Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 22 november 2017 *

”Begäran om förhandsavgörande – Gemensamt system för mervärdesskatt – Sjätte direktivet 77/388/EEG – Artikel 4.3 a och artikel 13 B g – Undantag från skatteplikt avseende andra tillhandahållanden av byggnader och den mark de står på än de som avses i artikel 4.3 a – Principen om förbud mot förfarandemissbruk – Principens tillämplighet i avsaknad av nationella bestämmelser som införlivar den – Principerna om rättssäkerhet och skydd av berättigade förväntningar”

I mål C-251/16,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Supreme Court (Högsta domstolen, Irland), genom beslut av den 21 april 2016, som inkom till domstolen den 2 maj 2016, i målet

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

mot

T. G. Brosnan,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden T. von Danwitz (referent), samt domarna C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe och C. Lycourgos,

generaladvokat: M. Bobek,

justitiesekreterare: förste handläggaren L. Hewlett,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 27 april 2017,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Edward Cussens, John Jennings och Vincent Kingston, genom D. Lynch och J. O’Malley, solicitors, samt B. Murray, SC, och F. Mitchell, barrister,

* Rättegångsspråk: engelska.

– Irlands regering, genom E. Creedon, J. Quaney, och A. Joyce, samtliga i egenskap av ombud, biträdda av N. Travers, SC,

– Italiens regering, genom G. Palmieri, i egenskap av ombud, biträdd av G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

– Europeiska kommissionen, genom M. Owsiany-Hornung och R. Lyal, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 7 september 2017 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet), samt principen om förbud mot förfarandemissbruk på området för mervärdesskatt.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Edward Cussens, John Jennings och Vincent Kingston, å ena sidan, och M. T. G. Brosnan, Inspector of Taxes (skatteinspektör, Irland), i egenskap av ombud för Office of the Revenue Commissioners (skattemyndigheten, Irland) (nedan kallad skattemyndigheten), å andra sidan, angående uppbörd av mervärdesskatt på försäljning av fastigheter.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt betalas för ”leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”.

4 I artikel 4.3 i direktivet föreskrivs följande:

”Medlemsstaterna kan även anse såsom skattskyldig var och en som tillfälligtvis utför en transaktion som avser sådana verksamheter som avses i punkt 2 och särskilt någon av följande:

a) Tillhandahållande före första inflyttning av byggnader eller delar av byggnader och den mark de står på. Medlemsstaterna får bestämma villkoren för tillämpning av detta kriterium på omvandlingar av byggnader och den mark de står på.

Medlemsstaterna får tillämpa andra kriterier än villkoret om första inflyttning, såsom den tid som förflyter mellan den dag då byggnaden färdigställs och dagen för första tillhandahållande eller den tid som förflyter mellan dagen för första inflyttning och dagen för senare tillhandahållande, om dessa perioder inte överstiger fem respektive två år.

Med ’byggnad’ skall avses varje anordning fäst vid eller i marken.

…”

5 I artikel 13 B g i sjätte direktivet anges följande:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

…

g) Tillhandahållande av byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står, utom sådant som beskrivs i artikel 4.3 a.”

6 I artikel 94 i domstolens rättegångsregler föreskrivs följande:

”Förutom de frågor som hänskjuts till domstolen för förhandsavgörande ska begäran om förhandsavgörande innehålla följande:

a) Saken och en sammanfattning av de relevanta omständigheterna, såsom dessa har utretts av den hänskjutande domstolen eller, i vart fall, en redogörelse för de faktauppgifter som ligger till grund för frågorna.

b) Lydelsen av de nationella bestämmelser som kan vara tillämpliga och, i förekommande fall, relevant nationell rättspraxis.

c) En redogörelse för de skäl som fått den hänskjutande domstolen att undra över tolkningen eller giltigheten av de aktuella unionsrättsliga bestämmelserna, och för det samband som den hänskjutande domstolen har funnit föreligga mellan de unionsrättsliga bestämmelserna och den nationella lagstiftning som är tillämplig i det nationella målet.”

Irländsk rätt

7 I section 4.1, 4.2 och 4.4 i Value added tax act 1972 (1972 års lag om mervärdesskatt), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), anges följande:

”1)

a) Förevarande section avser fast egendom
   i) som har bebyggts av den person som tillhandahåller den eller för dennes räkning …

   …

b) I denna section avses med ’rättighet’ med avseende på fast egendom en rättighet därtill som när den uppkom gällde i minst tio år … och en hänvisning till en överlåtelse av en rättighet innefattar en hänvisning till uppkomsten av en rättighet ……

2) … [T]illhandahållande av fast egendom vid tillämpning av denna lag [ska] anses äga rum om, och endast om, en person som har en rättighet till fast egendom varpå denna section är tillämplig överlåter (inbegripet genom frånträdande eller genom överlåtelse), avseende hela eller en del av denna egendom, denna rättighet eller en rättighet som härleds därifrån.

…

4) Då en person som innehar en rättighet till fast egendom på vilken denna section är tillämplig överlåter en rättighet, avseende hela eller en del av denna egendom, som härleds från nämnda rättighet under sådana omständigheter att vederbörande förbehåller en rätt till återgång av den rättighet som överlåtelsen avser, ska vederbörande med avseende på den förbehållna rätten till återgång anses … ha gjort ett förvärv av egendomen, eller i förekommande fall en del därav, för ett annat syfte än för dennes affärsverksamhet.”

8 I section 4.6 a i samma lag anges att mervärdesskatt inte ska utgå på bland annat tillhandahållanden av fast egendom:

”med avseende på vilka ingen rätt till avdrag uppkommit och inte skulle ha uppkommit … i enlighet med section 12, till förmån den som genomför tillhandahållandet, för mervärdesskatt som uppburits eller betalats för tillhandahållandet eller exploatering av egendomen …”

9 I section 4.9 i nämnda lag föreskrivs följande:

”När en överlåtelse av en rättighet till fast egendom är mervärdesskattepliktig och denna egendom inte har exploaterats sedan tidpunkten för överlåtelsen av rättigheten (härefter i detta stycke kallad den skattepliktiga rättigheten), ska varje överlåtelse av en rättighet till denna egendom efter den tidpunkten av en annan person än den som förvärvat den skattepliktiga rättigheten enligt denna lag anses vara ett tillhandahållande av fast egendom på vilket section 4.6 är tillämplig.”

