Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (četrti senat)

z dne 22. novembra 2017*

„Predhodno odločanje – Skupni sistem davka na dodano vrednost (DDV) – Šesta direktiva 77/388/EGS – Člen 4(3)(a) in člen 13B(g) – Oprostitev za dobavo objektov ali njihovih delov ter zemljišč, na katerih stojijo, razen tistih iz člena 4(3)(a) – Načelo prepovedi zlorab – Uporaba, če ne obstajajo nacionalni predpisi za prenos tega načela – Načeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj“

V zadevi C-251/16,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Supreme Court (vrhovno sodišče, Irska) z odločbo z dne 21. aprila 2016, ki je na Sodišče prispela 2. maja 2016, v postopku

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

proti

T. G. Brosnanu,

SODIŠČE (četrti senat),

v sestavi T. von Danwitz (poročevalec), predsednik senata, C. Vajda, E. Juhász, sodnika, K. Jürimäe, sodnica, in C. Lycourgos, sodnik,

generalni pravobranilec: M. Bobek,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 27. aprila 2017,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za E. Cussensa, J. Jenningsa in V. Kingstona D. Lynch in J. O’Malley, solicitors, B. Murray, SC, in F. Mitchell, barristers,

– za Irsko E. Creedon, J. Quaney in A. Joyce, agenti, skupaj z N. Traversom, SC,

– za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z G. Galluzzo, avvocato dello Stato,

* Jezik postopka: angleščina.

– za Evropsko komisijo M. Owsiany-Hornung in R. Lyal, agenta,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 7. septembra 2017

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23, v nadaljevanju: Šesta direktiva) in na načelo prepovedi zlorab na področju davka na dodano vrednost (DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v sporu med E. Cussensom, J. Jenningsom in V. Kingstonom na eni ter T. G. Brosnanom, Inspector of Taxes (davčni inšpektor, Irska) kot zastopnikom Office of the Revenue Commissioners (Urad komisarjev za državne finance, Irska) (v nadaljevanju: davčna uprava) na drugi strani, glede vračila DDV za prodajo nepremičnin.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 V skladu s členom 2(1) Šeste direktive je predmet DDV „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.

4 Člen 4(3) te direktive določa:

„Države članice lahko štejejo za davčnega zavezanca vsakogar, ki priložnostno opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi iz drugega pododstavka člena 9(1), in zlasti eno od naslednjih transakcij:

(a) dobavo objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih stojijo pred prvo uporabo; države članice lahko določijo pogoje uporabe tega kriterija za spremembe objektov in zemljišč, na katerih stojijo.

Države članice lahko namesto kriterija prve uporabe uporabljajo tudi drug kriterij, kot je obdobje od datuma dokončanja objekta do datuma prve dobave ali obdobje od datuma prve uporabe do datuma naslednje dobave, pod pogojem, da ta obdobja niso daljša od petih ali dveh let.

Šteje se, da je ‚objekt‘ vsaka konstrukcija, trajno povezana s tlemi ali v tleh;

[…]“

5 Člen 13B(b) Šeste direktive določa:

„Brez vpliva na druge določbe Skupnosti države članice pod pogoji, ki jih določijo zaradi zagotovitve pravilne in enostavne uporabe takšnih oprostitev in preprečevanja vsakršnih možnih utaj, izogibanj ali zlorab, oprostijo:

[…]

(g) dobave objektov ali delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo, razen tistih iz člena 4(3)(a);“

6 Člen 94 Poslovnika Sodišča določa:

„Poleg besedila vprašanj, ki se Sodišču predložijo v predhodno odločanje, predlog za sprejetje predhodne odločbe vsebuje:

(a) povzetek predmeta spora in upoštevnih dejstev, kakor jih je ugotovilo predložitveno sodišče, ali vsaj navedbo dejanskih okoliščin, na katerih vprašanja temeljijo;

(b) vsebino nacionalnih določb, ki naj bi se uporabile v obravnavani zadevi, in po potrebi upoštevno nacionalno sodno prakso;

(c) razloge, ki so predložitvenemu sodišču vzbudili dvom glede razlage ali veljavnosti nekaterih določb prava Unije, in pojasnitev zveze, ki po mnenju predložitvenega sodišča obstaja med temi določbami in nacionalno zakonodajo, ki jo je treba uporabiti v sporu o glavni stvari.“

Irsko pravo

7 Člen 4(1), (2) in (4) Value Added Tax Act 1972 (zakon o davku na dodano vrednost iz leta 1972) v različici, ki se uporablja v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„1.

(a) Ta člen se uporablja za nepremičnine,
(i) ki jih je zgradila oseba, ki jih dobavi, ali ki so bile zgrajene v njenem imenu […]

[…]

(b) V tem členu izraz ‚pravica‘ v zvezi z nepremičninami pomeni nepremičnine ali pravico na njih, ki je bila, ko je bila vzpostavljena, za najmanj deset let, […] pri čemer sklicevanje na razpolaganje s pravico vključuje sklicevanje na vzpostavitev pravice […][…]

2. […] se za namene tega zakona šteje, da se dobava nepremičnin opravi, če – vendar samo če – oseba, ki ima pravico na nepremičninah, za katere se uporablja ta člen, v zvezi s celotnimi nepremičninami ali katerim koli njihovim delom razpolaga (vključno z odstopom ali prenosom) z navedeno pravico ali pravico, ki iz nje izhaja.

