет на главното производство, са били осъществени преди постановяването на решение Halifax, тази юрисдикция иска също да знае дали подобно прилагане на принципа на забрана на злоупотребите към тези сделки съответства на принципите на правната сигурност и на защита на оправданите правни очаквания, и по-специално дали може да се счита, че посоченият принцип има достатъчно ясно и точно съдържание.

26 В самото начало следва да се констатира, че формулировката на тези въпроси напомня на съдебната практика относно директния ефект на директивите. Съгласно тази съдебна практика, когато разпоредбите на дадена директива се явяват безусловни и достатъчно точни по съдържанието си, на тях може да се прави пряко позоваване пред националните юрисдикции

срещу държавата, но не могат сами по себе си да пораждат задължения за частноправен субект и следователно позоваването на самите разпоредби пред национална юрисдикция не е възможно срещу такъв субект (в този смисъл вж. по-специално решение от 12 декември 2013 г., Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, т. 18 и 22 и цитираната съдебна практика). Така задълженията, произтичащи от директива, трябва да бъдат транспонирани в националното право, за да може да се направи пряко позоваване на тях срещу частноправен субект.

27 Трябва обаче да се отбележи, че принципът на забрана на злоупотребите, както е приложен в областта на ДДС от съдебната практика, установена с решение Halifax, не представлява създадено с директива правило, а се основава на постоянната съдебна практика, посочена в точки 68 и 69 от настоящото решение, съгласно която, от една страна, правните субекти не могат да се позовават на нормите на правото на Съюза с цел измама или злоупотреба (вж. по-специално решения от 12 май 1998 г., Kefalas и др., C-367/96, EU:C:1998:222, т. 20, от 23 март 2000 г., Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, т. 33 и от 3 март 2005 г., Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, т. 32), и от друга страна, правната уредба на Съюза не може да се прилага дотолкова широко, че да обхване злоупотребите на икономическите оператори (в този смисъл вж. по-специално решения от 11 октомври 1977 г., Cremer, 125/76, EU:C:1977:148, т. 21, от 3 март 1993 г., General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, т. 21 и от 14 декември 2000 г., Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, т. 51).

28 Макар съдът да постановява в точки 70 и 71 от решение Halifax, че принципът на забрана на злоупотребите се прилага и в областта на ДДС, като подчертава, че борбата срещу възможните данъчни измами, избягване на данъци и злоупотреби е цел, призната и насърчавана от Шеста директива, от това не следва, че прилагането на този принцип в посочената област е подчинено на изискване за транспониране, каквото има за разпоредбите на тази директива.

29 Освен това следва да се подчертае, от една страна, че посочената в точка 27 от настоящото решение съдебна практика е била постановена в различни области от правото на Съюза, като по-специално дружественото право (решения от 12 май 1998 г., Kefalas и др., C-367/96, EU:C:1998:222, и от 23 март 2000 г., Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150), общата селскостопанска политика (решения от 11 октомври 1977 г., Cremer, 125/76, EU:C:1977:148, от 3 март 1993 г., General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82 и от 14 декември 2000 г., Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695) и областта на ДДС (решение от 3 март 2005 г., Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128).

30 От друга страна, от практиката на Съда е видно, че принципът на забрана на злоупотребите се прилага за предвидените от правото на Съюза права и предимства независимо дали тези права и предимства се основават на Договорите (що се отнася до основните свободи, вж. по-специално решения от 3 декември 1974 г., van Binsbergen, 33/74, EU:C:1974:131, т. 13 и от 9 март 1999 г., Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, т. 24), на регламент (решения от 6 април 2006 г., Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, т. 19 и 20, и от 13 март 2014 г., SICES и др., C-155/13, EU:C:2014:145, т. 29 и 30) или на директива (в областта на ДДС вж. по-специално решения от 3 март 2005 г., Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, т. 32, Halifax, т. 68 и 69, и от 13 март 2014 г., Фирин, C-107/13, EU:C:2014:151, т. 40). Така става ясно, че този принцип не е от същото естество като правата и предимствата, за които се прилага.