10 Section 10.9 i mervärdesskattelagen avser beräkningen av det belopp som är mervärdesskattepliktigt beträffande tillhandahållanden av fast egendom och tjänster avseende exploatering av fast egendom. I section 10.9 a och 10.9 b föreskrivs följande:

”a) … [V]ärdet av varje rättighet som överlåts i anslutning till tillhandahållande av fast egendom är inkluderat i priset.

b) Värdet av varje rättighet till fast egendom ska vara gängse marknadspris för en sådan rättighet …”

11 Enligt section 19.2 b i Value Added Tax Regulations 1979 (1979 års förordning om mervärdesskatt), vilken genomför ovannämnda section 10.9, beaktas inte värdet av överlåtarens förbehållna rätt till återgång vid överlåtelsen av en rättighet som härleds från en rättighet till fast egendom, för det fall att förstnämnda rätt överlåtes för minst 20 år i enlighet med överlåtelseavtalet.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

12 Klagandena i det nationella målet var delägare till ett utvecklingsområde i staden Baltimore, Irland, på vilket de uppförde 15 fritidshus avsedda för försäljning.

13 Före försäljningen genomförde de, under mars och april månad år 2002, ett flertal transaktioner med ett bolag knutet till dem, nämligen Shamrock Estates Limited. Den 8 mars 2002 ingick klagandena i det nationella målet två hyresavtal med nämnda bolag, närmare bestämt ett hyresavtal varigenom de upplät dessa fastigheter för en period på 20 år och en månad från och med det datumet (nedan kallat avtalet med lång hyrestid), och ett hyresavtal varigenom Shamrock Estates skulle hyra ut samma fastigheter i andra hand till klagandena i det nationella målet under en period på två år.

14 Den 3 april 2002 upphörde dessa avtal med anledning av att var och en av hyresgästerna sade upp sitt hyresavtal i samförstånd med hyresvärden, med följden att klagandena i målet återfick full äganderätt till de i det nationella målet aktuella fastigheterna.

15 I maj månad år 2002 sålde klagandena i det nationella målet samtliga fastigheter till tredjemän, som förvärvade full äganderätt till fastigheterna.

16 Det framgår av begäran om förhandsavgörande att i enlighet med section 4.9 i mervärdesskattelagen skulle ingen mervärdesskatt utgå på försäljningen, då de fastigheter som är aktuella i det nationella målet tidigare hade varit föremål för ett första tillhandahållande som var skattepliktigt inom ramen för avtalet med lång hyrestid. Enligt den nationella lagstiftning som är aktuell i det nationella målet var endast avtalet med lång hyrestid mervärdesskattepliktigt.

17 Genom ett skattebeslut av den 27 augusti 2004 ålade skattemyndigheten klagandena i det nationella målet att betala ytterligare mervärdesskatt för den försäljning av ovannämnda fastigheter som skett i maj 2002. Skattemyndigheten ansåg nämligen att de hyresavtal som var aktuella i det nationella målet, varigenom fastigheterna skulle hyras ut och därefter hyras ut i andra hand, utgjorde ett fiktivt första tillhandahållande av fastigheterna som hade skapats för att undandra den senare försäljningen från beskattning, och således skulle nämnda tillhandahållande inte beaktas vid fastställandet av den mervärdesskatten som skulle erläggas.

18 Klagandena i det nationella målet begärde omprövning av skattebeslutet av den 27 augusti 2004 vid Appeal Commissioner (Appellationsdomstol, Irland), som lämnade avslag på klagandenas begäran.

19 Klagandena i det nationella målet överklagande Appeal Commissioners (Appellationsdomstolen) avslagsbeslut till Corks Circuit Court (Regiondomstolen i Cork, Irland). Sistnämnda domstol ogillade överklagandet men hänvisade likväl, på klagandenas begäran, vissa rättsfrågor till High Court (Förvaltningsöverdomstolen, Irland), med anledning av att det konstaterats att de hyresavtal som var aktuella i det nationella målet var ett kommersiellt falsarium och hade ingåtts för att sänka beloppet på den mervärdesskatt som skulle utgå på den försäljning av fastigheter som är aktuell i det nationella målet.

20 Som svar på dessa frågor slog High Court (Förvaltningsöverdomstolen) fast att hyresavtalen var ett kommersiellt falsarium och att de utgjorde ett förfarandemissbruk i enlighet med domen av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121) (nedan kallad Halifax-domen). Nyssnämnda domstol ansåg även att principen om förbud mot förfarandemissbruk, såsom den framgår av rättspraxis enligt Halifax-domen, är allmänt tillämplig och kräver att de nationella domstolarna omkvalificerar åtgärder som utgör förfarandemissbruk i enlighet med verkliga förhållanden, även i avsaknad av nationell lagstiftning som införlivar denna princip.

21 Klagandena i det nationella målet överklagade High Courts (Förvaltningsöverdomstolen) avgörande till Supreme Court (Högsta domstolen, Irland). Enligt klagandena kan denna princip i avsaknad av nationell lagstiftning som införlivar principen om förbud mot förfarandemissbruk inte göras gällande mot dem för att frånta dem rätten att låta den försäljning av fastigheter som är aktuell i det nationella målet omfattas av undantaget från skatteplikt enligt section 4.9 i mervärdesskattelagen. En sådan tillämpning av nämnda princip skulle strida mot rättssäkerhetsprincipen och principen om skydd för berättigade förväntningar.