[…]

4. Če oseba, ki ima pravico na nepremičninah, za katere se uporablja ta člen, v zvezi s celotnimi navedenimi nepremičninami ali katerim koli njihovim delom prenese pravico, ki izhaja iz navedene pravice v takih okoliščinah, da glede prenesene pravice obdrži pravico do vrnitve, se […] šteje, da je v zvezi s tako ohranjeno pravico do vrnitve opravila ‚samodobavo‘ nepremičnin oziroma njihovega dela za namen, ki ni namen njene dejavnosti.“

8 Člen 4(6)(a) tega zakona določa, da se DDV med drugim ne obračuna za dobavo nepremičnin:

„v zvezi s katerimi pravica v korist osebe, ki opravi dobavo, do odbitka na podlagi člena 12 v zvezi z vsakim naloženim ali plačanim DDV na dobavo ali gradnjo nepremičnin ni nastala ali […] ne bi nastala […]“.

9 Člen 4(9) navedenega zakona določa:

„Kadar zaradi razpolaganja s pravicami na nepremičninah nastane obveznost obračuna DDV in če te nepremičnine niso bile zgrajene od datuma razpolaganja s to pravico (v nadaljevanju: tega odstavka: obdavčljiva pravica), se vsako razpolaganje s pravico na teh nepremičninah po tem datumu od osebe, ki ni oseba, ki je pridobila obdavčljivo pravico, za namene tega zakona šteje za dobavo nepremičnin, za katero se uporablja odstavek 6 tega člena.“

10 Člen 10(9) zakona o DDV se nanaša na vrednotenje zneska, na katerega se naloži DDV glede dobav nepremičnin in storitev v zvezi z gradnjo nepremičnin. Ta člen 10(9)(a) in (b) določa:

„(a) […] [V]rednost katere koli pravice na nepremičnini, s katero se razpolaga z dobavo je vključena v ceni.

(b) Vrednost katere koli pravice na nepremičninah je običajna cena take pravice na prostem trgu.“

11 V skladu s členom 19(2)(b) Value Added Tax Regulations 1979 (uredba o davku na dodano vrednost iz leta 1979), ki izvaja ta člen 10(9), se ne upošteva vrednost pravice do vrnitve, ki jo cedent ohrani pri razpolaganju s pravico, ki izhaja iz pravice na nepremičninah, če je v skladu s pogodbo o razpolaganju pravica prenesena za dvajset let ali več.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

12 Pritožniki v postopku v glavni stvari so bili solastniki območja v razvoju v mestu Baltimore na Irskem, na katerem so zgradili petnajst počitniških hišic, namenjenih za prodajo.

13 Pred to prodajo so marca in aprila 2002 opravili več predhodnih transakcij s povezano družbo, in sicer z družbo Shamrock Estates Limited. Pritožniki so 8. marca 2002 sklenili najemni pogodbi s to družbo, in sicer, prvič, najemno pogodbo, na podlagi katere so ji te nepremičnine dali v najem za dvajset let in en mesec od tega datuma (v nadaljevanju: dolgoročni najem), in drugič, najemno pogodbo, ki je določala, da družba Shamrock Estates te nepremičnine za dve leti prepusti v ponovni najem pritožnikom v postopku v glavni stvari.

14 Obe najemni pogodbi sta 3. aprila 2002 prenehali veljati na podlagi sporazumne odpovedi vseh najemnikov, zato so pritožniki v postopku v glavni stvari spet pridobili v celoti lastninsko pravico in posest nad nepremičninami v postopku v glavni stvari.

15 Maja 2002 so pritožniki v postopku v glavni stvari prodali vse nepremičnine tretjim osebam, ki so na njih v celoti pridobili lastninsko pravico in posest.

16 Iz predložitvene odločbe izhaja, da v skladu s členom 4(9) zakona o DDV za to prodajo ni bil obračunan noben DDV, saj so bile nepremičnine v postopku v glavni stvari prej predmet prve dobave, na katero je bil v okviru dolgoročnega najema obračunan DDV. Nacionalna ureditev v postopku v glavni stvari določa, da se DDV obračuna le za dolgoročni najem.

17 Davčna uprava je z odločbo o odmeri davka z dne 27. avgusta 2004 od pritožnikov v postopku v glavni stvari zahtevala plačilo dodatnega DDV iz naslova prodaje nepremičnin, ki je bila opravljena maja 2002. Ta uprava je namreč menila, da so najemne pogodbe v postopku v glavni stvari, ki so določale najem in ponovni najem teh nepremičnin, pomenile prvo dobavo, ki je bila ustvarjena umetno, da se izogne obdavčitvi poznejše prodaje, torej je bila to dobava, ki se je ne bi smelo upoštevati pri določitvi DDV.

18 Pritožniki v postopku v glavni stvari so vložili pritožbo zoper odločbo o odmeri davka z dne 27. avgusta 2004 pri Appeal Commissioner (komisar za pritožbe, Irska), ki je bila zavrnjena.

19 Circuit Court v Corku (okrožno sodišče v Corku, Irska) je sicer zavrnilo tožbo, ki so jo pritožniki v postopku v glavni stvari vložili zoper zavrnilno odločbo, ki jo je izdal Appeal Commissioner (komisar za pritožbe), je pa to sodišče na zahtevo teh pritožnikov nekatera vprašanja predložilo High Court (višje sodišče, Irska) in se pri tem sklicevalo na ugotovitev, da najemni pogodbi v postopku v glavni stvari nista izkazovali resničnega položaja na trgu in sta bili sklenjeni za znižanje zneska DDV, ki je bil dolgovan v okviru prodaje nepremičnin v postopku v glavni stvari.

