Συλλογή της Νομολογίας

ΑΠΟΦΑΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟΥ (τέταρτο τμήμα)

της 22ας Νοεμβρίου 2017*

«Προδικαστική παραπομπή – Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) – Έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ – Άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', και άρθρο 13, Β, στοιχείο ζ' – Απαλλαγή από τον ΦΠΑ των μη περιλαμβανόμενων στο άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', παραδόσεων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους – Αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών – Εφαρμογή της εν λόγω αρχής στο εσωτερικό δίκαιο ελλείψει εθνικών διατάξεων μεταφοράς της – Αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης»

Στην υπόθεση C-251/16,

με αντικείμενο αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δυνάμει του άρθρου 267 ΣΛΕΕ, που υπέβαλε το Supreme Court (Ανώτατο Δικαστήριο, Ιρλανδία) με απόφαση της 21ης Απριλίου 2016, η οποία περιήλθε στο Δικαστήριο στις 2 Μαΐου 2016, στο πλαίσιο της δίκης

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

κατά

T. G. Brosnan,

ΤΟ ΔΙΚΑΣΤΗΡΙΟ (τέταρτο τμήμα),

συγκείμενο από τους T. von Danwitz (εισηγητή), πρόεδρο τμήματος, C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe και K. Λυκούργο, δικαστές,

γενικός εισαγγελέας: M. Bobek

γραμματέας: L. Hewlett, κύρια διοικητική υπάλληλος,

έχοντας υπόψη την έγγραφη διαδικασία και κατόπιν της επ' ακροατηρίου συζητήσεως της 27ης Απριλίου 2017,

λαμβάνοντας υπόψη τις παρατηρήσεις που υπέβαλαν:

– οι E. Cussens, J. Jennings και V. Kingston, εκπροσωπούμενοι από τους D. Lynch και J. O'Malley, solicitors, καθώς και από τους B. Murray, SC, και F. Mitchell, barrister,

* Γλώσσα διαδικασίας: η αγγλική.

– η Ιρλανδία, εκπροσωπούμενη από τις E. Creedon και J. Quaney, καθώς και τον A. Joyce, επικουρούμενους από τον N. Travers, SC,

– η Ιταλική Κυβέρνηση, εκπροσωπούμενη από την G. Palmieri, επικουρούμενη από την G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

– η Ευρωπαϊκή Επιτροπή, εκπροσωπούμενη από την M. Owsiany-Hornung και τον R. Lyal,

αφού άκουσε τον γενικό εισαγγελέα που ανέπτυξε τις προτάσεις του κατά τη συνεδρίαση της 7ης Σεπτεμβρίου 2017,

εκδίδει την ακόλουθη

Απόφαση

1 Η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως αφορά την ερμηνεία της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 49, στο εξής: έκτη οδηγία), καθώς και της αρχής της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών στον τομέα του φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

2 Η υπό κρίση αίτηση υποβλήθηκε στο πλαίσιο ένδικης διαφοράς μεταξύ, αφενός, των E. Cussens, J. Jennings και V. Kingston και, αφετέρου, του T. G. Brosnan, Inspector of Taxes (φορολογικού επιθεωρητή, Ιρλανδία), ως εκπροσώπου του Office of the Revenue Commissioners (υπηρεσίας δημοσίων εσόδων) (στο εξής: φορολογικής αρχής), όσον αφορά την είσπραξη του ΦΠΑ σχετικά με πωλήσεις ακινήτων.

Το νομικό πλαίσιο

Το δίκαιο της Ένωσης

3 Κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται «οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στον φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτήν».

4 Κατά το άρθρο 4, παράγραφος 3, της εν λόγω οδηγίας:

«Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεωρούν επίσης ως υποκείμενο στον φόρο οποιονδήποτε πραγματοποιεί επ' ευκαιρία πράξη αναγομένη στις προβλεπόμενες στην παράγραφο 2 δραστηριότητες, και ιδίως μία από τις κατωτέρω πράξεις:

α) παράδοση κτιρίων ή τμημάτων κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους, που πραγματοποιείται προ της πρώτης εγκαταστάσεως σε αυτά· τα κράτη μέλη δύνανται να καθορίσουν τις λεπτομέρειες εφαρμογής αυτού του κριτηρίου επί των μετατροπών ακινήτων καθώς και την έννοια του συνεχομένου εδάφους.

Τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να εφαρμόζουν άλλα κριτήρια, εκτός του κριτηρίου της πρώτης εγκαταστάσεως, όπως το κριτήριο του διαρρεύσαντος χρονικού διαστήματος μεταξύ του χρόνου αποπερατώσεως του ακινήτου και του χρόνου της πρώτης παραδόσεως ή το κριτήριο του

διαρρεύσαντος χρονικού διαστήματος μεταξύ του χρόνου της πρώτης εγκαταστάσεως και του χρόνου της μεταγενέστερης παραδόσεως, εφ' όσον τα χρονικά αυτά διαστήματα δεν υπερβαίνουν τα πέντε ή τα δύο έτη αντιστοίχως.

Ως "κτίριο" νοείται κάθε κατασκευή που συνδέεται αρρήκτως με το έδαφος.

[…]»

5 Το άρθρο 13, Β, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας προβλέπει τα εξής:

«Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπομένων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση:

[…]

ζ) τις παραδόσεις κτιρίων ή μέρους κτιρίων και του συνεχομένου με αυτά εδάφους, πλην των προβλεπομένων στο άρθρο 4, παράγραφος 3, περίπτωση α'».

6 Το άρθρο 94 του Κανονισμού Διαδικασίας του Δικαστηρίου προβλέπει τα εξής:

«Πλην του κειμένου των υποβαλλομένων στο Δικαστήριο προδικαστικών ερωτημάτων, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως περιλαμβάνει:

α) συνοπτική έκθεση του αντικειμένου της διαφοράς, καθώς και των σχετικών διαπιστωθέντων από το αιτούν δικαστήριο πραγματικών περιστατικών ή, τουλάχιστον, έκθεση των πραγματικών στοιχείων στα οποία στηρίζονται τα ερωτήματα·

β) το περιεχόμενο των δυνητικά εφαρμοστέων εν προκειμένω εθνικών διατάξεων και, ενδεχομένως, τη σχετική εθνική νομολογία·

γ) έκθεση των λόγων που οδήγησαν το αιτούν δικαστήριο να υποβάλει ερωτήματα ως προς την ερμηνεία ή το κύρος ορισμένων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, καθώς και της κατά τη γνώμη του σχέσεως μεταξύ των διατάξεων αυτών και της εφαρμοστέας στη διαφορά της κύριας δίκης εθνικής νομοθεσίας.»

Το ιρλανδικό δίκαιο

7 Ο Value Added Tax Act 1972 (νόμος του 1972 περί φόρου προστιθέμενης αξίας), ως είχε κατά τον χρόνο των πραγματικών περιστατικών της διαφοράς της κύριας δίκης (στο εξής: νόμος περί ΦΠΑ), προβλέπει στο άρθρο του 4, παράγραφοι 1, 2 και 4 τα εξής:

«(1)

a) Το παρόν άρθρο εφαρμόζεται στα ακίνητα:
(i) τα οποία κατασκευάσθηκαν από το πρόσωπο ή για λογαριασμό του προσώπου που πραγματοποιεί την παράδοσή τους […]

[…]

b) Στο παρόν άρθρο, ως “δικαίωμα”, σε σχέση με ακίνητο, νοείται ακίνητη περιουσία ή δικαίωμα επί ακινήτου το οποίο, κατά τη σύστασή του, αφορούσε χρονικό διάστημα δέκα τουλάχιστον ετών […], η δε αναφορά στη διάθεση δικαιώματος περιλαμβάνει την αναφορά στη σύσταση δικαιώματος […][…]

(2) […] για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, λογίζεται ότι πραγματοποιείται παράδοση ακινήτου αποκλειστικώς όταν πρόσωπο που έχει δικαίωμα επί ακινήτου στο οποίο εφαρμόζεται το παρόν άρθρο διαθέτει (ακόμη και μέσω παραιτήσεως ή εκχωρήσεως), όσον αφορά το σύνολο ή μέρος του εν λόγω ακινήτου, το εν λόγω δικαίωμα ή δικαίωμα που απορρέει από αυτό.

[…]

(4) Όταν πρόσωπο που έχει δικαίωμα επί ακινήτου στο οποίο εφαρμόζεται το παρόν άρθρο διαθέτει, όσον αφορά το σύνολο ή μέρος του εν λόγω ακινήτου, δικαίωμα το οποίο απορρέει από το εν λόγω δικαίωμα, διατηρώντας δικαίωμα υπαναχωρήσεως από τη διάθεση, λογίζεται, όσον αφορά το εν λόγω δικαίωμα υπαναχωρήσεως, για τους σκοπούς του άρθρου 3, παράγραφος 1, στοιχείο f, ότι έχει αποκτήσει την κυριότητα του ακινήτου ή του μέρους αυτού, κατά περίπτωση, για σκοπούς που δεν εντάσσονται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής του δραστηριότητας.»