22 De har även anfört att de transaktioner som är aktuella i det nationella målet inte utgör ett rättsmissbruk i den mening som avses i domstolens rättspraxis enligt Halifax-domen av den anledningen att transaktionerna, enligt klagandena, inte var formellt förenliga med bestämmelserna i sjätte direktivet eller de nationella bestämmelser som införlivar det direktivet, utan genomfördes med stöd av section 4.9 i mervärdesskattelagen, som enligt klagandena fortfarande är oförenlig med sjätte direktivet. Syftet med dessa transaktioner, bestående i att överlåta de fastigheter som är aktuella i det nationella målet på ett skattemässigt effektivt sätt, strider inte heller mot de ändamål som eftersträvas genom sjätte direktivet. Skattemyndigheten har bestridit klagandenas argument.

23 Den hänskjutande domstolen har anfört att den är bunden av Corks Circuit Courts (Regiondomstolen i Cork) slutsatser, vilka har redogjorts för i punkt 19 ovan. Nämnda domstol har framhållit att inom ramen för det nationella målet har skattemyndigheten inte hävdat att klagandena har gjort sig skyldiga till bedrägeri och inte heller visat att nationell lagstiftning ålägger skattemyndigheten en skyldighet att bortse från transaktioner som utgör förfarandemissbruk.

24 Mot denna bakgrund beslutade Supreme Court (Högsta domstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

”1) Har principen om rättsmissbruk, vilken enligt [Halifax-domen] är tillämplig på mervärdesskatteområdet, direkt effekt gentemot en enskild person i avsaknad av en nationell bestämmelse, oavsett om den antagits i form av lagstiftning eller praxis, som ger uttryck för nämnda princip i en situation som den förevarande, där en omkvalificering av transaktionerna före försäljningen och försäljningstransaktionerna (gemensamt kallade klagandenas transaktioner), i enlighet med vad som förordats av [skattemyndigheten], skulle medföra en skyldighet för klagandena att betala mervärdesskatt, trots att en korrekt tillämpning av vid tidpunkten gällande nationella bestämmelser på klagandenas transaktioner inte hade medfört en sådan skyldighet?

2) För det fall att svaret på den första frågan är att principen om rättsmissbruk är direkt tillämplig gentemot en enskild person även i avsaknad av en nationell bestämmelse, och oavsett om den antagits i form av lagstiftning eller praxis, som ger uttryck för nämnda princip, är den principen i sådant fall tillräckligt klar och precis för att tillämpas på klagandenas transaktioner, vilka genomfördes innan Halifax-domen meddelades och i synnerhet med beaktande av principerna om rättssäkerhet och skydd för klagandenas berättigade förväntningar?

3) För det fall att principen om rättsmissbruk är tillämplig på klagandenas transaktioner och de därför ska omkvalificeras,
   a) hur ska mervärdesskatten på klagandenas transaktioner beräknas och uppbäras med beaktande av att mervärdesskatt inte ska beräknas eller uppbäras enligt nationell rätt, och
   b) hur ska de nationella domstolarna ålägga en sådan skyldighet?

4) Ska den nationella domstolen, vid prövningen av huruvida det huvudsakliga syftet med klagandenas transaktioner var att erhålla en skattefördel, beakta transaktionerna före försäljningen (som genomfördes enbart av skatteskäl) separat, eller ska syftet med klagandenas transaktioner bedömas som en helhet?

5) Ska section 4.9 i mervärdesskattelagen anses utgöra nationell lagstiftning som införlivar sjätte direktivet, trots att denna section är oförenlig med bestämmelsen i artikel 4.3 i sjätte direktivet, som korrekt tillämpad skulle medföra att klagandena var skattskyldiga för tillhandahållandet före den första inflyttning i fastigheterna, trots att en tidigare överlåtelse som var mervärdesskattepliktig redan ägt rum?

6) För det fall att section 4.9 [i mervärdesskattelagen] är oförenlig med sjätte direktivet, ska klagandenas åberopande av denna bestämmelse anses utgöra rättsmissbruk i strid med de principer som fastställts i Halifax-domen?

7) I andra hand, för det fall att section 4.9 [i mervärdesskattelagen] inte är oförenlig med sjätte direktivet, har klagandena erhållit en skattefördel som strider mot direktivets syfte och/eller artikel 4?

8) Även om section 4.9 inte ska anses införliva sjätte direktivet, ska principen om rättsmissbruk, såsom den fastställts i Halifax-domen, likväl tillämpas på de aktuella transaktionerna i enlighet med de kriterier som domstolen slog fast i Halifax-domen?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första och den andra frågan

25 Genom den första och den andra frågan, vilka ska prövas gemensamt, söker den hänskjutande domstolen klarhet i huruvida principen om förbud mot förfarandemissbruk ska tolkas så, att den, i avsaknad av nationella bestämmelser som ger denna princip verkan i nationell rätt, kan tillämpas direkt för att vägra att undanta sådan försäljning av fastigheter som den som är aktuell i det nationella målet från mervärdesskatteplikt. Eftersom de transaktioner som är aktuella i det nationella målet genomfördes innan Halifax-domen meddelades, söker den hänskjutande domstolen även klarhet i huruvida en sådan tillämpning av principen om förbud mot förfarandemissbruk med avseende på dessa transaktioner är förenlig med principerna om rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar, och särskilt huruvida förstnämnda princip till sitt innehåll kan anses vara tillräckligt klar och precis.

26 Domstolen konstaterar inledningsvis att dessa frågor har formulerats i ordalag som för tankarna till rättspraxis avseende direktivs direkta effekt. I enlighet med denna praxis kan bestämmelser i ett direktiv som med avseende på sitt innehåll framstår som ovillkorliga och tillräckligt precisa åberopas gentemot staten, men de kan inte i sig medföra skyldigheter för en enskild och de kan således inte som sådana åberopas gentemot enskilda vid en nationell domstol (se, för ett liknande resonemang, bland annat, dom av den 12 december 2013, Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, punkterna 18 och 22, och där angiven rättspraxis). De skyldigheter som följer av ett direktiv måste således införlivas med nationell rätt för att de ska kunna åberopas direkt gentemot enskilda.