31 Следователно принципът на забрана на злоупотребите, както се прилага в областта на ДДС от съдебната практика, установена с решение Halifax, притежава общия характер, който е присъщ на общите принципи на правото на Съюза (вж. по аналогия решение от 15 октомври 2009 г., Audiolux и др., C-101/08, EU:C:2009:626, т. 50).

32 Следва да се добави още, че съгласно практиката на Съда отказът на право или на предимство поради действия с цел злоупотреба или с измамна цел е просто последица от констатацията, че в случай на измама или на злоупотреба с право обективните предпоставки, които са предвидени за получаване на търсеното предимство, в действителност не са изпълнени, и че следователно

такъв отказ не се нуждае от специално правно основание (вж. в този смисъл решения от 14 декември 2000 г., Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, т. 56, Halifax, т. 93, и от 4 юни 2009 г., Pometon, C-158/08, EU:C:2009:349, т. 28).

33 Ето защо принципът на забрана на злоупотребите може да се противопостави на данъчнозадължено лице, за да му бъде отказано ползването по-специално на правото на освобождаване от ДДС, дори ако в националното право няма разпоредби, предвиждащи такъв отказ (вж. в този смисъл решение от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др., C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 62).

34 Противно на твърдението на жалбоподателите в главното производство, обстоятелството, че положението, по което е постановено посоченото в предходната точка съдебно решение, се е отнасяло до случаи на измама, не позволява да се направи изводът, че това решение се прилага единствено за такива случаи, а не и за случаи на злоупотреба. Всъщност, както следва по-специално от точки 56 и 57 от решение от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др. (C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455), за да стигне до посочения в предходната точка извод, Съдът се е основал по-специално на постоянната си съдебна практика, припомнена в точки 27 и 32 от настоящото съдебно решение, която се отнася както до случаите на измама, така и до положенията, включващи злоупотреби.

35 Съдебната практика, която жалбоподателите в главното производство изтъкват в писмените си становища, представени на Съда, също не може да постави под въпрос извода, съдържащ се в точка 33 от настоящото съдебно решение.

36 Всъщност, макар да е постановил в точки 87, 90 и 91 от решение Halifax, че ако липсва разпоредба от Шеста директива, отнасяща се до въпроса за събирането на ДДС, държавите членки следва да определят условията, при които ДДС може да бъде събран впоследствие от данъчните органи, когато е било установено наличие на злоупотреба, Съдът обаче се е произнесъл не по условията за прилагане на принципа на забрана на злоупотребите, а само по процесуалните правила за събирането на ДДС, което националните органи са длъжни да извършат, след като в съответствие с този принцип са установили наличието на злоупотреба.

37 Решения от 13 февруари 2014 г., Макс Пен (C-18/13, EU:C:2014:69), и от 12 февруари 2015 г., Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89), на които се позовават жалбоподателите в главното производство в този контекст, също се отнасят — както съдебната практика, установена с решение Halifax, посочена в предходната точка — до процесуалните правила за прилагането на споменатия принцип, свързани с възможността или задължението на националния съд служебно да установи наличието на данъчна измама (решение от 13 февруари 2014 г., Макс Пен, C-18/13, EU:C:2014:69, т. 39), и до възможността прилагането на националните норми за борба срещу злоупотребата с право и измамата да се постави в зависимост от провеждането на предварително производство, характеризиращо се по-специално с изслушването на съответното лице (решение от 12 февруари 2015 г., Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, т. 34).

38 Що се отнася, накрая, до решение от 5 юли 2007 г., Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), от точки 38 и 48 от това решение следва, че Съдът се е произнесъл не по условията за прилагане на принципа на забрана на злоупотребите, а по тези на специална разпоредба, съдържаща се в директива и позволяваща на държавите членки да откажат освобождаването, предвидено от тази директива, когато съответната сделка има за основна цел или една от основните ѝ цели е данъчна измама или избягване на данъци. Макар в точка 48 от посоченото решение Съдът да акцентира върху наличието на вътрешноправни разпоредби относно злоупотребата с право, данъчната измама или избягването на данъци, които могат да подлежат на съответстващо тълкуване, това решение се отнася до посочената разпоредба от вторичното право и следователно не е приложимо към общия принцип на забрана на злоупотребите.