20 High Court (višje sodišče) je v odgovor na ta vprašanja odločilo, da ti najemni pogodbi nista izkazovali resničnega položaja na trgu, zato sta pomenili zlorabo v skladu s sodbo z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, v nadaljevanju: sodba Halifax, EU:C:2006:121). Poleg tega je menilo, da je načelo prepovedi zlorabe, kot izhaja iz sodne prakse iz sodbe Halifax, splošno in zahteva, da nacionalna sodišča ponovno opredelijo zlorabo, kot je v resnici obstajala, čeprav nacionalna zakonodaja za prenos tega načela ne obstaja.

21 Pritožniki v postopku v glavni stvari so pri Supreme Court (vrhovno sodišče, Irska) vložili pritožbo zoper sodbo High Court (višje sodišče). Trdijo, da če ne obstaja nacionalno pravilo za prenos načela prepovedi zlorab, se tega načela ne more uveljavljati zoper njih, da se jim zavrne pravica do oprostitve plačila DDV za prodajo nepremičnin v postopku v glavni stvari, ki izhaja iz člena 4(9) zakona o DDV. Taka uporaba navedenega načela bi posegla v načeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj.

22 Trdijo tudi, da transakcije v postopku v glavni stvari ne pomenijo zlorabe pravice v smislu sodne prakse Sodišča, ki izhaja iz sodbe Halifax, saj te transakcije po njihovem mnenju niso formalno upoštevale določb Šeste direktive oziroma nacionalnih določb, s katerimi je bila ta direktiva prenesena, saj so te transakcije temeljile na členu 4(9) zakona o DDV, ki, kot menijo pritožniki, ni združljiv s to direktivo. Poleg tega cilj teh transakcij, in sicer prenos nepremičnin v postopku v glavni stvari na davčno učinkovit način, ni nasprotoval ciljem Šeste direktive. Davčna uprava tem trditvam nasprotuje.

23 Predložitveno sodišče meni, da je vezano na ugotovitve Circuit Court iz Corka (okrožno sodišče iz Corka), ki so bile navedene v točki 19 te sodbe. Pojasnjuje, da v okviru postopka v glavni stvari davčna uprava ni trdila, da so pritožniki v postopku v glavni stvari goljufali in tudi ni dokazala, da obstajajo nacionalna pravila, ki naj bi določala, da naj se ne upošteva transakcij, ki pomenijo zlorabo.

24 V teh okoliščinah je Supreme Court (vrhovno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali načelo zlorabe pravic, za katero je bilo v sodbi [Halifax], priznano, da se uporablja na področju DDV, neposredno učinkuje proti posamezniku – če ne obstaja nacionalni zakonodajni ali sodni ukrep, s katerim se uveljavlja to načelo – v okoliščinah, v katerih bi tako kot v obravnavani zadevi ponovna opredelitev predprodajnih transakcij in prodajnih transakcij (v nadaljevanju: skupaj: transakcije pritožnikov), za katero si prizadeva [davčna uprava], povzročila obveznost pritožnikov za plačilo DDV, če ob pravilni uporabi določb nacionalne zakonodaje, veljavne v času, upoštevnem za transakcije pritožnikov, taka obveznost ni nastala?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje, da načelo zlorabe pravic neposredno učinkuje proti posamezniku, tudi če ni nacionalnega zakonodajnega ali sodnega ukrepa, s katerim se uveljavlja to načelo, ali je bilo načelo dovolj jasno in natančno, da ga je mogoče uporabiti za transakcije pritožnikov, ki so bile opravljene pred izdajo sodbe Halifax, in to zlasti ob upoštevanju načel pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj pritožnikov?

3. Če se načelo zlorabe pravic uporablja za transakcije pritožnikov tako, da jih je treba ponovno opredeliti,
   (a) kateri je pravni mehanizem, prek katerega se odmeri in pobere DDV, ki je dolgovan na podlagi transakcij pritožnikov, glede na to, da v skladu z nacionalnim pravom DDV ni dolgovan in ga ni treba odmeriti ali pobrati, in

(b) kako naj nacionalna sodišča naložijo tako obveznost?

4. Ali bi moralo nacionalno sodišče pri ugotavljanju, ali je bil poglavitni cilj transakcij pritožnikov doseči davčno ugodnost, upoštevati predprodajne transakcije (za katere se je ugotovilo, da so bile opravljene izključno iz davčnih razlogov) ali pa je treba upoštevati cilj transakcij pritožnikov kot celote?

5. Ali je treba člen 4(9) zakona o davku na dodano vrednost šteti za nacionalno zakonodajo, s katero se prenaša Šesta direktiva, čeprav ni združljiv z zakonodajno določbo iz člena 4(3) Šeste direktive, ob pravilni uporabi katere bi bili pritožniki v zvezi z dobavo nepremičnin pred njihovo prvo uporabo obravnavani kot davčni zavezanci, čeprav je pred tem prišlo do prejšnjega razpolaganja, v zvezi s katerim je nastala obveznost obračuna davka?

6. Če člen 4(9) [zakona o DDV] ni združljiv s Šesto direktivo, ali so pritožniki s sklicevanjem na ta odstavek zlorabili pravice v nasprotju z načeli, priznanimi v sodbi Halifax?

7. Podredno, če člen 4(9) [zakona o DDV] ni nezdružljiv s Šesto direktivo, ali so bili pritožniki deležni davčne ugodnosti, ki je v nasprotju z namenom te direktive in/ali člena 4?