27 Det ska däremot framhållas att principen om förbud mot förfarandemissbruk, såsom den har tillämpats på området för mervärdesskatt i enlighet med den rättspraxis som följer av Halifax-domen, inte utgör en bestämmelse som instiftats genom ett direktiv, utan grundas på den fasta rättspraxis som anges i punkterna 68 och 69 nedan. Det framgår av denna praxis dels att unionsrätten inte får missbrukas eller åberopas i bedrägligt syfte (se, bland annat, dom av den 12 maj 1998, Kefalas m.fl., C-367/96, EU:C:1998:222, punkt 20, dom av den 23 mars 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, punkt 33, och dom av den 3 mars 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 32), dels att tillämpningen av unionsbestämmelser inte kan utsträckas till att omfatta sådana förfaranden från näringsidkares sida som utgör missbruk av rättigheter (se, för ett liknande resonemang, dom av den 11 oktober 1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148, punkt 21, dom av den 3 mars 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, punkt 21, och dom av den 14 december 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punkt 51).

28 Även om domstolen, i punkterna 70 och 71 i Halifax-domen, har slagit fast att principen om förfarandemissbruk är tillämplig även på området för mervärdesskatt, och har framhållit att bekämpning av eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk är ett mål som erkänns och främjas i sjätte direktivet, framgår det likväl inte därav att det uppställs ett krav på att nämnda princip har införlivats med nationell rätt för att den ska kunna tillämpas på området för mervärdesskatt, såsom är fallet med bestämmelserna i direktivet.

29 Dessutom ska det, för det första, påpekas att den rättspraxis till vilken det hänvisas i punkt 27 ovan avser ett flertal av unionens rättsområden, däribland bolagsrätt (dom av den 12 maj 1998, Kefalas m.fl., C-367/96, EU:C:1998:222, och dom av den 23 mars 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150), gemensam jordbrukspolitik (dom av den 11 oktober 1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148, dom av den 3 mars 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, och dom av den 14 december 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695), och mervärdesskatt (dom av den 3 mars 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128).

30 För det andra framgår det av domstolens praxis att principen om förbud mot förfarandemissbruk avseende rättigheter och förmåner som följer av unionsrätten är tillämplig oavsett om dessa rättigheter och förmåner grundar sig på fördragen (se, beträffande de grundläggande friheterna, bland annat dom av den 3 december 1974, van Binsbergen, 33/74, EU:C:1974:131, punkt 13, och dom av den 9 mars 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, punkt 24), en förordning (dom av den 6 april 2006, Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, punkterna 19 och 20, och dom av den 13 mars 2014, SICES m.fl., C-155/13, EU:C:2014:145, punkterna 29 och 30), eller ett direktiv (se, beträffande mervärdesskatt, bland annat dom av den 3 mars 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, punkt 32, Halifax-domen, punkterna 68 och 69, och dom av den 13 mars 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punkt 40). Således är denna princip inte av samma natur som de rättigheter och förmåner den ska tillämpas på.

31 Principen om förbud mot förfarandemissbruk, såsom den har tillämpats på området för mervärdesskatt i enlighet med den rättspraxis som följer av Halifax-domen, har följaktligen sådan generell räckvidd som utmärker de allmänna unionsrättsliga principerna (se, analogt, dom av den 15 oktober 2009, Audiolux m.fl, C-101/08, EU:C:2009:626, punkt 50).

32 Det ska även tilläggas att enligt domstolens praxis utgör en nekad rättighet eller förmån, med anledning av att omständigheter som innebär missbruk eller bedrägeri är för handen, helt enkelt konsekvensen av att det konstaterats att i fall av bedrägeri eller förfarandemissbruk är de objektiva villkor som uppställs för att få den sökta förmånen inte uppfyllda i verkligheten, och således krävs ingen särskild rättslig grund för att neka en rättighet eller förmån i ett sådant fall (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 december 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, punkt 56, Halifax-domen, punkt 93, och dom av den 4 juni 2009, Pometon, C-158/08, EU:C:2009:349, punkt 28).

33 Principen om förbud mot förfarandemissbruk kan därmed åberopas gentemot en skattskyldig person för att neka vederbörande en förmån, däribland rätten att undantas från mervärdesskatteplikt, även i avsaknad av bestämmelser i nationell rätt som medger ett sådant nekande (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl, C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 62).

34 Den omständigheten att den situation som gav upphov till domen till vilken det hänvisats i ovanstående punkt avsåg fall av bedrägeri innebär inte, i motsats till vad klagandena i det nationella målet har hävdat, att denna rättspraxis endast är tillämplig i sådana fall, och inte i fall av förfarandemissbruk. Såsom framgår av punkterna 56 och 57 i domen av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl. (C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455) drog domstolen nämligen de slutsatser som omnämns i föregående punkt mot bakgrund av sin fasta praxis, om vilken erinrats i punkterna 27 och 32 ovan, avseende både bedrägeri och förfarandemissbruk, när den drog sin.

35 Den rättspraxis som klagandena i det nationella målet har åberopat i sina skriftliga yttranden till domstolen påverkar inte heller den slutsats som framgår av punkt 33 ovan.

36 Domstolen slog visserligen fast, i punkterna 87, 90 och 91 i Halifax-domen, att det ankommer på medlemsstaterna att fastställa på vilka villkor staten i efterhand kan uppbära mervärdesskatt för det fall att ett förfarandemissbruk har visats föreligga, eftersom det inte finns några bestämmelser i sjätte direktivet som avser frågan om uppbörd av mervärdesskatt. Domstolen avgjorde emellertid inte på vilka villkor principen om förbud mot förfarandemissbruk är tillämplig, utan endast enligt vilka processuella regler avseende uppbörd av mervärdesskatt de nationella myndigheterna ska förfara sedan de i enlighet med nämnda princip har konstaterat att ett förfarandemissbruk har visats föreligga.