39 Запитващата юрисдикция иска също да се установи дали прилагането на принципа на забрана на злоупотребите, както следва от решение Halifax, по отношение на разглежданите в главното производство сделки, осъществени преди постановяването на посоченото съдебно решение, съответства на принципите на правната сигурност и на защита на оправданите правни очаквания.

40 Все пак такова прилагане на правото на Съюза съответства на принципите на правната сигурност и на защита на оправданите правни очаквания (в този смисъл вж. по-специално решения от 22 януари 2015 г., Balazs, C-401/13 и C-432/13, EU:C:2015:26, т. 49 и 50 и цитираната съдебна практика, и от 19 април 2016 г., DI, C-441/14, EU:C:2016:278, т. 38—40).

41 Всъщност тълкуването, което Съдът дава на правото на Съюза при упражняване на възложената му от член 267 ДФЕС компетентност, изяснява и уточнява, когато е необходимо, значението и приложното поле на това право, както то трябва или е трябвало да се разбира и прилага от датата на влизането му в сила. От това следва, че освен когато са налице наистина изключителни обстоятелства, съществуването на каквито не се твърди в настоящото дело, така тълкувано, правото на Съюза трябва да се прилага от съда и към правоотношения, възникнали и установени преди решението по искането за тълкуване, ако освен това са налице условията, които позволяват пред компетентните юрисдикции да се отнесе спор по прилагането на това право (вж. по-специално решения от 29 септември 2015 г., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, т. 44 и 45 и цитираната съдебна практика, и от 19 април 2016 г., DI, C-441/14, EU:C:2016:278, т. 40).

42 Освен това следва да се отбележи, че в решение Halifax Съдът не ограничава действието във времето на тълкуването, което дава на принципа на забрана на злоупотребите в областта на ДДС. Впрочем такова ограничение се допуска само в решението по искането за тълкуване, като това изискване гарантира равно третиране на държавите членки и другите правни субекти с оглед на това право и по този начин изпълнява и произтичащите от принципа на правната сигурност изисквания (вж. в този смисъл решения от 6 март 2007 г., Meilicke и др., C-292/04, EU:C:2007:132, т. 36 и от 23 октомври 2012 г., Nelson и др., C-581/10 и C-629/10, EU:C:2012:657, т. 91).

43 Що се отнася впрочем до въпроса дали жалбоподателите в главното производство могат да изтъкнат в рамките на спора в главното производство принципите на правната сигурност и на защита на оправданите правни очаквания, за да оспорят наложения им отказ за освобождаване от ДДС, съгласно постоянната съдебна практика данъчнозадълженото лице, което е създало условията за получаване на дадено право чрез злоупотреба или измама, не може да се позовава на тези принципи, за да се противопостави на отказа за предоставяне на съответното право в съответствие с принципа на забрана на злоупотребите (вж. в този смисъл решения от 8 юни 2000 г., Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, т. 38, Halifax, т. 84, и от 18 декември 2014 г., Schoenimport „Italmoda“ Mariano Previti и др., C-131/13, C-163/13 и C-164/13, EU:C:2014:2455, т. 60).

44 С оглед на тези съображения на първия и втория въпрос следва да се отговори, че принципът на забрана на злоупотребите трябва да се тълкува в смисъл, че независимо от национална мярка за прилагането му във вътрешния правен ред, той може да се приложи пряко, за да се откаже освобождаване от ДДС на продажби на недвижими имоти като разглежданите в главното производство, осъществени преди постановяването на решение Halifax, като принципите на правната сигурност и на защита на оправданите правни очаквания допускат това.

По третия въпрос

45 С третия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи как трябва да се тълкува Шеста директива, за да се определи — в случай че разглежданите в главното производство сделки трябва да бъдат преквалифицирани в съответствие с принципа на забрана на злоупотребите — правното основание, на което сделките, които не представляват злоупотреба, могат да бъдат обложени с ДДС.

46 Следва да се припомни, че когато е установено наличието на злоупотреба, съставляващите злоупотребата сделки трябва да се преквалифицират така, че да се изходи от положението, което би съществувало при липсата на тези сделки. Преквалифицирането обаче не трябва да надхвърля това, което е необходимо за гарантиране на правилното събиране на ДДС и за предотвратяване на данъчни измами (вж. в този смисъл решения Halifax, т. 92, 94 и 98, и от 22 декември 2010 г., Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, т. 48 и 52).