8. Tudi če člena 4(9) zakona o DDV ni treba obravnavati, kot da se z njim prenaša Šesta direktiva, ali se za sporne transakcije kljub temu uporablja načelo zlorabe pravic, kot je bilo vzpostavljeno s sodbo Halifax s sklicevanjem na merila, ki jih je Sodišče določilo v zadevi Halifax?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in drugo vprašanje

25 Predložitveno sodišče s prvim in drugim vprašanjem, ki ju je treba preučiti skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba načelo prepovedi zlorabe razlagati tako, da se lahko ne glede na nacionalni ukrep, s katerim se ustvari učinek v notranjem pravnem redu, neposredno uporablja za zavrnitev oprostitve plačila DDV za prodajo nepremičnin, kakršne so te v postopku v glavni stvari. Ker so bile transakcije v postopku v glavni stvari opravljene pred izdajo sodbe Halifax, se to sodišče sprašuje tudi, ali je ta uporaba načela prepovedi zlorab za te transakcije v skladu z načeloma pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj, in zlasti, ali je mogoče šteti, da je to načelo dovolj jasno in natančno.

26 Uvodoma je treba ugotoviti, da so v teh vprašanjih izrazi, ki nakazujejo na sodno prakso v zvezi z neposrednim učinkom direktiv. Iz te sodne prakse izhaja, da se določbe direktive, ki so s stališča njihove vsebine brezpogojne in dovolj natančne, lahko neposredno uveljavljajo zoper državo, ne morejo pa same ustvarjati obveznosti za posameznika in se torej kot take ne morejo uveljavljati zoper to osebo pred nacionalnim sodiščem (glej v tem smislu med drugim sodbo z dne 12. decembra 2013, Portgás, C-425/12, EU:C:2013:829, točki 18 in 22 ter navedena sodna praksa). Obveznosti, ki izhajajo iz direktive, morajo biti torej – da se jih lahko uveljavlja zoper posameznika – prenesene v nacionalno pravo.

27 Navesti pa je treba, da načelo prepovedi zlorab, kakor ga je na področju DDV uporabljala sodna praksa v sodbi Halifax, ni pravilo, ki ga določa direktiva, ampak ima podlago v ustaljeni sodni praksi, navedeni v točkah 68 in 69 te sodbe, v skladu s katero, prvič, se posamezniki ne morejo sklicevati na predpise Unije za namen goljufije ali zlorabe (glej med drugim sodbe z dne 12. maja 1998, Kefalas in drugi, C-367/96, EU:C:1998:222, točka 20; z dne 23. marca 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, točka 33, in z dne 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, točka 32), in drugič, uporabe predpisov prava Unije ni mogoče razširiti tako, da bi zajemala zlorabe gospodarskih subjektov (glej

v tem smislu med drugim sodbe z dne 11. oktobra 1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148, točka 21; z dne 3. marca 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, točka 21, in z dne 14. decembra 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, točka 51).

28 Sodišče je v točkah 70 in 71 sodbe Halifax sicer odločilo, da se načelo prepovedi zlorab nanaša tudi na področje DDV in poudarilo, da je preprečevanje davčnih utaj, davčnega izogibanja in morebitnih zlorab cilj, ki se z Direktivo 2006/112 priznava in spodbuja, vendar iz tega ne izhaja, da se za uporabo tega načela na tem področju zahteva prenos, kot se to zahteva za določbe te direktive.

29 Poleg tega je treba na eni strani poudariti, da je bila sodna praksa, navedena v točki 27 te sodbe, izdana na različnih področjih prava Unije, kot med drugim na področju prava družb (sodbi z dne 12. maja 1998, Kefalas in drugi, C-367/96, EU:C:1998:222, in z dne 23. marca 2000, Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150), skupne kmetijske politike (sodbe z dne 11. oktobra 1977, Cremer, 125/76, EU:C:1977:148; z dne 3. marca 1993, General Milk Products, C-8/92, EU:C:1993:82, in z dne 14. decembra 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695) in na področju DDV (sodba z dne 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128).

30 Na drugi strani iz sodne prakse Sodišča izhaja, da uporaba načela prepovedi zlorab za pravice in ugodnosti, ki so predpisane s pravom Unije, ni odvisna od tega, ali imajo te pravice in ugodnosti podlago v Pogodbah (glej glede temeljnih svoboščin med drugim sodbi z dne 3. decembra 1974, van Binsbergen, 33/74, EU:C:1974:131, točka 13, in z dne 9. marca 1999, Centros, C-212/97, EU:C:1999:126, točka 24), v uredbi (sodbi z dne 6. aprila 2006, Agip Petroli, C-456/04, EU:C:2006:241, točki 19 in 20, in z dne 13. marca 2014, SICES in drugi, C-155/13, EU:C:2014:145, točki 29 in 30) ali v direktivi (glej na področju DDV med drugim sodbi z dne 3. marca 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, točka 32; Halifax, točki 68 in 69, in z dne 13. marca 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, točka 40). To načelo ima očitno drugačno naravo kot pravice in ugodnosti, za katere se uporablja.

31 Načelo prepovedi zlorab, kakor ga za področje DDV uporablja sodna praksa, ki izhaja iz sodbe Halifax, ima torej splošni pomen, ki je po naravi stvari značilen za splošna načela prava Unije (glej po analogiji sodbo z dne 15. oktobra 2009, Audiolux in drugi, C-101/08, EU:C:2009:626, točka 50).