37 I likhet med den rättspraxis som följer av Halifax-domen, till vilken det hänvisats i ovanstående punkt, avser även domen av den 13 februari 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), och domen av den 12 februari 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89), vilka klagandena i det nationella målet har åberopat i detta sammanhang, processuella regler för genomförandet av ovannämnda princip, avseende den nationella domstolens möjlighet eller skyldighet att ex officio kontrollera huruvida skattebedrägeri föreligger (dom av den 13 februari 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punkt 39), och en möjlighet att uppställa som villkor för att nationella regler om bekämpande av förfarandemissbruk och bedrägeri ska vara tillämpliga att ett föregående förfarande, som utmärks bland annat av att den berörda personen hörts, har genomförts (dom av den 12 februari 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, punkt 34).

38 Vad slutligen angår domen av den 5 juli 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), framgår det av punkterna 38 och 48 i den domen att domstolen inte uttalade sig om villkoren för att tillämpa principen om förbud mot förfarandemissbruk, utan om villkoren för att tillämpa en särskild bestämmelse i ett direktiv som gav medlemsstaterna en möjlighet att neka det undantag från skatteplikt som föreskrevs i det direktivet när den aktuella transaktionen hade skatteflykt eller skatteundandragande som huvudsyfte eller ett av sina huvudsakliga syften. Även om domstolen i punkt 48 i nämnda dom framhöll att det fanns nationell lagstiftning avseende rättsmissbruk, skatteflykt och skatteundandragande som kunde blir föremål för konform tolkning, avser denna rättspraxis nyssnämnda sekundärrättsliga bestämmelse och är således inte tillämplig på den allmänna principen om förbud mot förfarandemissbruk.

39 Den hänskjutande domstolen söker även klarhet i huruvida det är förenligt med principerna om rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar att tillämpa principen om förbud mot förfarandemissbruk, såsom den följer av Halifax-domen, på de transaktioner som är aktuella i det nationella målet, vilka genomfördes innan Halifax-domen meddelades.

40 En sådan tolkning av unionsrätten är förenlig med principerna om rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 januari 2015, Balazs, C-401/13 och C-432/13, EU:C:2015:26, punkterna 49 och 50 och där angiven rättspraxis, och dom av den 19 april 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punkterna 38–40).

41 Den tolkning av unionsrätten som domstolen gör, vid utövandet av sin behörighet enligt artikel 267 FEUF, innebär nämligen att den aktuella bestämmelsens innebörd och tillämpningsområde klargörs och förtydligas i erforderlig utsträckning, såsom den ska tolkas eller borde ha tolkats och tillämpats från och med sitt ikraftträdande. Härav följer att såvida det inte föreligger exceptionella omständigheter, vilket dock inte har hävdats i förevarande fall, ska den på detta sätt tolkade unionsrätten följaktligen tillämpas av den nationella domstolen även på rättsförhållanden som har uppstått och etablerats före den dom som meddelas avseende begäran om tolkning, om villkoren för att föra talan angående tillämpningen av unionsrätten vid behöriga domstolar är uppfyllda (se, bland annat, dom av den 29 september 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, punkterna 44 och 45 och där angiven rättspraxis, och dom av den 19 april 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, punkt 40).

42 Det ska dessutom påpekas att domstolen, i Halifax-domen, inte begränsade verkningarna i tiden av sin tolkning av principen om förbud mot förfarandemissbruk på området för mervärdesskatt. En sådan begränsning kan endast komma till stånd genom den dom varigenom den begärda tolkningen meddelas, då ett sådant villkor säkerställer att medlemsstaterna och enskilda behandlas lika i förhållande till unionsrätten, och därigenom uppfyller de krav som följer av rättssäkerhetsprincipen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 6 mars 2007, Meilicke m.fl., C-292/04, EU:C:2007:132, punkt 36, och dom av den 23 oktober 2012, Nelson m.fl., C-581/10 och C-629/10, EU:C:2012:657, punkt 91).

43 Vad för övrigt beträffar frågan huruvida klagandena i det nationella målet inom ramen för det målet kan åberopa principerna om rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar för att bestrida skattemyndighetens vägran att undanta dem från mervärdesskatteplikt, framgår det av fast rättspraxis att en skattskyldig person som har skapat förutsättningarna för att erhålla en rättighet på ett otillbörligt eller bedrägligt sätt inte kan åberopa dessa principer för att bestrida ett beslut om att neka vederbörande den aktuella rättigheten som antagits med stöd av principen om förbud mot förfarandemissbruk (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 juni 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punkt 38, Halifax-domen, punkt 84, och dom av den 18 december 2014, Schoenimport ”Italmoda” Mariano Previti m.fl., C-131/13, C-163/13 och C-164/13, EU:C:2014:2455, punkt 60).

44 Mot bakgrund av ovanstående ska den första och den andra frågan besvaras enligt följande. Principen om förbud mot förfarandemissbruk ska tolkas så, att den, i avsaknad av nationella bestämmelser som ger denna princip verkan i nationell rätt, kan tillämpas direkt för att vägra att undanta sådan försäljning av fastigheter som den som är aktuell i det nationella målet – som genomfördes innan Halifax-domen meddelades – från mervärdesskatteplikt, utan att det strider mot principerna om rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar.

Den tredje frågan

45 Genom den tredje frågan söker den hänskjutande domstolen klarhet i hur sjätte direktivet ska tolkas – för det fall att de transaktioner som är aktuella i det nationella målet ska omkvalificeras enligt principen om förbud mot förfarandemissbruk – för att fastställa enligt vilken rättslig grund de transaktioner som inte utgör ett sådant missbruk kan omfattas av mervärdesskatteplikt.

46 Domstolen erinrar härvidlag om att när förfarandemissbruk konstaterats föreligga ska de transaktioner som ingår i missbruksförfarandet omdefinieras för att upprätta de förhållanden som skulle ha förelegat om de transaktioner som ligger till grund för förfarandemissbruket inte hade förelegat. Denna omkvalificering får emellertid inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå riktig uppbörd av skatten och förebygga skattebedrägeri (se, för ett liknande resonemang, Halifax-domen, punkterna 92, 94 och 98, och dom av den 22 december 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punkterna 48 och 52).