8 Το άρθρο 4, παράγραφος 6, στοιχείο α′, του ίδιου νόμου προβλέπει ότι δεν υπόκειται στον ΦΠΑ, μεταξύ άλλων, η παράδοση ακινήτων:

«σε σχέση με τα οποία δεν προέκυψε δικαίωμα εκπτώσεως, βάσει του άρθρου 12, υπέρ του προσώπου που πραγματοποιεί την παράδοση, όσον αφορά οποιονδήποτε φόρο επιβάλλεται ή καταβάλλεται επί της παραδόσεως ή της κατασκευής των ακινήτων […]».

9 Το άρθρο 4, παράγραφος 9, του εν λόγω νόμου προβλέπει τα εξής:

«Όταν η διάθεση δικαιώματος επί ακινήτου υπόκειται σε φόρο και οσάκις το ακίνητο αυτό δεν έχει αποτελέσει αντικείμενο αξιοποιήσεως από της ημερομηνίας της διαθέσεως του εν λόγω δικαιώματος (στο εξής, στην παρούσα παράγραφο: φορολογητέο δικαίωμα), κάθε διάθεση δικαιώματος επί του ακινήτου αυτού μετά την εν λόγω ημερομηνία από πρόσωπο διαφορετικό από το πρόσωπο που απέκτησε το φορολογητέο δικαίωμα, για τους σκοπούς του παρόντος νόμου, λογίζεται ως παράδοση ακινήτου επί της οποίας εφαρμόζεται η παράγραφος 6.»

10 Το άρθρο 10, παράγραφος 9, του νόμου περί ΦΠΑ αφορά την εκτίμηση του ποσού που υπόκειται στον ΦΠΑ όσον αφορά τις παραδόσεις ακινήτων και τις παροχές υπηρεσιών που συνίστανται στην κατασκευή ακινήτων. Το άρθρο 10, παράγραφος 9, στοιχεία α′ και β′, προβλέπει τα εξής:

«(a) […] Η αξία κάθε δικαιώματος επί ακινήτου που μεταβιβάζεται σε σχέση με την παράδοση περιλαμβάνεται στο τίμημα.

(b) Η αξία κάθε δικαιώματος επί ακινήτου συνίσταται στην αγοραία τιμή του εν λόγω δικαιώματος. […]»

11 Κατά το άρθρο 19, παράγραφος 2, στοιχείο β′, των Value Added Tax Regulations 1979 (κανονιστική απόφαση του 1979 περί φόρου προστιθέμενης αξίας), το οποίο θέτει σε εφαρμογή το προπαρατεθέν άρθρο 10, παράγραφος 9, δεν λαμβάνεται υπόψη η αξία του δικαιώματος υπαναχωρήσεως που διατηρεί ο μεταβιβάζων κατά τη διάθεση δικαιώματος απορρέοντος από δικαίωμα σε ακίνητο εάν, βάσει των όρων της συμβάσεως μεταβιβάσεως, το δικαίωμα μεταβιβάζεται για 20 και πλέον έτη.

Η διαφορά της κύριας δίκης και τα προδικαστικά ερωτήματα

12 Οι αναιρεσείοντες της κύριας δίκης ήταν συγκύριοι ζώνης αναπτύξεως στην πόλη της Βαλτιμόρης (Ιρλανδία), στην οποία κατασκεύασαν δεκαπέντε εξοχικές κατοικίες οι οποίες θα διετίθεντο προς πώληση.

13 Πριν από αυτές τις πωλήσεις, οι αναιρεσείοντες της κύριας δίκης πραγματοποίησαν, κατά τον Μάρτιο και τον Απρίλιο του 2002, ορισμένες πράξεις με μια συνδεόμενη με εκείνους εταιρία, τη Shamrock Estates Limited. Στις 8 Μαρτίου 2002, συνήψαν δύο συμβάσεις μισθώσεως με την εν λόγω εταιρία, ήτοι, αφενός, μια σύμβαση μισθώσεως με την οποία διέθεσαν προς μίσθωση τα ανωτέρω ακίνητα για χρονικό διάστημα 20 ετών και ενός μήνα από τη συγκεκριμένη ημερομηνία (στο εξής: μακροχρόνια μίσθωση) και, αφετέρου, σύμβαση μισθώσεως προβλέπουσα την υπομίσθωση, από τη Shamrock Estates, των ίδιων ακινήτων στους αναιρεσείοντες της κύριας δίκης για χρονικό διάστημα δύο ετών.

14 Στις 3 Απριλίου 2002, οι εν λόγω δύο συμβάσεις μισθώσεως λύθηκαν με αμοιβαία παραίτηση των συμβαλλομένων, με αποτέλεσμα οι αναιρεσείοντες της κύριας δίκης να ανακτήσουν την πλήρη κυριότητα των επίμαχων στην κύρια δίκη ακινήτων.

15 Τον Μάιο του 2002, οι αναιρεσείοντες της κύριας δίκης πώλησαν το σύνολο των ακινήτων σε τρίτους, οι οποίοι απέκτησαν την πλήρη κυριότητά τους.

16 Από τη διάταξη περί παραπομπής προκύπτει ότι, κατ' εφαρμογήν του άρθρου 4, παράγραφος 9, του νόμου περί ΦΠΑ, δεν οφειλόταν ΦΠΑ για τις εν λόγω πωλήσεις, δεδομένου ότι τα επίμαχα στην κύρια δίκη ακίνητα είχαν προηγουμένως αποτελέσει το αντικείμενο πρώτης παραδόσεως υποκείμενης στον ΦΠΑ στο πλαίσιο της μακροχρόνιας μισθώσεως. Βάσει της επίμαχης στην κύρια δίκη εθνικής ρυθμίσεως, μόνο η μακροχρόνια μίσθωση υπέκειτο στον ΦΠΑ.

17 Με την από 27 Αυγούστου 2004 πράξη επιβολής φόρου, η φορολογική αρχή ζήτησε από τους αναιρεσείοντες της κύριας δίκης πρόσθετη καταβολή ΦΠΑ για τις πωλήσεις ακινήτων που πραγματοποιήθηκαν τον Μάιο του 2002. Ειδικότερα, η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη συμβάσεις μισθώσεως, οι οποίες προέβλεπαν τη μίσθωση και την υπομίσθωση των συγκεκριμένων ακινήτων, συνιστούσαν μια τεχνητώς δημιουργηθείσα πρώτη παράδοση, προκειμένου να αποφευχθεί η καταβολή φόρου για τις μετέπειτα πωλήσεις, οι οποίες συνιστούσαν παράδοση μη ληπτέα υπόψη όσον αφορά την επιβολή του ΦΠΑ.

18 Οι αναιρεσείοντες της κύριας δίκης προσέφυγαν κατά της από 27 Αυγούστου 2004 πράξεως επιβολής φόρου ενώπιον του Appeal Commissioner (επιτρόπου προσφυγών, Ιρλανδία), η οποία απερρίφθη.

19 Το Circuit Court, Cork (περιφερειακό δικαστήριο του Cork, Ιρλανδία), δεν έκανε δεκτή την προσφυγή των αναιρεσειόντων της κύριας δίκης κατά της απορριπτικής αποφάσεως του Appeal Commissioner (επιτρόπου προσφυγών), υπέβαλε όμως, κατόπιν αιτήματος των προσφευγόντων, ορισμένα νομικά ζητήματα στην κρίση του High Court (ανωτέρου Δικαστηρίου, Ιρλανδία), βασιζόμενο στη διαπίστωση ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη συμβάσεις μισθώσεως δεν είχαν καμία βάση στην εμπορική πραγματικότητα και είχαν συναφθεί προκειμένου να μειωθεί το ύψος του οφειλόμενου ΦΠΑ για την πώληση των επίμαχων στην κύρια δίκη ακινήτων.

20 Απαντώντας στα ερωτήματα αυτά, το High Court (ανώτερο Δικαστήριο) απεφάνθη ότι, δεδομένου ότι οι εν λόγω συμβάσεις μισθώσεως δεν είχαν καμία βάση στην εμπορική πραγματικότητα, συνιστούσαν καταχρηστική πρακτική σύμφωνα με την απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ. (C-255/02, στο εξής: απόφαση Halifax, EU:C:2006:121). Επιπροσθέτως, έκρινε ότι η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών, όπως προκύπτει από την απόφαση Halifax, είναι γενικής εφαρμογής και επιβάλλει όλα τα εθνικά δικαστήρια να επαναχαρακτηρίζουν καταχρηστικά μέτρα βάσει της πραγματικότητας, ακόμα και ελλείψει εθνικής νομοθεσίας μεταφοράς της εν λόγω αρχής στο εθνικό δίκαιο.