32 Dodati je treba tudi, da iz sodne prakse Sodišča izhaja, da je zavrnitev pravice ali ugodnosti zaradi zlorabe ali goljufije zgolj posledica ugotovitve, da v primeru zlorabe ali goljufije zahtevani objektivni pogoji za pridobitev želene ugodnosti v resnici niso bili izpolnjeni in da se zato za tako zavrnitev ne zahteva posebna pravna podlaga (glej v tem smislu sodbi z dne 14. decembra 2000, Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, točka 56; Halifax, točka 93, in z dne 4. junija 2009, Pometon, C-158/08, EU:C:2009:349, točka 28).

33 Zato se načelo prepovedi zlorab lahko uporabi zoper davčnega zavezanca, da se mu zavrne ugodnost, med drugim, pravice do oprostitve plačila DDV, tudi če ne obstajajo predpisi nacionalnega prava, ki določajo tako zavrnitev (glej v tem smislu sodbo z dne 18. decembra 2014, Schoenimport ‚Italmoda' Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 62).

34 V nasprotju s tem, kar trdijo pritožniki v postopku v glavni stvari, okoliščina, da naj bi se položaj, v katerem je bila izdana v prejšnji točki navedena sodba, nanašal na primere goljufije, ne dopušča ugotovitve, da se ta sodna praksa nanaša le na te primere in ne na primere zlorabe. Kot namreč izhaja zlasti iz točk 56 in 57 sodbe z dne 18. decembra 2014, Schoenimport ‚Italmoda' Mariano Previti in drugi (C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455), se je Sodišče, da je prišlo do ugotovitve, navedene v prejšnji točki, oprlo na ustaljeno sodno prakso, navedeno v točkah 27 in 32 te sodbe, ki se nanaša na primere goljufije in na položaje, pri katerih je šlo za zlorabe.

35 Sodna praksa, ki jo pritožniki v postopku v glavni stvari navajajo v pisnih stališčih, ki so bila predložena Sodišču, prav tako ne more omajati ugotovitve iz točke 33 te sodbe.

36 Namreč, čeprav je Sodišče v točkah 87, 90 in 91 sodbe Halifax presodilo, da morajo ob neobstoju določbe Šeste direktive glede vprašanja vračila DDV države članice določiti pogoje, v skladu s katerimi lahko davčna uprava naknadno zahteva vračilo DDV, kadar je bila ugotovljena zloraba, vseeno ni odločilo o pogojih uporabe načela prepovedi zlorab, ampak le glede postopkovnih pravil za vračilo DDV, ki jih morajo nacionalni organi upoštevati, potem ko v skladu s tem načelom ugotovijo, da je šlo za zlorabo.

37 Sodbi z dne 13. februarja 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), in z dne 12. februarja 2015, Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89), na kateri se pritožniki v postopku v glavni stvari glede tega sklicujejo, se, kot sodna praksa iz sodbe Halifax, ki je navedena v prejšnji točki, prav tako nanašata na postopkovna pravila za izvajanje tega načela, ker obravnavata možnost oziroma obveznost nacionalnega sodišča, da po uradni dolžnosti opravlja nadzor glede obstoja davčne utaje (sodba z dne 13. februarja 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, točka 39), in možnost, da se za uporabo nacionalnih pravil za preprečevanje zlorab pravice in goljufij določi predhodni postopek, v katerem se med drugim opravi zaslišanje zadevne osebe (sodba z dne 12. februarja 2015, Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, točka 34).

38 Nazadnje, glede sodbe z dne 5. julija 2007, Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), iz točk 38 in 48 te sodbe izhaja, da Sodišče ni odločalo o pogojih uporabe načela prepovedi zlorab, ampak o pogojih uporabe posebne določbe iz direktive, na podlagi katere lahko države članice zavrnejo oprostitev, ki jo določa ta direktiva, če je glavni cilj oziroma eden od glavnih ciljev zadevne transakcije goljufija ali davčna utaja. Čeprav je Sodišče v točki 48 te sodbe poudarilo obstoj pravil nacionalnega prava glede zlorabe pravic, goljufij ali davčnih utaj, ki jih je mogoče enotno razlagati, se ta sodna praksa nanaša na zadevno določbo sekundarnega prava in se torej ne uporablja za splošno načelo prepovedi zlorabe pravic.

39 Predložitveno sodišče se sprašuje tudi glede tega, ali je uporaba načela prepovedi zlorabe pravic, kakor izhaja iz sodbe Halifax, za transakcije v postopku v glavni stvari, ki so bile opravljene pred izdajo te sodbe, v skladu z načeloma pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj.

40 Taka uporaba prava Unije je v skladu z načeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj (glej v tem smislu sodbi z dne 22. januarja 2015, Balazs, C-401/13 in C-432/13, EU:C:2015:26, točki 49 in 50 in navedena sodna praksa, in z dne 19. aprila 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, točke od 38 do 40).

41 Tako se z razlago prava Unije, ki jo Sodišče navaja v okviru izvajanja pristojnosti iz člena 267 PDEU, po potrebi pojasnjujeta in natančneje določata pomen in področje uporabe tega prava, kot se morata ali bi se morala razumeti in uporabljati od začetka njegove veljavnosti. Iz tega izhaja, da mora sodišče, razen v izjemnih okoliščinah, katerih obstoj v tem primeru se sploh ni zatrjeval, tako razlagano pravo Unije uporabiti za pravna razmerja, ki so nastala pred izdajo sodbe, s katero je bilo odločeno o predlogu za razlago, če so sicer pogoji, ki dopuščajo, da se pred pristojnimi sodišči predloži spor v zvezi z uporabo tega prava, izpolnjeni (glej med drugim sodbi z dne 29. septembra 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, točki 44 in 45 in navedena sodna praksa, in z dne 19. aprila 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, točka 40).