47 Av denna rättspraxis följer att tillämpningen av principen om förbud mot förfarandemissbruk på området för mervärdesskatt innebär att situationen först ska fastställas så som den hade förelegat för det fall att de transaktioner som låg till grund för ett sådant missbruk inte hade förelegat, och därefter ska denna omkvalificerade situation bedömas med beaktande av relevanta nationella bestämmelser och sjätte direktivet.

48 Principen om förbud mot förfarandemissbruk ålägger således de nationella myndigheterna en skyldighet att tillämpa relevant mervärdesskattelagstiftning på de aktuella transaktionerna, och bortse från de transaktioner som ligger till grund för förfarandemissbruket.

49 För det fall att den hänskjutande domstolen i förevarande fall skulle komma till den slutsatsen att de hyresavtal som föregick den försäljning av fastigheter som är aktuell i det nationella målet utgjorde ett förfarandemissbruk, ska uppbörd av mervärdesskatt på nämnda försäljning grundas på tillämpliga bestämmelser i nationell rätt som föreskriver en sådan beskattning. Sjätte direktivet kan nämligen inte i sig medföra skyldigheter för en enskild och det kan således inte som sådant åberopas gentemot enskilda vid en nationell domstol (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 september 2017, DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, punkt 41 och där angiven rättspraxis).

50 I ett sådant fall ankommer det följaktligen på den hänskjutande domstolen att kontrollera huruvida den försäljning av fastigheter som är aktuell i det nationella målet – i enlighet med vad som framgår av de samstämmiga uppgifter som Irland och Europeiska kommissionen lämnat vid förhandlingen – omfattas av mervärdesskatteplikt enligt section 4.1 och 4.2 i mervärdesskattelagen, som således utgör den rättsliga grunden för att uppbära mervärdesskatt på denna försäljning.

51 Den tredje frågan ska således besvaras enligt följande. Sjätte direktivet ska tolkas så, att för det fall att de transaktioner som är aktuella i det nationella målet ska omkvalificeras enligt principen om förbud mot förfarandemissbruk, kan de transaktioner som inte utgör ett sådant missbruk omfattas av mervärdesskatteplikt på grundval av tillämpliga bestämmelser i nationell rätt som föreskriver en sådan beskattning.

Den fjärde frågan

52 Genom den fjärde frågan söker den hänskjutande domstolen klarhet i huruvida principen om förbud mot förfarandemissbruk ska tolkas så, att syftet med de hyresavtal som föregick den försäljning av fastigheter som är aktuell i det nationella målet ska beaktas separat eller att det övergripande syftet med samtliga dessa hyres- och överlåtelseavtal ska beaktas som helhet, vid fastställandet av huruvida det huvudsakliga syftet med de transaktioner som är aktuella i det nationella målet var att erhålla en skattefördel i enlighet med punkt 75 i Halifax-domen.

53 Härvidlag ska det inledningsvis framhållas att i motsats till vad klagandena i det nationella målet har anfört i sina skriftliga yttranden till domstolen, krävs det inte av den rättspraxis som följer av Halifax-domen att det har styrkts att det enda syftet med de aktuella transaktionerna var att erhålla en skattefördel. Transaktioner som endast eftersträvar ett sådant syfte kan visserligen uppfylla de krav som uppställs i nyssnämnda praxis, men domstolen har framhållit, i punkt 45 i domen av den 21 februari 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), att detsamma gäller när det huvudsakliga syftet med transaktionen i fråga är att uppnå en skattefördel.

54 Beträffande bedömningen av det huvudsakliga syftet i en sådan situation som den som är aktuell i det nationella målet påpekar domstolen att det framgår av uppgifterna i begäran om förhandsavgörande att de transaktioner som är aktuella i det nationella målet utgörs av ett flertal avtal avseende samma fastigheter som ingåtts mellan olika personer, det vill säga de två hyresavtalen mellan klagandena i det nationella målet och Shamrock Estates, samt överlåtelsen av dessa fastigheter till tredjemän sedan hyresavtalen sagts upp.

55 Det framgår av artikel 2 i sjätte direktivet att varje tillhandahållande i regel ska anses som separat och självständigt (dom av den 21 februari 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 50 och där angiven rättspraxis, och dom av den 27 september 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, punkt 14).

56 När domstolen anmodas att klargöra hur det huvudsakliga syftet med de aktuella transaktionerna ska fastställas, beaktar den endast syftet med den eller de transaktioner som eventuellt utgör ett missbruk, och inte syftet med de tillhandahållanden som med anledning av föregående transaktioner formellt sett uppfyller villkoren för att erhålla en skattefördel (se, bland annat, dom av den 22 december 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, punkterna 10–15 och 31, och dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkterna 20 och 43–45).

57 Av domstolens praxis framgår även att en tillämpning av principen om förbud mot förfarandemissbruk endast innebär att de transaktioner som utgör sådant missbruk ska undantas, medan relevant mervärdesskattelagstiftning ska tillämpas på de tillhandahållanden som inte utgör sådant missbruk (Halifax-domen, punkterna 94–97). Denna separata handläggning av transaktioner som utgör förfarandemissbruk innebär att även deras syften ska bedömas separat.

58 För att avgöra huruvida de hyresavtal som föregick den försäljning av fastigheter som är aktuell i det nationella målet huvudsakligen åsyftade att erhålla en skattefördel, ska således syftet med dessa hyresavtal bedömas separat.

59 Det ankommer därmed på den nationella domstolen att i enlighet med nationella bestämmelser om bevisning, i den mån unionsrättens verkan inte undergrävs, pröva huruvida de omständigheter som utgör ett sådant förfarandemissbruk föreligger i det nationella målet. Domstolen kan emellertid, när den avger ett förhandsavgörande, i förekommande fall bidra med förtydliganden för att vägleda den nationella domstolen vid dennas tolkning (se, bland annat, Halifax-domen, punkterna 76 och 77, och dom av den 17 december 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punkt 34).