21 Οι αναιρεσείοντες της κύριας δίκης άσκησαν αναίρεση κατά της αποφάσεως του High Court (ανωτέρου Δικαστηρίου) ενώπιον του Supreme Court (Ανωτάτου Δικαστηρίου, Ιρλανδία). Προβάλλουν ότι, ελλείψει εθνικού κανόνα μεταφοράς της αρχής της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών στο εθνικό δίκαιο, η εν λόγω αρχή δεν μπορεί να τους αντιταχθεί προκειμένου να απεμποληθεί το δικαίωμά τους απαλλαγής από τον ΦΠΑ όσον αφορά τις επίμαχες στην κύρια δίκη πωλήσεις ακινήτων, το οποίο απορρέει από το άρθρο 4, παράγραφος 9, του νόμου περί ΦΠΑ. Τέτοια εφαρμογή της προαναφερθείσας αρχής δεν συνάδει με τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

22 Επίσης, προβάλλουν ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις δεν συνιστούν κατάχρηση δικαίου υπό την έννοια της αποφάσεως Halifax του Δικαστηρίου διότι, κατ' αυτούς, οι εν λόγω πράξεις δεν ήταν τυπικώς σύμφωνες προς τις διατάξεις της έκτης οδηγίας ή τις εθνικές διατάξεις μεταφοράς αυτής της οδηγίας, καθόσον βασίζονταν στο άρθρο 4, παράγραφος 9, του νόμου περί ΦΠΑ το οποίο, πάντα κατ' αυτούς, δεν συνάδει με την προαναφερθείσα οδηγία. Επιπροσθέτως, ο επιδιωκόμενος με τις εν λόγω πράξεις σκοπός, ο οποίος συνίσταται στην πώληση των επίμαχων στην κύρια δίκη ακινήτων κατά τρόπο αποτελεσματικό από φορολογικής απόψεως, δεν αντίκειται στους σκοπούς της έκτης οδηγίας. Η φορολογική αρχή αντικρούει την ανωτέρω επιχειρηματολογία.

23 Το αιτούν δικαστήριο επισημαίνει ότι δεσμεύεται από τις διαπιστώσεις του Circuit Court, Cork (περιφερειακού δικαστηρίου του Cork), οι οποίες παρατέθηκαν στη σκέψη 19 της παρούσας αποφάσεως. Διευκρινίζει ότι, στο πλαίσιο της διαδικασίας της κύριας δίκης, η φορολογική αρχή δεν υποστήριξε ότι οι αναιρεσείοντες της κύριας δίκης διέπραξαν απάτη, ούτε απέδειξε την ύπαρξη εθνικών κανόνων οι οποίοι να της επιβάλλουν να παραβλέψει πράξεις οι οποίες συνιστούν καταχρηστική πρακτική.

24 Υπό τις συνθήκες αυτές, το Supreme Court (Ανώτατο Δικαστήριο) αποφάσισε να αναστείλει τη διαδικασία και να υποβάλει στο Δικαστήριο τα ακόλουθα προδικαστικά ερωτήματα:

«1) Έχει η αρχή της καταχρήσεως δικαιώματος, όπως αναγνωρίστηκε με την απόφαση Halifax του Δικαστηρίου ως εφαρμοστέα στον τομέα του ΦΠΑ, άμεσο αποτέλεσμα έναντι ιδιώτη, ελλείψει εθνικού μέτρου, νομοθετικού ή δικαστικού, το οποίο συνιστά εφαρμογή της εν λόγω αρχής, σε περίπτωση που, όπως εν προκειμένω, ο αναχαρακτηρισμός των προ της πωλήσεως πράξεων και των πωλήσεων στους τελικούς αγοραστές (στο εξής, από κοινού: πράξεις των αναιρεσειόντων), όπως υποστηρίζεται από τους Commissioners (φορολογική αρχή), θα συνεπαγόταν τη γένεση της υποχρεώσεως των αναιρεσειόντων να καταβάλουν ΦΠΑ, ενώ, από την ορθή εφαρμογή των διατάξεων της ισχύουσας εθνικής νομοθεσίας κατά τον κρίσιμο χρόνο των πράξεων των αναιρεσειόντων, δεν προέκυψε η εν λόγω υποχρέωση;

2) Αν η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι ότι η αρχή της καταχρήσεως δικαιώματος έχει άμεσο αποτέλεσμα έναντι ιδιώτη, ακόμη και σε περίπτωση ελλείψεως εθνικού μέτρου, τόσο νομοθετικού όσο και δικαστικού, το οποίο συνιστά εφαρμογή της εν λόγω αρχής, είναι η αρχή αυτή αρκούντως σαφής και ακριβής ώστε να εφαρμοστεί επί των πράξεων των αναιρεσειόντων, οι οποίες ολοκληρώθηκαν πριν από την έκδοση της αποφάσεως του Δικαστηρίου στην υπόθεση Halifax, και, ειδικότερα, λαμβανομένων υπόψη των αρχών της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των αναιρεσειόντων;

3) Εάν η αρχή της καταχρήσεως δικαιώματος έχει εφαρμογή επί των πράξεων των αναιρεσειόντων με αποτέλεσμα αυτές να πρέπει να αναχαρακτηριστούν:
   α) ποιος είναι ο νομικός μηχανισμός βάσει του οποίου πρέπει να υπολογιστεί και να εισπραχθεί ο οφειλόμενος λόγω των πράξεων των αναιρεσειόντων ΦΠΑ, δεδομένου ότι δεν οφείλεται ΦΠΑ ο οποίος είναι δυνατόν να υπολογιστεί και να εισπραχθεί σύμφωνα με την εθνική νομοθεσία, και
   β) πώς θα μπορούσαν τα εθνικά δικαστήρια να επιβάλουν την υποχρέωση αυτή;

4) Προκειμένου να εκτιμηθεί εάν ο βασικός σκοπός των πράξεων των αναιρεσειόντων συνίστατο στην αποκόμιση φορολογικού πλεονεκτήματος, πρέπει το εθνικό δικαστήριο να εξετάσει τις προ της πωλήσεως πράξεις (οι οποίες διαπιστώθηκε ότι πραγματοποιήθηκαν αποκλειστικά για φορολογικούς σκοπούς) αυτοτελώς ή πρέπει ο σκοπός των πράξεων των αναιρεσειόντων να ληφθεί υπόψη στο σύνολό του;

5) Πρέπει το άρθρο 4, παράγραφος 9, του VAT Act (νόμου περί ΦΠΑ) να θεωρηθεί ως εθνική νομοθεσία που μεταφέρει στο εσωτερικό δίκαιο την έκτη οδηγία, παρά το ότι είναι ασύμβατο προς τη διάταξη του άρθρου 4, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας, κατ' ορθή εφαρμογή της οποίας οι αναιρεσείοντες αντιμετωπίζονται, όσον αφορά την παράδοση των εν λόγω ακινήτων πριν από την πρώτη εγκατάσταση σε αυτά, ως υποκείμενοι στον φόρο, μολονότι προηγήθηκε μεταβίβαση των εν λόγω ακινήτων η οποία ήταν φορολογητέα;

6) Σε περίπτωση που το άρθρο 4, παράγραφος 9, είναι ασύμβατο προς την έκτη οδηγία, διέπραξαν οι αναιρεσείοντες, επικαλούμενοι την εν λόγω διάταξη, κατάχρηση δικαιώματος αντίθετη προς τις αρχές που αναγνωρίστηκαν με την απόφαση Halifax του Δικαστηρίου;

7) Επικουρικώς, σε περίπτωση που το άρθρο 4, παράγραφος 9, είναι συμβατό προς την έκτη οδηγία, αποκόμισαν οι αναιρεσείοντες φορολογικό πλεονέκτημα αντίθετο προς τον σκοπό της οδηγίας και/ή του άρθρου 4;

8) Ακόμη και αν θεωρηθεί ότι το άρθρο 4, παράγραφος 9, δεν μεταφέρει την έκτη οδηγία στην εσωτερική έννομη τάξη, έχει εντούτοις η αρχή της καταχρήσεως δικαιώματος, όπως καθιερώθηκε στην απόφαση Halifax του Δικαστηρίου, εφαρμογή επί των επίμαχων πράξεων με βάση τα κριτήρια που διατύπωσε το Δικαστήριο στην εν λόγω απόφαση;»

Επί των προδικαστικών ερωτημάτων

Επί των πρώτων δύο ερωτημάτων

25 Με τα πρώτα του δύο ερωτήματα, τα οποία πρέπει να εξετασθούν από κοινού, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί εάν η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών έχει την έννοια ότι δύναται, ανεξαρτήτως εθνικού μέτρου που να την θέτει σε ισχύ στην εσωτερική έννομη τάξη, να εφαρμοστεί άμεσα προκειμένου να μην τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ πωλήσεις ακινήτων, όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη. Δεδομένου ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις διενεργήθηκαν πριν την έκδοση της αποφάσεως Halifax, το αιτούν δικαστήριο διερωτάται, επίσης, εάν τέτοια εφαρμογή της αρχής της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών συνάδει με τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και, ιδίως, εάν η πρώτη ως άνω αρχή δύναται να θεωρηθεί ως αρκούντως σαφής και ακριβής.