42 Poleg tega je treba navesti, da v sodbi Halifax Sodišče ni časovno omejilo razlage glede načela prepovedi zlorab na področju DDV. Taka omejitev pa se lahko dovoli le v isti sodbi, s katero odloči o zahtevani razlagi, saj taka zahteva zagotavlja enakost obravnavanja držav članic in drugih zadevnih oseb ter izpolnjuje zahteve, ki izhajajo iz načela pravne varnosti (glej v tem smislu sodbi z dne 6. marca 2007, Meilicke in drugi, C-292/04, EU:C:2007:132, točka 36, in z dne 23. oktobra 2012, Nelson in drugi, C-581/10 in C-629/10, EU:C:2012:657, točka 91).

43 Poleg tega glede vprašanja, ali se pritožniki v postopku v glavni stvari, lahko sklicujejo na načeli pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj za izpodbijanje zavrnitve oprostitve plačila DDV, ki je bila zanje določena, iz ustaljene sodne prakse izhaja, da se davčni zavezanec, ki je z zlorabo ali goljufijo

ustvaril pogoje za pridobitev pravice, pri izpodbijanju zavrnitve dodelitve zadevne pravice na podlagi načela prepovedi zlorab ne sme sklicevati na ti načeli (glej v tem smislu sodbi z dne 8. junija 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, točka 38; Halifax, točka 84, in z dne 18. decembra 2014, Schoenimport ‚Italmoda' Mariano Previti in drugi, C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 60).

44 Glede na te ugotovitve je treba na prvo in drugo vprašanje odgovoriti, da je treba načelo prepovedi zlorab razlagati tako, da se lahko ne glede na nacionalni ukrep, s katerim se to načelo prenese v notranji pravni red, neposredno uporablja za zavrnitev oprostitve DDV za prodajo nepremičnin, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki je bila opravljena pred izdajo sodbe Halifax, kar ni v nasprotju z načeloma pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj.

Tretje vprašanje

45 S tretjim vprašanjem predložitveno sodišče želi v bistvu izvedeti, kako je treba razlagati Šesto direktivo, da se določi – če bi bilo treba transakcije v postopku v glavni stvari ponovno opredeliti v skladu z načelom prepovedi zlorab – na kateri pravni podlagi je mogoče za transakcije, ki ne pomenijo zlorabe, naložiti DDV.

46 Spomniti je treba, da kadar se ugotovi obstoj zlorabe, je treba transakcije, vpletene v zlorabo, ponovno opredeliti, tako da se vzpostavi položaj, kot bi obstajal, če ne bi bilo transakcij, ki pomenijo navedeno zlorabo. Vendar nova opredelitev ne sme presegati tistega, kar je nujno za pravilno odmero DDV in preprečevanje davčnih utaj (glej v tem smislu sodbi Halifax, točke 92, 94 in 98, in z dne 22. decembra 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, točki 48 in 52).

47 Iz te sodne prakse izhaja, da uporaba načela prepovedi zlorab na podlagi DDV zahteva najprej, da se določi položaj, kot bi obstajal, če ne bi bilo transakcij, ki pomenijo navedeno zlorabo, in da se nato ta ponovno opredeljen položaj presoja glede na določbe nacionalnega prava in Šeste direktive.

48 Načelo prepovedi zlorab torej v bistvu zavezuje nacionalne organe, da za zadevne transakcije uporabijo upoštevno ureditev na področju DDV s tem, da ne upoštevajo tistih transakcij, ki pomenijo zlorabo.

49 Če bi predložitveno sodišče v tem primeru ugotovilo, da najemne pogodbe, ki so obstajale pred prodajo zadevnih nepremičnin, pomenijo zlorabo, bi morala biti morebitna naložitev plačila DDV za to prodajo utemeljena z upoštevnimi določbami nacionalne ureditve, ki določa to obdavčenje. Šesta direktiva sama namreč ne more ustvarjati obveznosti za posameznika in je ni mogoče uveljavljati kot takšne zoper tako osebo pred nacionalnim sodiščem (glej v tem smislu sodbo z dne 21. septembra 2017, DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, točka 41 in navedena sodna praksa).

50 Zato bi moralo predložitveno sodišče, če bi bilo tako, preveriti, kot izhaja iz skladnih navedb, ki sta jih na obravnavi na Sodišču podali Irska in Evropska komisija, ali je bil za prodajo nepremičnin v postopku v glavni stvari obračunan DDV na podlagi člena 4(1) in (2) zakona o DDV, kar bi bila torej pravna podlaga za obdavčitev te prodaje.

51 Zato je treba na tretje vprašanje odgovoriti, da je treba Šesto direktivo razlagati tako, da če bi bilo treba transakcije v postopku v glavni stvari ponovno opredeliti v skladu z načelom prepovedi zlorab, je za tiste transakcije, ki ne pomenijo zlorabe, mogoče naložiti DDV na podlagi upoštevnih predpisov nacionalne ureditve, ki to obdavčitev določa.