47 От тази съдебна практика следва, че прилагането на принципа на забрана на злоупотребите в областта на ДДС означава най-напред да се определи положението, което би съществувало при липсата на сделките, представляващи тази злоупотреба, и на следващо място, това преквалифицирано положение да се прецени от гледна точка на относимите разпоредби на националното право и на Шеста директива.

48 В този смисъл принципът на забрана на злоупотребите по същество задължава националните органи да приложат релевантната правна уредба в областта на ДДС към съответните сделки, като същевременно не вземат предвид сделките, представляващи злоупотреба.

49 Ако в настоящия случай запитващата юрисдикция установи, че договорите за лизинг, предхождащи продажбите на недвижимите имоти, предмет на главното производство, представляват злоупотреба, евентуалното облагане с ДДС на посочените продажби би следвало да се основава на относимите разпоредби от националната правна уредба, които предвиждат такова облагане. Всъщност Шеста директива не може сама по себе си да поражда задължения за частноправен субект и следователно на самата нея не може да се извършва позоваване в спор с частноправен субект пред национална юрисдикция (вж. в този смисъл решение от 21 септември 2017 г., DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, т. 41 и цитираната съдебна практика).

50 Следователно в този случай запитващата юрисдикция ще трябва да провери, както следва от непротиворечивите сведения, представени от Ирландия и от Европейската комисия в заседанието пред Съда, дали продажбите на недвижимите имоти, предмет на главното производство, се облагат с ДДС съгласно член 4, параграфи 1 и 2 от Закона за ДДС, който следователно ще представлява правното основание за облагане с ДДС на тези продажби.

51 Поради това на третия въпрос следва да се отговори, че Шеста директива трябва да се тълкува в смисъл, че ако разглежданите в главното производство сделки трябва да бъдат преквалифицирани в съответствие с принципа на забрана на злоупотребите, сделките, които не представляват злоупотреба, могат да бъдат обложени с ДДС на основание на относимите разпоредби от националната правна уредба, предвиждащи такова облагане.

По четвъртия въпрос

52 С четвъртия си въпрос запитващата юрисдикция иска по същество да се установи дали принципът на забрана на злоупотребите трябва да се тълкува в смисъл, че за да се определи, въз основа на точка 75 от решение Halifax, дали основната цел на разглежданите в главното производство сделки е получаването на данъчно предимство, следва да се вземе предвид само

целта на договорите за лизинг, предхождащи продажбите на недвижими имоти, предмет на главното производство, или общата цел на тези лизингови договори и на тези продажби, взети заедно.

53 В това отношение следва да се подчертае още в самото начало, че противно на твърдяното от жалбоподателите в главното производство в писмените им становища, представени на Съда, съдебната практика, установена с решение Halifax, не изисква да се докаже, че получаването на данъчно предимство представлява единствената цел на съответните сделки. Макар сделките, които преследват изключително такава цел, да могат да отговорят на изискването, произтичащо от тази съдебна практика, Съдът пояснява в точка 45 от решение от 21 февруари 2008 г., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), че това важи и когато стремежът към данъчно предимство представлява основната цел на разглежданите сделки.

54 Що се отнася до преценката на тази цел в положение като разглежданото в главното производство, следва да се отбележи, че съгласно сведенията, съдържащи се в акта за преюдициално запитване, сделките, предмет на главното производство, включват няколко договора във връзка с едни и същи недвижими имоти, сключени между различни лица, а именно двата договора за лизинг между жалбоподателите в главното производство и Shamrock Estates, а след прекратяването на тези договори — продажбата на тези недвижими имоти на трети лица.

55 От член 2 от Шеста директива следва, че всяка доставка трябва в общия случай да се счита за самостоятелна и независима (решения от 21 февруари 2008 г., Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, т. 50 и цитираната съдебна практика, и от 27 септември 2012 г., Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, т. 14).

56 Когато от Съда се иска да уточни необходимата проверка за определяне на основната цел на разглежданите сделки, той взема предвид само целта на сделката или сделките, за които следва да се прецени представляват ли злоупотреба, а не целта на доставките, които поради тези първи сделки формално изпълняват условията за получаване на данъчно предимство (вж. по-специално решения от 22 декември 2010 г., Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, т. 10—15 и 31, и от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, т. 20 и 43—45).