26 Προκαταρκτικώς, διαπιστώνεται ότι τα ερωτήματα αυτά διατυπώνονται με φρασεολογία που παραπέμπει στη νομολογία περί αμέσου αποτελέσματος των οδηγιών. Κατά τη νομολογία αυτή, σε κάθε περίπτωση που οι διατάξεις μιας οδηγίας είναι, από άποψη περιεχομένου, απαλλαγμένες αιρέσεων και αρκούντως ακριβείς, μπορούν να προβληθούν έναντι του κράτους από τους ιδιώτες, αλλά δεν μπορούν, αφεαυτών, να δημιουργήσουν υποχρεώσεις στους ιδιώτες και, επομένως, δεν μπορούν να προβάλλονται, αυτές καθεαυτές, έναντι των ιδιωτών ενώπιον εθνικών δικαστηρίων (βλ. υπ' αυτήν την έννοια, μεταξύ άλλων, απόφαση της 12ης Δεκεμβρίου 2013, Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, σκέψεις 18 και 22 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Επομένως, οι υποχρεώσεις που απορρέουν από μια οδηγία πρέπει να μεταφέρονται στο εσωτερικό δίκαιο για να μπορεί να γίνει άμεση επίκλησή τους έναντι των ιδιωτών.

27 Αντιθέτως, πρέπει να επισημανθεί ότι η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών, όπως εφαρμόζεται στον τομέα του ΦΠΑ βάσει της αποφάσεως Halifax, δεν αποτελεί κανόνα που θεσπίζει η οδηγία, αλλά θεμελιώνεται στην πάγια νομολογία του Δικαστηρίου, η οποία παρατίθεται στις σκέψεις 68 και 69 της συγκεκριμένης αποφάσεως, κατά την οποία, αφενός, οι πολίτες δεν μπορούν να επικαλούνται τους κανόνες του δικαίου της Ένωσης δολίως ή καταχρηστικώς (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 12ης Μαΐου 1998, Κεφαλάς κ.λπ., C-367/96, EU:C:1998:222, σκέψη 20, της 23ης Μαρτίου 2000, Διαμαντής, C-373/97, EU:C:2000:150, σκέψη 33, καθώς και της 3ης Μαρτίου 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, σκέψη 32) και, αφετέρου, η εφαρμογή των κανόνων του δικαίου της Ένωσης δεν μπορεί να εκτείνεται μέχρι τέτοιου σημείου ώστε να συγκαλύπτονται καταχρηστικές πρακτικές των οικονομικών φορέων (βλ. υπ' αυτήν την έννοια, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 11ης Οκτωβρίου 1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148, σκέψη 21, της 3ης Μαρτίου 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, σκέψη 21, και της 14ης Δεκεμβρίου 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, σκέψη 51).

28 Καίτοι το Δικαστήριο έκρινε, στις σκέψεις 70 και 71 της αποφάσεως Halifax, ότι η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών εφαρμόζεται επίσης στον τομέα του ΦΠΑ, υπογραμμίζοντας ότι η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής, της φοροαποφυγής και των τυχόν καταχρήσεων αποτελεί σκοπό που αναγνωρίζεται και ενθαρρύνεται από την έκτη οδηγία, δεν προκύπτει εξ αυτού ότι η εφαρμογή αυτής της αρχής στον εν λόγω τομέα προϋποθέτει μεταφορά στο εσωτερικό δίκαιο, όπως ισχύει για τις διατάξεις της εν λόγω οδηγίας.

29 Επιπροσθέτως, υπογραμμίζεται, αφενός, ότι η νομολογία που παρατέθηκε στη σκέψη 27 της παρούσας αποφάσεως αναπτύχθηκε σε διάφορους τομείς του δικαίου της Ένωσης, όπως, μεταξύ άλλων, στο δίκαιο των εταιριών (αποφάσεις της 12ης Μαΐου 1998, Κεφάλας κ.λπ., C-367/96, EU:C:1998:222, καθώς και της 23ης Μαρτίου 2000, Διαμαντής, C-373/97, EU:C:2000:150), στην κοινή γεωργική πολιτική (αποφάσεις της 11ης Οκτωβρίου 1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148, της 3ης Μαρτίου 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, και της 14ης Δεκεμβρίου 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695) και στον τομέα του ΦΠΑ (απόφαση της 3ης Μαρτίου 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128).

30 Αφενός, προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου ότι η εφαρμογή της αρχής της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών όσον αφορά τα δικαιώματα και τα πλεονεκτήματα που παρέχονται βάσει του δικαίου της Ένωσης γίνεται ανεξαρτήτως του εάν τα εν λόγω δικαιώματα ή πλεονεκτήματα θεμελιώνονται στις Συνθήκες (βλ., όσον αφορά τις θεμελιώδεις ελευθερίες, ιδίως αποφάσεις της 3ης Δεκεμβρίου 1974, van Binsbergen, 33/74, EU:C:1974:131, σκέψη 13, και της 9ης Μαρτίου 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, σκέψη 24), σε κανονισμό (αποφάσεις της 6ης Απριλίου 2006, Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, σκέψεις 19 και 20, καθώς και της 13ης Μαρτίου 2014, SICES κ.λπ., C-155/13, EU:C:2014:145, σκέψεις 29 και 30) ή σε οδηγία (βλ., αναφορικά με τον ΦΠΑ, ιδίως αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, σκέψη 32, Halifax, σκέψεις 68 και 69, καθώς και της 13ης Μαρτίου 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, σκέψη 40). Επομένως, προκύπτει ότι η αρχή αυτή δεν είναι της ίδιας φύσεως με τα δικαιώματα και τα πλεονεκτήματα επί των οποίων εφαρμόζεται.

31 Η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών, όπως εφαρμόζεται στον τομέα του ΦΠΑ βάσει της αποφάσεως Halifax εμφανίζει, κατά συνέπεια, γενικό χαρακτήρα που είναι, ως εκ της φύσεώς του, συμφυής με τις γενικές αρχές του δικαίου της Ένωσης (βλ., κατ' αναλογίαν, απόφαση της 15ης Οκτωβρίου 2009, Audiolux κ.λπ., C-101/08, EU:C:2009:626, σκέψη 50).

32 Πρέπει επίσης να προστεθεί ότι, κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, η άρνηση αναγνωρίσεως δικαιώματος ή πλεονεκτήματος λόγω πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν κατάχρηση ή απάτη αποτελεί απλώς και μόνον τη συνέπεια της διαπιστώσεως ότι, σε περίπτωση απάτης ή καταχρήσεως δικαιώματος, οι αντικειμενικές προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούνται για την αναγνώριση του ζητούμενου πλεονεκτήματος δεν πληρούνται πραγματικά και ότι, επομένως, τέτοια

άρνηση δεν προϋποθέτει ειδική νομική βάση (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 14ης Δεκεμβρίου 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, σκέψη 56, Halifax, σκέψη 93, και της 4ης Ιουνίου 2009, Pometon, C-158/08, EU:C:2009:349, σκέψη 28).

33 Συνεπώς, η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών δύναται να αντιταχθεί σε υποκείμενο στον φόρο προκειμένου να μην του αναγνωρισθεί το δικαίωμα απαλλαγής από τον ΦΠΑ ακόμη και ελλείψει διατάξεων του εθνικού δικαίου που να προβλέπουν τέτοια άρνηση (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψη 62).

34 Αντιθέτως προς όσα προβάλλουν οι αναιρεσείοντες της κύριας δίκης, το γεγονός ότι η υπόθεση επί της οποίας εκδόθηκε η προμνησθείσα στην προηγούμενη σκέψη απόφαση αφορούσε περιπτώσεις φοροδιαφυγής δεν οδηγεί στο συμπέρασμα ότι η νομολογία αυτή εφαρμόζεται αποκλειστικώς σε τέτοιες περιπτώσεις και όχι σε περιπτώσεις καταχρήσεων. Πράγματι, όπως προκύπτει ιδίως από τις σκέψεις 56 και 57 της αποφάσεως της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ. (C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455), το Δικαστήριο, προκειμένου να καταλήξει στο συμπέρασμα που παρατέθηκε στην προηγούμενη σκέψη, βασίστηκε ιδίως στην πάγια νομολογία του, η οποία υπομνήσθηκε στις σκέψεις 27 και 32 της παρούσας αποφάσεως και η οποία αφορά τόσο τις περιπτώσεις φοροδιαφυγής όσο και περιπτώσεις στις οποίες διαπιστώνονται καταχρηστικές πρακτικές.