Četrto vprašanje

52 S četrtim vprašanjem predložitveno sodišče želi v bistvu izvedeti, ali je treba načelo prepovedi zlorab razlagati tako, da je treba pri ugotavljanju – na podlagi točke 75 sodbe Halifax – ali je glavni cilj transakcij v postopku v glavni stvari pridobitev davčne ugodnosti, upoštevati posebej cilj najemnih pogodb, ki so obstajale pred prodajo nepremičnin v postopku v glavni stvari, oziroma skupni cilj vseh teh najemnih in prodajnih pogodb.

53 V zvezi s tem je treba najprej poudariti, da v nasprotju s tem, kar trdijo pritožniki v pisnih stališčih, ki so jih predložili Sodišču, sodna praksa v zvezi s sodbo Halifax ne zahteva, da se dokaže, da je davčna ugodnost edini cilj zadevnih transakcij. Čeprav transakcije, ki sledijo le temu cilju, lahko izpolnjujejo zahtevo, ki izhaja iz te sodne prakse, je Sodišče v točki 45 sodbe z dne 21. februarja 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), pojasnilo, da to velja tudi, kadar je iskanje davčne ugodnosti edini cilj zadevnih transakcij.

54 Glede presoje tega cilja v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, je treba navesti, da so, glede na navedbe iz predložitvene odločbe, transakcije v postopku v glavni stvari sestavljene iz več pogodb, ki se nanašajo na iste nepremičnine in so sklenjene med različnimi osebami, in sicer najemni pogodbi med pritožniki v postopku v glavni stvari in družbo Shamrock Estates ter, po prenehanju teh pogodb, prodaja teh nepremičnih tretjim osebam.

55 Iz člena 2 Šeste direktive izhaja, da je treba vsako storitev navadno šteti za samostojno in neodvisno storitev (sodbi z dne 21. februarja 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, točka 50 in navedena sodna praksa, in z dne 27. septembra 2012, Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, točka 14).

56 Kadar mora sodišče pojasniti preučitev za določitev bistvenega cilja zadevnih transakcij, upošteva le cilj transakcije oziroma transakcij, katerih zlorabo mora preučiti, in ne cilja storitev, ki zaradi teh prvih transakcij formalno izpolnjujejo pogoje za pridobitev davčne ugodnosti (glej med drugim sodbi z dne 22. decembra 2010, Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, točke od 10 do 15 in 31, in z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točke 20 in od 43 do 45).

57 Iz sodne prakse Sodišča izhaja tudi, da uporaba načela prepovedi zlorab vodi le k izločitvi transakcij, ki pomenijo zlorabo, medtem ko je treba za storitve, ki ne pomenijo zlorabe, uporabiti upoštevne določbe na področju DDV (sodba Halifax, točke od 94 do 97). To ločeno obravnavanje transakcij, ki pomenijo zlorabo, zahteva, da se tudi njihov cilj presoja ločeno.

58 Zato je treba za določitev, ali je bil cilj najemnih pogodb, ki so obstajale pred prodajo nepremičnin iz postopka v glavni stvari, v glavnem pridobitev davčne ugodnosti, posebej upoštevati cilj teh najemnih pogodb.

59 Predložitveno sodišče je pristojno za to, da v skladu s pravili dokazovanja nacionalnega prava, če to ne ogroža učinkovitosti prava Unije, preveri, ali so v sporu o glavni stvari podani elementi zlorabe. Vendar lahko Sodišče, ko odloča o vprašanju za predhodno odločanje, po potrebi poda pojasnila, ki nacionalno sodišče usmerjajo pri njegovi presoji (glej med drugim sodbi Halifax, točki 76 in 77, in z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, točka 34).

60 Da se določi vsebina in resnični pomen najemnih pogodb iz postopka v glavni stvari, lahko predložitveno sodišče med drugim upošteva popolnoma umeten značaj zadevnih transakcij in pravne, ekonomske in/ali osebne povezave med zadevnimi subjekti (glej v tem smislu sodbo Halifax, točki 75 in 81). Na podlagi teh elementov je mogoče dokazati, da je pridobitev davčne ugodnosti bistveni zasledovani cilj, kljub morebitnemu obstoju drugih gospodarskih ciljev (sodba z dne 21. februarja 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, točka 62).

61 V tem primeru najemni pogodbi iz postopka v glavni stvari glede na navedbe iz predložitvene odločbe, nista izkazovali resničnega položaja na trgu in sta bili sklenjeni med pritožniki v postopku v glavni stvari ter z njimi povezano družbo, zato da bi se zmanjšala obdavčitev z DDV za prodajo nepremičnin v postopku v glavni stvari, ki so jo nameravali opraviti pozneje. Glede okoliščine, da se je s tema najemnima pogodbama, kot so pritožniki v postopku v glavni stvari navedli pred Sodiščem, to prodajo z davčnega stališča nameravalo učinkoviteje opraviti, je ta cilj mogoče šteti le kot cilj pridobitve davčne ugodnosti, saj je bil iskani učinek uresničen prav z znižanjem davčnega bremena.

62 Glede na zgoraj navedeno je treba na četrto vprašanje odgovoriti, da je treba načelo prepovedi zlorabe razlagati tako, da je treba za ugotovitev – na podlagi točke 75 sodbe Halifax – ali je bistveni cilj transakcij v postopku v glavni stvari pridobitev davčne ugodnosti, posebej upoštevati cilj najemnih pogodb, ki sta obstajali pred prodajo nepremičnin v postopku v glavni stvari.