57 От практиката на Съда е видно също че прилагането на принципа на забрана на злоупотребите води единствено до невземане предвид на сделките, представляващи злоупотреба, докато към доставките, които не представляват злоупотреба, трябва да се приложат относимите разпоредби в областта на ДДС (решение Halifax, т. 94—97). Това различно третиране на сделките, представляващи злоупотреба, предполага целта им също да се преценява различно.

58 Следователно, за да се определи дали договорите за лизинг, предхождащи продажбите на недвижими имоти, предмет на главното производство, са преследвали основно целта да се получи данъчно предимство, следва да се вземе предвид конкретно целта на тези договори за лизинг.

59 Ето защо националната юрисдикция трябва да провери дали в рамките на спора по главното производство е налице фактическият състав на злоупотребата съгласно правилата за доказване по националното право и без да се накърнява действието на правото на Съюза. Когато обаче се произнася по преюдициалното запитване, Съдът може евентуално да направи уточнения, които имат за цел да направляват националния съд при извършваното от него тълкуване (вж. по-специално решения Halifax, т. 76 и 77, и от 17 декември 2015 г., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, т. 34).

60 За да се определи съдържанието и действителното значение на разглежданите в главното производство договори за лизинг, запитващата юрисдикция може по-специално да вземе предвид чисто привидния характер на тези сделки, както и връзките от правно, икономически и/или лично естество между съответните оператори (вж. в този смисъл решение Halifax, т. 75 и 81). Тези обстоятелства са от естество да докажат, че получаването на данъчно предимство представлява основна преследвана цел, независимо от евентуалното наличие и на икономически цели (решение от 21 февруари 2008 г., Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, т. 62).

61 В настоящия случай разглежданите в главното производство договори за лизинг не са отразявали — съгласно сведенията, съдържащи се в акта за преюдициално запитване — действително търговско положение и са били сключени между жалбоподателите в главното производство и свързано с тях дружество с цел да се намали облагането с ДДС на продажбите на недвижими имоти, предмет на главното производство, които те са възнамерявали да осъществят впоследствие. Що се отнася до обстоятелството, че както поддържат пред Съда жалбоподателите в главното производство, тези договори за лизинг са имали за цел посочените продажби да се осъществят по най-ефективен от данъчна гледна точка начин, тази цел не може да се счита за представляваща цел, различна от получаването на данъчно предимство, щом като желаният резултат е трябвало да бъде постигнат именно посредством намаляване на данъчната тежест.

62 С оглед на гореизложените съображения на четвъртия въпрос следва да се отговори, че принципът на забрана на злоупотребите трябва да се тълкува в смисъл, че за да се определи, въз основа на точка 75 от решение Halifax, дали основната цел на разглежданите в главното производство сделки е получаването на данъчно предимство, следва да се вземе предвид само целта на договорите за лизинг, предхождащи продажбите на недвижими имоти, предмет на главното производство.

По петия и шестия въпрос

63 Петият и шестият въпрос се основават на схващането, че член 4, параграф 9 от Закона за ДДС е несъвместим с Шеста директива.

64 В това отношение следва да се припомни, че в рамките на въведеното с член 267 ДФЕС сътрудничество между Съда и националните юрисдикции необходимостта да се даде тълкуване на правото на Съюза, което да е от полза за националния съд, изисква последният добросъвестно да се съобразява с изискванията относно съдържанието на преюдициалното запитване, посочени изрично в член 94 от Процедурния правилник, с който запитващата юрисдикция би следвало да е запозната (вж. в този смисъл решения от 5 юли 2016 г., Огнянов, C-614/14, EU:C:2016:514, т. 18 и 19 и цитираната съдебна практика, и от 27 октомври 2016 г., Audace и др., C-114/15, EU:C:2016:813, т. 35).

65 Така съгласно член 94, буква в) от Процедурния правилник е необходимо в самото преюдициално запитване да са изложени причините, поради които запитващата юрисдикция има въпроси относно тълкуването или валидността на някои разпоредби на правото на Съюза, както и установената от нея връзка между тези разпоредби и националното законодателство, приложимо в главното производство.