35 Η νομολογία που επικαλούνται οι αναιρεσείοντες της κύριας δίκης στις γραπτές παρατηρήσεις που υπέβαλαν στο Δικαστήριο ωσαύτως δεν κλονίζει ούτε το συμπέρασμα που παρατίθεται στη σκέψη 33 της παρούσας αποφάσεως.

36 Ειδικότερα, καίτοι το Δικαστήριο έκρινε, στις σκέψεις 87, 90 και 91 της αποφάσεως Halifax, ότι, ελλείψει διατάξεως της έκτης οδηγίας σχετικής με την είσπραξη του ΦΠΑ, στα κράτη μέλη εναπόκειται να καθορίζουν τις προϋποθέσεις υπό τις οποίες είναι δυνατή η εκ των υστέρων είσπραξη του ΦΠΑ από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές όταν διαπιστώνεται η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, ωστόσο δεν απεφάνθη ως προς τις προϋποθέσεις εφαρμογής της αρχής της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών, αλλά αποκλειστικώς ως προς τους διαδικαστικούς κανόνες εισπράξεως του ΦΠΑ στην οποία υποχρεούνται να προβούν οι εθνικές αρχές μετά τη διαπίστωση, βάσει αυτής της αρχής, της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής.

37 Οι αποφάσεις της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), και της 12ης Φεβρουαρίου 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89), που οι αναιρεσείοντες της κύριας δίκης επικαλούνται στο ίδιο πλαίσιο, αφορούν επίσης, όπως ακριβώς και η απόφαση Halifax που παρατέθηκε στην προηγούμενη σκέψη, τους διαδικαστικούς κανόνες για την εφαρμογή της επίμαχης αρχής οι οποίοι αφορούν τη δυνατότητα ή την υποχρέωση του εθνικού δικαστή να εξετάσει αυτεπαγγέλτως την ύπαρξη φορολογικής απάτης (απόφαση της 13ης Φεβρουαρίου 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, σκέψη 39) και τη δυνατότητα να εξαρτηθεί η εφαρμογή των εθνικών κανόνων για την καταπολέμηση της καταχρήσεως δικαίου και της απάτης από την προηγούμενη τήρηση διαδικασίας χαρακτηριζόμενης, ιδίως, από την ακρόαση του οικείου προσώπου (απόφαση της 12ης Φεβρουαρίου 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, σκέψη 34).

38 Τέλος, όσον αφορά την απόφαση της 5ης Ιουλίου 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), από τις σκέψεις 38 και 48 αυτής προκύπτει ότι το Δικαστήριο απεφάνθη όχι ως προς τις προϋποθέσεις εφαρμογής της αρχής της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών, αλλά ως προς τις προϋποθέσεις εφαρμογής συγκεκριμένης διατάξεως που περιλαμβάνεται σε συγκεκριμένη οδηγία και επιτρέπει στα κράτη μέλη να μην αναγνωρίζουν την προβλεπόμενη στην οδηγία αυτή απαλλαγή οσάκις η οικεία πράξη έχει ως κύριο σκοπό, ή ως έναν από τους κύριους σκοπούς της, την καταπολέμηση της απάτης ή της φοροδιαφυγής. Καίτοι το Δικαστήριο, στη σκέψη 48 της ανωτέρω αποφάσεως, έδωσε έμφαση στην ύπαρξη κανόνων του εσωτερικού δικαίου που αφορούν την κατάχρηση δικαιώματος, την απάτη

ή τη φοροδιαφυγή, οι οποίοι μπορούν να ερμηνευθούν κατά τρόπο σύμφωνο προς την οδηγία, η εν λόγω νομολογία αφορά την προαναφερθείσα διάταξη του παράγωγου δικαίου και, επομένως, δεν βρίσκει εφαρμογή επί της γενικής αρχής της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών.

39 Το αιτούν δικαστήριο διερωτάται επίσης κατά πόσο συνάδει με τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης η εφαρμογή της αρχής της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών, όπως αυτή απορρέει από την απόφαση Halifax, επί των επίμαχων στην κύρια δίκη πράξεων, οι οποίες διενεργήθηκαν πριν από την έκδοση της εν λόγω αποφάσεως.

40 Η απάντηση που πρέπει να δοθεί είναι ότι τέτοια εφαρμογή του δικαίου της Ένωσης συνάδει με τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης (βλ. υπ' αυτήν την έννοια, μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 22ας Ιανουαρίου 2015, Balazs, C-401/13 και C-432/13, EU:C:2015:26, σκέψεις 49 και 50 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και της 19ης Απριλίου 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, σκέψεις 38 έως 40).

41 Πράγματι, η ερμηνεία την οποία δίδει το Δικαστήριο σε κανόνα του δικαίου της Ένωσης, κατά την άσκηση της αρμοδιότητας που του απονέμει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ, διαφωτίζει και διευκρινίζει, εφόσον παρίσταται ανάγκη, τη σημασία και το περιεχόμενο του αντίστοιχου κανόνα όπως πρέπει ή θα έπρεπε να νοείται και να εφαρμόζεται από την ημερομηνία της θέσης του σε ισχύ. Επομένως, πλην όλως εξαιρετικών περιστάσεων, των οποίων την ύπαρξη όμως ουδείς επικαλέστηκε εν προκειμένω, το δίκαιο της Ένωσης όπως ερμηνεύεται από το Δικαστήριο πρέπει να εφαρμόζεται από τα δικαστήρια ακόμη και σε έννομες σχέσεις που γεννήθηκαν και συνήφθησαν πριν από την έκδοση της απόφασης επί της αίτησης ερμηνείας, εφόσον συντρέχουν κατά τα λοιπά οι απαραίτητες προϋποθέσεις για να υποβληθεί στην κρίση των αρμόδιων δικαστηρίων διαφορά σχετική με την εφαρμογή του οικείου κανόνα (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 29ης Σεπτεμβρίου 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, σκέψεις 44 και 45 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και της 19ης Απριλίου 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, σκέψη 40).

42 Επιπροσθέτως, επισημαίνεται ότι στην απόφαση Halifax το Δικαστήριο δεν περιόρισε τα διαχρονικά αποτελέσματα της ερμηνείας της αρχής της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών στον τομέα του ΦΠΑ. Τέτοιος περιορισμός μπορεί να γίνει δεκτός μόνο με την απόφαση με την οποία το Δικαστήριο αποφαίνεται επί της αιτήσεως ερμηνείας, αυτή δε η απαίτηση εγγυάται την ίση μεταχείριση των κρατών μελών και των πολιτών έναντι του δικαίου της Ένωσης και εξασφαλίζει την τήρηση των επιταγών που απορρέουν από την αρχή της ασφάλειας δικαίου (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 6ης Μαρτίου 2007, Meilicke κ.λπ., C-292/04, EU:C:2007:132, σκέψη 36, καθώς και της 23ης Οκτωβρίου 2012, Nelson κ.λπ., C-581/10 και C-629/10, EU:C:2012:657, σκέψη 91).

43 Εξάλλου, όσον αφορά το εάν οι αναιρεσείοντες της κύριας δίκης δύνανται, στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, να επικαλεστούν τις αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης προκειμένου να προσβάλουν την άρνηση απαλλαγής τους από τον ΦΠΑ, επισημαίνεται ότι, κατά πάγια νομολογία, εφόσον ένας υποκείμενος στον φόρο δημιούργησε τις προϋποθέσεις για την αναγνώριση δικαιώματος με τρόπο καταχρηστικό ή απατηλό, δεν δύναται να επικαλεστεί τις αρχές αυτές για να προσβάλει την άρνηση αναγνωρίσεως του οικείου δικαιώματος κατ' εφαρμογήν της αρχής της απαγορεύσεως των καταχρηστικών πρακτικών (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 8ης Ιουνίου 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, σκέψη 38, Halifax, σκέψη 84, καθώς και της 18ης Δεκεμβρίου 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti κ.λπ., C-131/13, C-163/13 και C-164/13, EU:C:2014:2455, σκέψη 60).

44 Κατόπιν των ανωτέρω, στα πρώτα δύο ερωτήματα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών έχει την έννοια ότι δύναται, ανεξαρτήτως εθνικού μέτρου που να την θέτει σε ισχύ στην εσωτερική έννομη τάξη, να εφαρμοστεί άμεσα προκειμένου να μην τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ πωλήσεις ακινήτων, όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν πριν από την έκδοση της αποφάσεως Halifax, χωρίς να αντιτίθενται σε αυτό οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

Επί του τρίτου ερωτήματος

45 Με το τρίτο του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί πώς πρέπει να ερμηνευθεί η έκτη οδηγία προκειμένου να καθοριστεί, στην περίπτωση που οι επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις αναχαρακτηριστούν κατ' εφαρμογήν της αρχής της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών, βάσει ποίου νομικού ερείσματος μπορούν να υπαχθούν στον ΦΠΑ όσες εξ αυτών των πράξεων δεν συνιστούν καταχρηστική πρακτική.