60 För att fastställa det verkliga innehållet och den verkliga innebörden av de hyresavtal som är aktuella i det nationella målet kan den nationella domstolen bland annat ta hänsyn till den omständigheten att dessa transaktioner var rent fiktiva, och till de inblandade parternas rättsliga, ekonomiska och/eller personliga förhållanden till varandra (se, för ett liknande resonemang, Halifax-domen, punkterna 75 och 81). Dylika omständigheter skulle kunna påvisa att transaktionernas huvudsakliga syfte var att erhålla en skattefördel, trots att andra ekonomiska mål eventuellt också förelåg (dom av den 21 februari 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punkt 62).

61 I förevarande fall framgår det av uppgifterna i beslutet om hänskjutande att de hyresavtal som är aktuella i det nationella målet var ett kommersiellt falsarium och att de ingicks mellan, å ena sidan, klagandena i det nationella målet och, å andra sidan, ett till dem knutet bolag, för att minska mervärdesskatten för den försäljning av fastigheter som är aktuell i det nationella målet, som de avsåg att genomföra därefter. Vad beträffar den omständigheten att syftet med dessa hyresavtal, enligt vad klagandena i det nationella målet har hävdat vid domstolen, var att genomföra nyssnämnda försäljning på ett så skattemässigt effektivt sätt som möjligt, kan det syftet inte anses eftersträva något annat än att erhålla en skattefördel, eftersom den önskade effekten var avsedd att uppnås just genom en minskning av skattebördan.

62 Mot bakgrund av ovanstående ska den fjärde frågan besvaras enligt följande. Principen om förbud mot förfarandemissbruk ska tolkas så, att syftet med hyresavtalen som föregick den försäljning av fastigheter som är aktuell i det nationella målet ska beaktas separat vid fastställandet, mot bakgrund av punkt 75 i Halifax-domen, av huruvida det huvudsakliga syftet med de transaktioner som är aktuella i det nationella målet var att erhålla en skattefördel.

Den femte och den sjätte frågan

63 Den femte och den sjätte frågan grundar sig på antagandet att artikel 4.9 i mervärdesskattelagen inte är förenlig med sjätte direktivet.

64 I detta avseende ska det erinras om att det, inom ramen för det samarbete mellan EU-domstolen och de nationella domstolarna som införts genom artikel 267 FEUF, krävs att den nationella domstolen noggrant iakttar kraven avseende innehållet i en begäran om förhandsavgörande vilka uttryckligen anges i artikel 94 i rättegångsreglerna, vilka den hänskjutande domstolen förväntas känna till, eftersom det är nödvändigt att komma fram till en tolkning av unionsrätten som är användbar för den nationella domstolen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 5 juli 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, punkterna 18 och 19 och där angiven rättspraxis, och dom av den 27 oktober 2016, Audace m.fl., C-114/15, EU:C:2016:813, punkt 35).

65 Såsom föreskrivs i artikel 94 c i rättegångsreglerna ska begäran om förhandsavgörande innehålla en redogörelse för dels de skäl som fått den hänskjutande domstolen att betvivla tolkningen eller giltigheten av vissa unionsbestämmelser, dels det samband som den hänskjutande domstolen har funnit föreligger mellan unionsbestämmelserna och den nationella lagstiftning som är tillämplig i det nationella målet.

66 Vad beträffar den femte och den sjätte frågan uppfyller inte begäran om förhandsavgörande dessa krav.

67 Av begäran om förhandsavgörande framgår nämligen inte av vilken anledning den hänskjutande domstolen betvivlar att artikel 4.9 i mervärdesskattelagen är förenlig med sjätte direktivet. Den hänskjutande domstolen hänvisar endast till de slutsatser som parterna i det nationella målet har dragit i detta avseende. Bland annat har den hänskjutande domstolen inte preciserat vilket samband som kan föreligga mellan en sådan oförenlighet och det nationella målet. Det framgår således inte av nämnda beslut vad den hänskjutande domstolen anser skulle vara följden av en eventuell oförenlighet bestående i att artikel 4.9 i mervärdesskattelagen inte ska anses införliva sjätte direktivet, och av beslutet är det inte heller möjligt att avgöra vilken betydelse nämnda domstol anser att en sådan slutsats skulle kunna ha för tillämpningen av den rättspraxis som följer av Halifax-domen avseende principen om förbud mot förfarandemissbruk.

68 Mot bakgrund av ovanstående ska den femte och den sjätte frågan avvisas.

Den sjunde frågan

69 Genom den sjunde frågan söker den hänskjutande domstolen klarhet i huruvida principen om förbud mot förfarandemissbruk ska tolkas så, att tillhandahållanden av fast egendom, såsom de som är aktuella i det nationella målet, medför en skattefördel som strider mot syftet med de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet.

70 I detta avseende ska det för det första erinras om att domstolen i punkt 74 i Halifax-domen har slagit fast att det för att konstatera att förfarandemissbruk föreligger på mervärdesskatteområdet fordras att de ifrågavarande transaktionerna, trots att villkoren i relevanta bestämmelser i sjätte direktivet och i nationell lagstiftning om införlivande av detta direktiv formellt sett har uppfyllts, får till följd att en skattefördel uppnås som strider mot dessa bestämmelsers syfte.

71 För det andra anges i artikel 13 B g, jämförd med artikel 4.3 a, i nämnda direktiv att tillhandahållanden av byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står som redan varit föremål för en ”första inflyttning” är undantagna från skatteplikt. Såsom generaladvokaten påpekat i punkt 88 i sitt förslag till avgörande syftar villkoret avseende ”första inflyttning” till att skilja mellan nya byggnader, vars uppförande och försäljning är mervärdesskattepliktig, och gamla byggnader. Detta villkor avgör därmed ”vid vilken tidpunkt byggnaden lämnar tillverkningsprocessen och blir föremål för konsumtion, det vill säga när byggnaden börjar användas av dess ägare eller hyresgäst” (se förslag till rådets sjätte direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ((COM(73) 950 slutlig, av den 20 juni 1973)).