66 Що се отнася до петия и шестия въпрос обаче, преюдициалното запитване не отговаря на тези изисквания.

67 Всъщност актът за преюдициално запитване не излага причините, поради които запитващата юрисдикция би могла да има съмнения за съвместимостта на член 4, параграф 9 от Закона за ДДС с Шеста директива, а само посочва исканията на страните в главното производство в това

отношение. В акта по-специално не се пояснява връзката, която може да съществува между тази несъвместимост и спора в главното производство. В този смисъл посоченият акт не изяснява как евентуалната несъвместимост би означавала, според тази юрисдикция, че член 4, параграф 9 от Закона за ДДС не трябва да се разглежда като транспониращ тази директива, нито позволява да се определи отражението, което тази констатация би могла да има, отново според посочената юрисдикция, върху прилагането на установената с решение Halifax съдебна практика относно принципа на забрана на злоупотребите.

68 С оглед на гореизложените съображения следва да се посочи, че петият и шестият въпрос са недопустими.

По седмия въпрос

69 Със седмия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали принципът на забрана на злоупотребите трябва да се тълкува в смисъл, че доставките на недвижими имоти, като разглежданите в главното производство, водят до получаване на данъчно предимство, което противоречи на целта на относимите разпоредби на Шеста директива.

70 В това отношение следва да се припомни, от една страна, че Съдът е постановил в точка 74 от решение Halifax, че за да се установи наличие на злоупотреба в областта на ДДС, е необходимо разглежданите сделки, независимо че формално прилагат условията, предвидени в относимите разпоредби на Шестата директива и в националните норми, които я транспонират, да имат за резултат получаване на данъчно предимство, чието предоставяне би противоречало на целта на тези разпоредби.

71 От една страна, с член 13, Б, буква ж) от посочената директива, във връзка с член 4, параграф 3, буква а) от същата, се освобождава доставката на сгради или части от сгради, както и земята, която заемат, които вече са били обект на „първо обитаване“. Както отбелязва генералният адвокат в точка 88 от заключението си, критерият за „първо обитаване“ цели да разграничи новите сгради, чието строителство и продажба трябва да бъдат предмет на облагане с ДДС, от старите сгради. За целта този критерий определя „момента, в който стоката излиза от производствения процес, за да влезе в сектора на потреблението, тоест когато сградата започва да се използва от нейния собственик или от наемател“ (вж. Предложение за Шеста директива на Съвета относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (COM(73) 950 окончателен, 20 юни 1973 г.).

72 Така освобождаването, предвидено в член 13, Б, буква ж) от Шеста директива, се отнася до доставките на недвижими имоти, извършени след като тези недвижими имоти са били използвани действително от техния собственик или от техния наемател. Първата доставка на нов недвижим имот за крайния потребител обаче не е освободена.

73 Макар че, както бе припомнено в точка 59 от настоящото съдебно решение, националната юрисдикция трябва да провери дали съставомерният елемент на злоупотреба, посочен в точка 70 от настоящото съдебно решение, е налице в рамките на спора в главното производство, следва да се отбележи, че използването на нов недвижим имот от неговия първи наемател несъмнено може да представлява — според обстоятелствата по случая — първо обитаване по смисъла на член 4, параграф 3, буква а) от Шеста директива.

74 Все пак съгласно сведенията, съдържащи се в акта за преюдициално запитване, разглежданите в главното производство нови недвижими имоти са били предмет на два договора за лизинг. Впрочем тези договори за лизинг са сключени в един и същи ден между жалбоподателите в

главното производство и свързано с тях дружество и предвиждат отдаването на лизинг и незабавен обратен лизинг на тези недвижими имоти. Освен това посочените договори за лизинг са прекратени по взаимно съгласие по-малко от месец след сключването им, малко преди жалбоподателите в главното производство да продадат споменатите недвижими имоти на трети страни купувачи. Така става ясно, както изтъква генералният адвокат в точка 94 от заключението си, че разглежданите в главното производство недвижими имоти още не са били използвани действително — преди продажбата им на трети страни купувачи — от техния собственик или наемател, което следва да се провери от запитващата юрисдикция.