46 Υπενθυμίζεται ότι, εφόσον έχει διαπιστωθεί η ύπαρξη καταχρηστικής πρακτικής, οι πράξεις που αποτελούν μέρος καταχρηστικής πρακτικής πρέπει να αναχαρακτηρισθούν ώστε να αποκατασταθούν τα πράγματα στην κατάσταση που θα υφίστατο αν δεν είχαν συντελεστεί οι πράξεις που συνιστούν την εν λόγω καταχρηστική πρακτική. Ωστόσο, ο αναχαρακτηρισμός αυτός δεν πρέπει να βαίνει πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση της επακριβούς είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της φοροδιαφυγής (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις Halifax, σκέψεις 92, 94 και 98, καθώς και της 22ας Δεκεμβρίου 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, σκέψεις 48 και 52).

47 Από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι η εφαρμογή της αρχής της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών στον τομέα του ΦΠΑ συνεπάγεται, καταρχάς, τον προσδιορισμό του πώς θα είχε η κατάσταση εάν δεν υπήρχαν οι πράξεις που συνιστούν καταχρηστική πρακτική και, εν συνεχεία, την εκτίμηση αυτής της αναχαρακτηρισμένης καταστάσεως με γνώμονα τις σχετικές διατάξεις του εθνικού δικαίου και της έκτης οδηγίας.

48 Επομένως, η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών υποχρεώνει τις εθνικές αρχές, κατ' ουσίαν, να εφαρμόζουν τη σχετική νομοθεσία περί ΦΠΑ στις οικείες πράξεις, μη λαμβάνοντας υπόψη εκείνες που συνιστούν καταχρηστική πρακτική.

49 Εν προκειμένω, στην περίπτωση που το αιτούν δικαστήριο διαπιστώσει ότι οι συμβάσεις μισθώσεως που προηγήθηκαν των πωλήσεων των επίμαχων στην κύρια δίκη ακινήτων συνιστούν καταχρηστική πρακτική, τυχόν υπαγωγή των εν λόγω πωλήσεων στον ΦΠΑ θα πρέπει να θεμελιώνεται στις σχετικές διατάξεις της εθνικής νομοθεσίας που προβλέπουν τέτοια υπαγωγή. Πράγματι, η έκτη οδηγία δεν δύναται, αφεαυτής, να δημιουργήσει υποχρεώσεις για τους ιδιώτες και, επομένως, δεν μπορεί να γίνεται επίκλησή της έναντι των ιδιωτών ενώπιον εθνικού δικαστηρίου (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση της 21ης Σεπτεμβρίου 2017, DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, σκέψη 41 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

50 Κατά συνέπεια, εν τοιαύτη περιπτώσει, στο αιτούν δικαστήριο θα επαφίετο να επαληθεύσει, όπως προκύπτει από τα συγκλίνοντα στοιχεία που προσκόμισαν η Ιρλανδία και η Ευρωπαϊκή Επιτροπή κατά την επ' ακροατηρίου συζήτηση, ότι οι επίμαχες στην κύρια δίκη πωλήσεις ακινήτων θα υπάγονταν στον ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 4, παράγραφοι 1 και 2, του νόμου περί ΦΠΑ, το οποίο και θα αποτελούσε τη νομική βάση της υπαγωγής αυτών των πωλήσεων στον ΦΠΑ.

51 Κατά συνέπεια, στο τρίτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η έκτη οδηγία έχει την έννοια ότι, στην περίπτωση που οι επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις αναχαρακτηριστούν κατ' εφαρμογήν της αρχής της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών, όσες εξ αυτών των πράξεων δεν συνιστούν καταχρηστική πρακτική δύνανται να υπαχθούν στον ΦΠΑ βάσει των σχετικών διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας που προβλέπουν τέτοια υπαγωγή.

Επί του τετάρτου ερωτήματος

52 Με το τέταρτό του ερώτημα, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί εάν η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών έχει την έννοια ότι, προκειμένου να κριθεί, βάσει της σκέψεως 75 της αποφάσεως Halifax, εάν ο κύριος σκοπός των επίμαχων στην κύρια δίκη πράξεων

είναι η εξασφάλιση φορολογικού πλεονεκτήματος, πρέπει να ληφθεί υπόψη αυτοτελώς ο σκοπός των συμβάσεων μισθώσεως που προηγήθηκαν των επίμαχων στην κύρια δίκη πωλήσεων ακινήτων ή ο κοινός σκοπός του συνόλου των εν λόγω συμβάσεων μισθώσεως και των εν λόγω πωλήσεων.

53 Συναφώς, πρέπει εξαρχής να υπογραμμισθεί ότι, αντιθέτως προς όσα υποστηρίζουν οι αναιρεσείοντες της κύριας δίκης στις γραπτές παρατηρήσεις που υπέβαλαν στο Δικαστήριο, η απόφαση Halifax δεν απαιτεί να αποδειχθεί ότι η εξασφάλιση φορολογικού πλεονεκτήματος συνιστά τον μοναδικό σκοπό των επίμαχων πράξεων. Ναι μεν οι πράξεις με τις οποίες επιδιώκεται αποκλειστικώς τέτοιος σκοπός είναι ικανές να πληρούν τα κριτήρια που θέτει η εν λόγω νομολογία, όμως το Δικαστήριο έκρινε, στη σκέψη 45 της αποφάσεώς του της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), ότι το ίδιο ισχύει και οσάκις η αναζήτηση φορολογικού πλεονεκτήματος είναι ο κύριος σκοπός των επίμαχων πράξεων.

54 Όσον αφορά την εκτίμηση αυτού του σκοπού σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, επισημαίνεται ότι, βάσει των στοιχείων που παρατίθενται στη διάταξη περί παραπομπής, οι επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις συνίστανται σε πλείονες συμβάσεις σχετικά με τα ίδια ακίνητα οι οποίες συνήφθησαν μεταξύ διαφορετικών προσώπων, ήτοι στις δύο συμβάσεις μισθώσεως που συνήφθησαν μεταξύ των αναιρεσειόντων της κύριας δίκης και της Shamrock Estates καθώς και, κατόπιν της λύσεως των εν λόγω συμβάσεων, στην πώληση των εν λόγω ακινήτων σε τρίτους.

55 Από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας προκύπτει ότι κάθε παροχή πρέπει κατά κανόνα να θεωρείται αυτοτελής και ανεξάρτητη (αποφάσεις της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, σκέψη 50 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, καθώς και της 27ης Σεπτεμβρίου 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, σκέψη 14).

56 Οσάκις το Δικαστήριο καλείται να προβεί στον αναγκαίο έλεγχο για να προσδιορίσει τον κύριο σκοπό των επίδικων πράξεων, λαμβάνει υπόψη μόνον τον σκοπό της πράξεως ή των πράξεων των οποίων πρέπει να εκτιμηθεί ο καταχρηστικός χαρακτήρας και όχι τον σκοπό των παροχών που, λόγω των πρώτων αυτών πράξεων, πληρούν τυπικώς τις προϋποθέσεις για τη χορήγηση φορολογικού πλεονεκτήματος (βλ., ιδίως, αποφάσεις της 22ας Δεκεμβρίου 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, σκέψεις 10 έως 15 και 31, και της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψεις 20 και 43 έως 45).

57 Επίσης, προκύπτει από τη νομολογία του Δικαστηρίου ότι η εφαρμογή της αρχής της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών οδηγεί απλώς στην απόρριψη των πράξεων που συνιστούν τέτοια πρακτική, ενώ για τις παροχές που δεν συνιστούν τέτοια πρακτική πρέπει να εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις περί ΦΠΑ (απόφαση Halifax, σκέψεις 94 και 97). Αυτή η χωριστή εξέταση των πράξεων που συνιστούν καταχρηστική πρακτική συνεπάγεται και τη χωριστή εκτίμηση του σκοπού τους.

58 Κατά συνέπεια, για να κριθεί εάν με τις συμβάσεις μισθώσεως που προηγήθηκαν των επίμαχων στην κύρια δίκη πωλήσεων επιδιωκόταν κυρίως ο σκοπός να εξασφαλισθεί φορολογικό πλεονέκτημα, πρέπει να εξετασθεί ειδικώς ο σκοπός των εν λόγω συμβάσεων μισθώσεως.

59 Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξετάσει, σύμφωνα με τους περί αποδείξεως κανόνες του εθνικού δικαίου και εφόσον δεν πλήττεται η αποτελεσματικότητα του δικαίου της Ένωσης, αν τυχόν συντρέχουν, στην περίπτωση της διαφοράς της κύριας δίκης, οι περιστάσεις οι οποίες στοιχειοθετούν καταχρηστική πρακτική. Ωστόσο, το Δικαστήριο, αποφαινόμενο επί προδικαστικής παραπομπής, δύναται, εν ανάγκη, να παράσχει διευκρινίσεις προκειμένου να καθοδηγήσει το εθνικό δικαστήριο στην ερμηνεία του (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις Halifax, σκέψεις 76 και 77, καθώς και της 17ης Δεκεμβρίου 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, σκέψη 34).