72 Det undantag från skatteplikt som anges i artikel 13 B g i sjätte direktivet avser således tillhandahållanden av fastigheter som skett efter det att deras ägare eller hyresgäster faktiskt har nyttjat dessa fastigheter. Däremot är det första tillhandahållandet av en ny fastighet till den slutliga konsumenten inte undantaget från skatteplikt.

73 Domstolen konstaterar att även om det, såsom erinrats om i punkt 59 ovan, ankommer på den nationella domstolen att kontrollera huruvida det avgörande villkoret, som angetts i punkt 70 ovan, för att ett förfarandemissbruk ska anses föreligga är uppfyllt, kan den första hyresgästens nyttjande av en ny fastighet, beroende på omständigheterna i det enskilda fallet, utgöra en första inflyttning i den mening som avses i artikel 4.3 a i sjätte direktivet.

74 Det framgår emellertid av uppgifterna i begäran om förhandsavgörande att de nya fastigheter som är aktuella i det nationella målet omfattades av två hyresavtal. Dessa hyresavtal ingicks samma dag mellan å ena sidan klagandena i det nationella målet och å andra sidan ett till dem knutet bolag, varigenom fastigheterna skulle hyras ut och därefter genast hyras ut i andra hand. Hyresavtalen sades dessutom upp, genom en ömsesidig överenskommelse, mindre än en månad efter det att de hade ingåtts, innan klagandena i det nationella målet kort tid därefter sålde fastigheterna till tredjemän. Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 94 i sitt förslag till avgörande, förefaller det således som om ägarna eller hyresgästerna till de fastigheter som är aktuella i det nationella målet inte faktiskt nyttjade fastigheterna innan de såldes till tredje män, vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att kontrollera.

75 Mot bakgrund av ovanstående ska den sjunde frågan besvaras enligt följande. Principen om förbud mot förfarandemissbruk ska tolkas så, att tillhandahållanden av fastigheter, såsom de som är aktuella i det nationella målet, kan medföra en skattefördel som strider mot syftet med de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet, för det fall att ägarna eller hyresgästerna till dessa fastigheter inte faktiskt nyttjade fastigheterna innan de såldes till tredje män. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida så är fallet i det nationella målet.

Den åttonde frågan

76 Genom den åttonde frågan söker den hänskjutande domstolen klarhet i huruvida principen om förbud mot förfarandemissbruk ska tolkas så, att den är tillämplig på en situation, såsom den som är aktuell i det nationella målet, som avser en transaktion för tillhandahållanden av fastigheter eventuellt ska undantas från mervärdesskatteplikt.

77 Domstolen erinrar härvidlag om huvudregeln i artikel 2.1 i sjätte direktivet enligt vilken mervärdesskatt ska betalas för varje leverans av varor som sker mot vederlag av en skattskyldig person. Således ska mervärdesskatt, i princip, betalas för ett sådant tillhandahållande av fastigheter som det nu aktuella.

78 Genom ett undantag till huvudregeln anges i artikel 13 B g i sjätte direktivet att medlemsstaterna ska undanta tillhandahållanden av byggnader eller delar därav och den mark på vilken de står från skatteplikt, utom sådana som beskrivs i artikel 4.3 a i direktivet, det vill säga andra tillhandahållanden än de som skett före första inflyttning av den aktuella byggnaden eller delen av byggnaden.

79 Således är det, i princip, endast det första tillhandahållandet av en byggnad eller en del av en byggnad som är mervärdesskattepliktigt, varvid det ska preciseras att rent fiktiva tillhandahållanden, vars huvudsakliga syfte är att erhålla en skattefördel, inte ska beaktas vid fastställandet av vad som utgör det första tillhandahållandet.

80 Mot bakgrund av ovanstående ska den åttonde frågan besvaras enligt följande. Principen om förbud mot förfarandemissbruk ska tolkas så, att den är tillämplig på en situation, såsom den som är aktuell i det nationella målet, som avser en transaktion för tillhandahållande av fastigheter eventuellt ska undantas från mervärdesskatteplikt.

Rättegångskostnader

81 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

1) **Principen om förbud mot förfarandemissbruk ska tolkas så, att den, i avsaknad av nationella bestämmelser som ger denna princip verkan i nationell rätt, kan tillämpas direkt för att vägra att undanta sådan försäljning av fastigheter som den som är aktuell i det nationella målet – som genomfördes innan domen av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121), meddelades – från mervärdesskatteplikt, utan att det strider mot principerna om rättssäkerhet och skydd för berättigade förväntningar.**

2) **Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund ska tolkas så, att för det fall att de transaktioner som är aktuella i det nationella målet ska omkvalificeras enligt principen om förbud mot förfarandemissbruk, kan de transaktioner som inte utgör ett sådant förfarandemissbruk omfattas av mervärdesskatteplikt på grundval av tillämpliga bestämmelser i nationell rätt som ger rätt till en sådan beskattning.**

3) **Principen om förbud mot förfarandemissbruk ska tolkas så, att syftet med hyresavtalen som föregick den försäljning av fastigheter som är aktuell i det nationella målet ska beaktas separat vid fastställandet, mot bakgrund av punkt 75 i domen av den 21 februari 2006, Halifax m.fl. (C-255/02, EU:C:2006:121), av huruvida det huvudsakliga syftet med de transaktioner som är aktuella i det nationella målet var att erhålla en skattefördel.**

4) **Principen om förbud mot förfarandemissbruk ska tolkas så, att tillhandahållanden av fastigheter, såsom de som är aktuella i det nationella målet, kan medföra en skattefördel som strider mot syftet med de relevanta bestämmelserna i sjätte direktivet 77/388/EEG, för det fall att ägarna eller hyresgästerna till dessa fastigheter inte faktiskt nyttjade fastigheterna innan de såldes till tredjemän. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida så är fallet i det nationella målet.**

5) **Principen om förbud mot förfarandemissbruk ska tolkas så, att den är tillämplig på en situation, såsom den som är aktuell i det nationella målet, som avser en transaktion för tillhandahållande av fastigheter eventuellt ska undantas från mervärdesskatteplikt.**

Underskrifter