75 С оглед на гореизложените съображения на седмия въпрос следва да се отговори, че принципът на забрана на злоупотребите трябва да се тълкува в смисъл, че доставките на недвижими имоти, като разглежданите в главното производство, могат да доведат до получаване на данъчно предимство, което противоречи на целта на относимите разпоредби на Шеста директива, когато тези недвижими имоти още не са били използвани действително — преди продажбата им на трети страни купувачи — от техния собственик или наемател. Запитващата юрисдикция трябва да провери дали това е така в рамките на спора по главното производство.

По осмия въпрос

76 С осмия си въпрос запитващата юрисдикция по същество иска да се установи дали принципът на забрана на злоупотребите трябва да се тълкува в смисъл, че намира приложение в положение като разглежданото в главното производство, което се отнася до евентуалното освобождаване от ДДС на сделка по доставка на недвижими имоти.

77 В това отношение следва да се припомни общият принцип, произтичащ от член 2, точка 1 от Шеста директива, съгласно който всяка доставка на стоки, извършена възмездно от данъчнозадължено лице, се облага с ДДС. Така подобна доставка, отнасяща се до недвижими имоти, по принцип попада в приложното поле на този данък.

78 В отклонение от този принцип член 13, Б, буква ж) от посочената директива предвижда, че държавите членки освобождават доставката на сгради или части от сгради, както и на земята, която заемат, с изключение на случаите, посочени в член 4, параграф 3, буква а) от Директивата, а именно доставките, различни от извършените преди първото обитаване на сградата или съответната част от сградата доставки.

79 В този смисъл само първата доставка на дадена сграда или на част от сграда по принцип подлежи на облагане с ДДС, като следва да се уточни, че за да се определи коя доставка е първата, доставките с чисто привиден характер, чиято основна цел е получаването на данъчно предимство, не следва да се вземат предвид.

80 С оглед на гореизложените съображения на осмия въпрос следва да се отговори, че принципът на забрана на злоупотребите трябва да се тълкува в смисъл, че намира приложение в положение като разглежданото в главното производство, което се отнася до евентуалното освобождаване от ДДС на сделка по доставка на недвижими имоти.

По съдебните разноски

81 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред запитващата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

1) **Принципът на забрана на злоупотребите трябва да се тълкува в смисъл, че независимо от национална мярка за прилагането му във вътрешния правен ред, той може да се приложи пряко, за да се откаже освобождаване от данъка върху добавената стойност на продажби на недвижими имоти като разглежданите в главното производство, осъществени преди постановяването на решение от 21 февруари 2006 г., Halifax и др. (C-255/02, EU:C:2006:121), като принципите на правната сигурност и на защита на оправданите правни очаквания допускат това.**

2) **Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа, трябва да се тълкува в смисъл, че ако разглежданите в главното производство сделки трябва да бъдат преквалифицирани в съответствие с принципа на забрана на злоупотребите, сделките, които не представляват злоупотреба, могат да бъдат обложени с данък върху добавената стойност на основание на относимите разпоредби от националната правна уредба, предвиждащи такова облагане.**

3) **Принципът на забрана на злоупотребите трябва да се тълкува в смисъл, че за да се определи, въз основа на точка 75 от решение от 21 февруари 2006 г., Halifax и др. (C-255/02, EU:C:2006:121), дали основната цел на разглежданите в главното производство сделки е получаването на данъчно предимство, следва да се вземе предвид само целта на договорите за лизинг, предхождащи продажбите на недвижими имоти, предмет на главното производство.**

4) **Принципът на забрана на злоупотребите трябва да се тълкува в смисъл, че доставките на недвижими имоти, като разглежданите в главното производство, могат да доведат до получаване на данъчно предимство, което противоречи на целта на относимите разпоредби на Шеста директива 77/388/ЕИО, когато тези недвижими имоти още не са били използвани действително — преди продажбата им на трети страни купувачи — от техния собственик или наемател. Запитващата юрисдикция трябва да провери дали това е така в рамките на спора по главното производство.**

5) **Принципът на забрана на злоупотребите трябва да се тълкува в смисъл, че намира приложение в положение като разглежданото в главното производство, което се отнася до евентуалното освобождаване от данък върху добавената стойност на сделка по доставка на недвижими имоти.**

Подписи