60 Για να προσδιορίσει το περιεχόμενο και την πραγματική σημασία των επίμαχων στην κύρια δίκη συμβάσεων μισθώσεως, το αιτούν δικαστήριο δύναται, μεταξύ άλλων, να λάβει υπόψη τον αμιγώς τεχνητό χαρακτήρα των πράξεων αυτών, καθώς και τους δεσμούς νομικής, οικονομικής και/ή προσωπικής φύσεως μεταξύ των εμπλεκομένων φορέων (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση Halifax, σκέψεις 75 και 81). Τέτοια στοιχεία είναι ικανά να αποδείξουν ότι η εξασφάλιση του φορολογικού πλεονεκτήματος συνιστά τον κύριο επιδιωκόμενο σκοπό, παρά την ενδεχόμενη ύπαρξη, εκ παραλλήλου, οικονομικών σκοπών (απόφαση της 21ης Φεβρουαρίου 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, σκέψη 62).

61 Εν προκειμένω, οι επίμαχες στην κύρια δίκη συμβάσεις μισθώσεως δεν είχαν, σύμφωνα με τα στοιχεία που παρατίθενται στη διάταξη περί παραπομπής, καμία βάση στην εμπορική πραγματικότητα και συνήφθησαν, μεταξύ των αναιρεσειόντων της κύριας δίκης και μιας εταιρίας που συνδέεται με αυτούς, με σκοπό τη μείωση του ΦΠΑ επί των επίμαχων στην κύρια δίκη πωλήσεων ακινήτων τα οποία οι ίδιοι σκόπευαν να πωλήσουν μεταγενέστερα. Όσον αφορά τον ισχυρισμό κατά τον οποίον οι ανωτέρω συμβάσεις μισθώσεως είχαν ως σκοπό, όπως υποστήριξαν ενώπιον του Δικαστηρίου οι αναιρεσείοντες της κύριας δίκης, να πραγματοποιηθούν οι προαναφερθείσες πωλήσεις κατά τον πλέον αποτελεσματικό από φορολογικής απόψεως τρόπο, ο εν λόγω σκοπός δεν δύναται να θεωρηθεί διαφορετικός από τον σκοπό αποκομίσεως φορολογικού πλεονεκτήματος, καθόσον το επιδιωκόμενο αποτέλεσμα θα επιτυγχανόταν ακριβώς διά της εξασφαλίσεως μειώσεως της φορολογικής επιβαρύνσεως.

62 Κατόπιν των ανωτέρω, στο τέταρτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών έχει την έννοια ότι, προκειμένου να κριθεί, βάσει της σκέψεως 75 της αποφάσεως Halifax, εάν ο κύριος σκοπός των επίμαχων στην κύρια δίκη πράξεων είναι η εξασφάλιση φορολογικού πλεονεκτήματος, πρέπει να ληφθεί υπόψη αυτοτελώς ο σκοπός των συμβάσεων μισθώσεως που προηγήθηκαν των επίμαχων στην κύρια δίκη πωλήσεων ακινήτων.

Επί του πέμπτου και του έκτου ερωτήματος

63 Το πέμπτο και το έκτο ερώτημα βασίζονται στην προκείμενη ότι το άρθρο 4, παράγραφος 9, του νόμου περί ΦΠΑ δεν συνάδει με την έκτη οδηγία.

64 Πρέπει να υπομνησθεί ότι, στο πλαίσιο της συνεργασίας που καθιερώνει το άρθρο 267 ΣΛΕΕ μεταξύ του Δικαστηρίου και των εθνικών δικαστηρίων, η ανάγκη χρήσιμης για το εθνικό δικαστήριο ερμηνείας του δικαίου της Ένωσης επιβάλλει να τηρεί το δικαστήριο αυτό αυστηρά τις απαιτήσεις σχετικά με το περιεχόμενο της αιτήσεως προδικαστικής αποφάσεως που προβλέπονται ρητώς στο άρθρο 94 του Κανονισμού Διαδικασίας, το οποίο οφείλει να γνωρίζει το αιτούν δικαστήριο (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις της 5ης Ιουλίου 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, σκέψεις 18 και 19 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία, και της 27ης Οκτωβρίου 2016, Audace κ.λπ., C-114/15, EU:C:2016:813, σκέψη 35).

65 Άρα, είναι απολύτως αναγκαίο, όπως ορίζει το άρθρο 94, στοιχείο γ', του Κανονισμού Διαδικασίας, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως να εκθέτει τους λόγους που οδήγησαν το αιτούν δικαστήριο να υποβάλει ερωτήματα ως προς την ερμηνεία ή το κύρος συγκεκριμένων διατάξεων του δικαίου της Ένωσης, καθώς και τη σχέση που το αιτούν δικαστήριο εκτιμά ότι υφίσταται μεταξύ των διατάξεων αυτών και της εφαρμοστέας στην κύρια δίκη εθνικής νομοθεσίας.

66 Όμως, όσον αφορά το πέμπτο και το έκτο ερώτημα, η αίτηση προδικαστικής αποφάσεως δεν ανταποκρίνεται σε αυτές τις απαιτήσεις.

67 Πράγματι, η διάταξη περί παραπομπής δεν διευκρινίζει τους λόγους για τους οποίους το αιτούν δικαστήριο αμφιβάλλει ως προς τη συμβατότητα του άρθρου 4, παράγραφος 9, του νόμου περί ΦΠΑ με την έκτη οδηγία, αλλά περιορίζεται απλώς στην καταγραφή της επιχειρηματολογίας των διαδίκων

της κύριας δίκης επί του ζητήματος αυτού. Ιδίως δεν προσδιορίζει τον δυνητικό σύνδεσμο μεταξύ αυτής της ασυμβατότητας και της διαφοράς της κύριας δίκης. Έτσι, η διάταξη περί παραπομπής δεν εξηγεί πώς αυτή η ενδεχόμενη ασυμβατότητα θα συνεπαγόταν, όπως φρονεί το αιτούν δικαστήριο, ότι το άρθρο 4, παράγραφος 9 του νόμου περί ΦΠΑ δεν πρέπει να θεωρηθεί ότι μεταφέρει την εν λόγω οδηγία στο εσωτερικό δίκαιο, ούτε καθιστά δυνατόν να προσδιοριστούν οι συνέπειες που η διαπίστωση αυτή θα μπορούσε να έχει, πάντα κατά το αιτούν δικαστήριο, στην εφαρμογή της αποφάσεως Halifax σχετικά με την αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών.

68 Κατόπιν των ανωτέρω, διαπιστώνεται ότι το πέμπτο και το έκτο ερώτημα είναι απαράδεκτα.

Επί του έβδομου ερωτήματος

69 Με το έβδομο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί εάν η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών έχει την έννοια ότι παραδόσεις ακινήτων, όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, έχουν ως κατάληξη την εξασφάλιση φορολογικού πλεονεκτήματος αντίθετου προς τις σχετικές διατάξεις της έκτης οδηγίας.

70 Συναφώς, υπενθυμίζεται, αφενός, ότι το Δικαστήριο έκρινε, στη σκέψη 74 της αποφάσεως Halifax, ότι η διαπίστωση της υπάρξεως καταχρηστικής πρακτικής στον τομέα του ΦΠΑ επιβάλλει, αφενός, οι επίμαχες πράξεις, παρά την τυπική εφαρμογή των προϋποθέσεων που προβλέπουν οι σχετικές διατάξεις της έκτης οδηγίας και της εθνικής νομοθεσίας που μεταφέρει την οδηγία αυτή στο εσωτερικό δίκαιο, να έχουν ως αποτέλεσμα την εξασφάλιση φορολογικού πλεονεκτήματος του οποίου η χορήγηση θα αντέβαινε στον επιδιωκόμενο από τις διατάξεις αυτές σκοπό.

71 Αφετέρου, το άρθρο 13, Β, στοιχείο ζ', της ίδιας οδηγίας, εξεταζόμενο από κοινού με το άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', αυτής, απαλλάσσει τις παραδόσεις κτιρίων ή μέρους κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους τα οποία έχουν ήδη αποτελέσει το αντικείμενο «πρώτης εγκαταστάσεως». Όπως επισήμανε και ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 88 των προτάσεών του, το κριτήριο της «πρώτης εγκαταστάσεως» αποσκοπεί στη διάκριση των νέων κτιρίων, των οποίων η κατασκευή και η εμπορία πρέπει να υπόκεινται στον ΦΠΑ, από τα παλαιά κτίρια. Προς τον σκοπό αυτό, το εν λόγω κριτήριο προσδιορίζει «το χρονικό σημείο κατά το οποίο το κτίριο εξέρχεται της διαδικασίας παραγωγής και καθίσταται αντικείμενο καταναλώσεως, ήτοι όταν το κτίριο αρχίζει να χρησιμοποιείται από τον κύριό του ή κάποιον μισθωτή» (βλ. και την πρόταση της έκτης οδηγίας του Συμβουλίου περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών [COM(73) 950 τελικό, της 20ής Ιουνίου 1973].

72 Πρέπει να σημειωθεί ότι η απαλλαγή που προβλέπεται στο άρθρο 13, Β, στοιχείο ζ', της έκτης οδηγίας αφορά τις παραδόσεις ακινήτων που πραγματοποιούνται μετά από πραγματική χρήση τους από τον ιδιοκτήτη τους ή από τον μισθωτή τους. Αντιθέτως, δεν απαλλάσσεται η πρώτη παράδοση νέου ακινήτου στον τελικό καταναλωτή.

73 Καίτοι, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 59 της παρούσας αποφάσεως, στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να επαληθεύσει, στο πλαίσιο της διαφοράς της κύριας δίκης, την ύπαρξη μίας εκ των περιστάσεων που μνημονεύονται στη σκέψη 70 της παρούσας αποφάσεως η οποία να στοιχειοθετεί καταχρηστική πρακτική, επισημαίνεται ότι η χρήση νέου ακινήτου από τον πρώτο του μισθωτή ασφαλώς δύναται, αναλόγως των περιστάσεων της υποθέσεως, να αποτελεί πρώτη εγκατάσταση υπό την έννοια του άρθρου 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', της έκτης οδηγίας.

74 Εντούτοις, βάσει των στοιχείων που παρατίθενται στη διάταξη περί παραπομπής, τα επίμαχα στην κύρια δίκη νέα ακίνητα αποτέλεσαν το αντικείμενο δύο συμβάσεων μισθώσεως. Όμως αυτές οι συμβάσεις μισθώσεως συνήφθησαν αυθημερόν μεταξύ των αναιρεσειόντων της κύριας δίκης και μιας εταιρίας που συνδέεται με εκείνους και προέβλεπαν τη μίσθωση και την άμεση υπομίσθωση των εν λόγω ακινήτων. Επιπροσθέτως, οι ανωτέρω συμβάσεις μισθώσεως λύθηκαν, κατόπιν κοινής

συμφωνίας, λιγότερο από ένα μήνα μετά τη σύναψή τους, πριν οι αναιρεσείοντες της κύριας δίκης πωλήσουν, λίγο αργότερα, τα προαναφερθέντα ακίνητα σε τρίτους. Επομένως, όπως σημείωσε και ο γενικός εισαγγελέας στο σημείο 94 των προτάσεών του, προκύπτει ότι τα επίμαχα στην κύρια δίκη ακίνητα δεν είχαν, προ της πωλήσεώς τους σε τρίτους, χρησιμοποιηθεί πραγματικά από τον ιδιοκτήτη ή τον μισθωτή τους, στοιχείο που εναπόκειται στο αιτούν δικαστήριο να εξακριβώσει.

75 Κατόπιν των ανωτέρω, στο έβδομο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών έχει την έννοια ότι παραδόσεις ακινήτων, όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, είναι ικανές να έχουν ως κατάληξη την εξασφάλιση φορολογικού πλεονεκτήματος αντίθετου προς τις σχετικές διατάξεις της έκτης οδηγίας εφόσον τα εν λόγω ακίνητα δεν είχαν, προ της πωλήσεώς τους σε τρίτους, χρησιμοποιηθεί πραγματικά από τον ιδιοκτήτη ή τον μισθωτή τους. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει αν η περίσταση αυτή συντρέχει στη διαφορά της κύριας δίκης.

Επί του ογδόου ερωτήματος

76 Με το όγδοο ερώτημά του, το αιτούν δικαστήριο ζητεί, κατ' ουσίαν, να διευκρινισθεί αν η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία αφορά την ενδεχόμενη απαλλαγή από τον ΦΠΑ πράξεως παραδόσεως ακινήτων.

77 Συναφώς, πρέπει να υπομνησθεί η γενική αρχή που απορρέει από το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, κατά την οποία ο ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παράδοση αγαθών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο. Επομένως, καταρχήν, τέτοια παράδοση σχετική με ακίνητα υπόκειται στον ΦΠΑ.

78 Κατά παρέκκλιση από την αρχή αυτή, το άρθρο 13, Β, στοιχείο ζ', της ίδιας οδηγίας προβλέπει ότι τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις παραδόσεις κτιρίων ή τμήματος κτιρίων και του συνεχομένου εδάφους, πλην εκείνων που μνημονεύονται στο άρθρο 4, παράγραφος 3, στοιχείο α', της ίδιας οδηγίας, ήτοι τις παραδόσεις πλην εκείνων που πραγματοποιούνται πριν από την πρώτη εγκατάσταση στο οικείο κτίριο ή στο οικείο τμήμα κτιρίου.

79 Επομένως, μόνον η πρώτη παράδοση κτιρίου ή τμήματος κτιρίου υπόκειται, καταρχήν, στον ΦΠΑ, με τη διευκρίνιση ότι, προκειμένου να κριθεί ποια παράδοση είναι η πρώτη, πρέπει να μη λαμβάνονται υπόψη εκείνες που έχουν αμιγώς τεχνητό χαρακτήρα και των οποίων ο κύριος σκοπός είναι η εξασφάλιση φορολογικού πλεονεκτήματος.

80 Κατόπιν των ανωτέρω, στο όγδοο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία αφορά την ενδεχόμενη απαλλαγή πράξεως παραδόσεως ακινήτων από τον ΦΠΑ.

Επί των δικαστικών εξόδων

81 Δεδομένου ότι η παρούσα διαδικασία έχει ως προς τους διαδίκους της κύριας δίκης τον χαρακτήρα παρεμπίπτοντος που ανέκυψε ενώπιον του εθνικού δικαστηρίου, σε αυτό εναπόκειται να αποφανθεί επί των δικαστικών εξόδων. Τα έξοδα στα οποία υποβλήθηκαν όσοι υπέβαλαν παρατηρήσεις στο Δικαστήριο, πλην των ως άνω διαδίκων, δεν αποδίδονται.

Για τους λόγους αυτούς, το Δικαστήριο (τέταρτο τμήμα) αποφαίνεται:

1) Η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών έχει την έννοια ότι δύναται, ανεξαρτήτως εθνικού μέτρου που να την θέτει σε ισχύ στην εσωτερική έννομη τάξη, να εφαρμοστεί άμεσα προκειμένου να μην τύχουν απαλλαγής από τον ΦΠΑ πωλήσεις ακινήτων, όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη, οι οποίες πραγματοποιήθηκαν πριν από την έκδοση της αποφάσεως της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121), χωρίς να αντιτίθενται σε αυτό οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης.

2) Η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών – Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, έχει την έννοια ότι, στην περίπτωση που οι επίμαχες στην κύρια δίκη πράξεις αναχαρακτηριστούν κατ' εφαρμογήν της αρχής της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών, όσες εξ αυτών των πράξεων δεν συνιστούν καταχρηστική πρακτική δύνανται να υπαχθούν στον φόρο προστιθέμενης αξίας βάσει των σχετικών διατάξεων της εθνικής νομοθεσίας που προβλέπουν τέτοια υπαγωγή.

3) Η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών έχει την έννοια ότι, προκειμένου να κριθεί, βάσει της σκέψεως 75 της αποφάσεως της 21ης Φεβρουαρίου 2006, Halifax κ.λπ. (C-255/02, EU:C:2006:121), εάν ο κύριος σκοπός των επίμαχων στην κύρια δίκη πράξεων είναι η εξασφάλιση φορολογικού πλεονεκτήματος, πρέπει να ληφθεί υπόψη αυτοτελώς ο σκοπός των συμβάσεων μισθώσεως που προηγήθηκαν των επίμαχων στην κύρια δίκη πωλήσεων ακινήτων.

4) Η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών έχει την έννοια ότι παραδόσεις ακινήτων όπως οι επίμαχες στην κύρια δίκη είναι ικανές να έχουν ως κατάληξη την εξασφάλιση φορολογικού πλεονεκτήματος αντίθετου προς τις σχετικές διατάξεις της έκτης οδηγίας 77/388, εφόσον τα εν λόγω ακίνητα δεν είχαν, προ της πωλήσεώς τους σε τρίτους, χρησιμοποιηθεί πραγματικά από τον ιδιοκτήτη ή τον μισθωτή τους. Στο αιτούν δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει αν η περίσταση αυτή συντρέχει στη διαφορά της κύριας δίκης.

5) Η αρχή της απαγορεύσεως καταχρηστικών πρακτικών έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται σε περίπτωση όπως η επίμαχη στην κύρια δίκη, η οποία αφορά την ενδεχόμενη απαλλαγή πράξεως παραδόσεως ακινήτων από τον φόρο προστιθέμενης αξίας.

(υπογραφές)