Peto in šesto vprašanje

63 Peto in šesto vprašanje temeljita na predpostavki, da člen 4(9) zakona o DDV ni v skladu s Šesto direktivo.

64 V zvezi s tem je treba spomniti, da v okviru sodelovanja med Sodiščem in nacionalnimi sodišči, ki ga določa člen 267 PDEU, nujnost razlage prava Unije, ki je koristna za nacionalno sodišče, zahteva, da navedeno sodišče natančno upošteva zahteve v zvezi z vsebino predloga za sprejetje predhodne odločbe, ki so izrecno navedene v členu 94 Poslovnika, ki naj bi ga predložitveno sodišče poznalo (glej v tem smislu sodbi z dne 5. julija 2016, Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, točki 18 in 19 in navedena sodna praksa, in z dne 27. oktobra 2016, Audace in drugi, C-114/15, EU:C:2016:813, točka 35).

65 Predložitvena odločba mora torej, kot določa člen 94(c) Poslovnika, nujno vsebovati razloge, ki so predložitvenemu sodišču vzbudili dvom o razlagi ali veljavnosti nekaterih določb prava Unije, in pojasnitev zveze, ki po mnenju predložitvenega sodišča obstaja med temi določbami in nacionalno zakonodajo, ki jo je treba uporabiti v sporu o glavni stvari.

66 Glede petega in šestega vprašanja predložitvena odločba ne izpolnjuje teh zahtev.

67 Predložitvena odločba namreč ne pojasnjuje razlogov, iz katerih je predložitveno sodišče lahko podvomilo o skladnosti člena 4(9) zakona o DDV s Šesto direktivo, ampak le navaja predloge strank v postopku v glavni stvari glede tega. Med drugim ne pojasnjuje povezave, ki lahko obstaja med to neskladnostjo in sporom o glavni stvari. Tako iz te odločbe ni razvidno, v čem bi morebitna neskladnost, po mnenju tega sodišča, pomenila, da za člen 4(9) zakona o DDV ni mogoče šteti, da je z njim prenesena ta direktiva, niti ni mogoče določiti vpliva, ki bi ga ta ugotovitev, prav tako po mnenju tega sodišča, lahko imela na uporabo sodne prakse iz sodbe Halifax glede načela prepovedi zlorab.

68 Glede na zgornje preudarke je treba ugotoviti, da peto in šesto vprašanje nista dopustni.

Sedmo vprašanje

69 Predložitveno sodišče s sedmim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba načelo prepovedi zlorab razlagati tako, da se z dobavami nepremičnin, kakršne so te v postopku v glavni stvari, pridobi davčna ugodnost, ki je v nasprotju s ciljem upoštevnih določb Šeste direktive.

70 V zvezi s tem je treba spomniti, da je, prvič, Sodišče v točki 74 sodbe Halifax odločilo, da na področju DDV ugotovitev o obstoju zlorabe zahteva, da je rezultat spornih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki ga zadevne določbe uresničujejo, čeprav so bili pogoji, določeni s temi določbami Šeste direktive in nacionalne zakonodaje, ki prenaša to direktivo, formalno izpolnjeni.

71 Drugič, člen 13B(g) te direktive skupaj s členom 4(3)(a) te direktive določa oprostitev za dobave objektov ali njihovih delov ter zemljišč, na katerih stojijo, ki so že bili „prvič uporabljeni“. Kot je generalni pravobranilec navedel v točki 88 sklepnih predlogov, se z merilom „prve uporabe“ razlikuje med novimi stavbami, katerih gradnja in trženje morata biti obdavčena z DDV, in starimi stavbami. Zato to merilo določa „trenutek, ko stavba preneha biti del proizvodnega procesa in postane predmet potrošnje, to je, ko jo začne uporabljati lastnik ali najemnik“ (glej predlog Šeste direktive Sveta o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih; Skupni sistem davka na dodano vrednost (COM(73) 950 final, z dne 20. junija 1973)).

72 Oprostitev iz člena 13, B(g) Šeste direktive se tako nanaša na dobavo nepremičnin po tem, ko je te nepremičnine dejansko uporabil njihov lastnik ali najemnik. Za prvo dobavo nove nepremičnine končnemu potrošniku pa oprostitev ne velja.

73 Čeprav mora nacionalno sodišče, kot je bilo navedeno v točki 58 te sodbe, preveriti obstoj elementa zlorabe iz točke 70 te sodbe v okviru spora o glavni stvari, je treba navesti, da dejstvo, da prvi najemnik uporabi novo nepremičnino, seveda glede na okoliščine primera, lahko pomeni prvo uporabo v smislu člena 4(3)(a) Šeste direktive.

74 Vendar pa so bile glede na navedbe iz predložitvene odločbe nove nepremičnine v postopku v glavni stvari že predmet dveh najemnih pogodb. Ti najemni pogodbi sta bili istega dne sklenjeni med pritožniki v postopku v glavni stvari in z njimi povezano družbo ter sta določali najem in takojšen ponovni najem teh nepremičnin. Poleg tega sta ti najemni pogodbi sporazumno prenehali manj kot mesec dni po tem, ko sta bili sklenjeni, nato pa so pritožniki v postopku v glavni stvari navedene nepremičnine le malo po tem prodali tretjim kupcem. Očitno je, kot je generalni pravobranilec navedel v točki 94 sklepnih predlogov, da nepremičnin v postopku v glavni stvari, preden so bile prodane tretjim kupcem, njihov lastnik oziroma njihov najemnik dejansko še ni uporabil, kar pa mora preveriti predložitveno sodišče.

75 Glede na zgoraj navedeno je treba na sedmo vprašanje odgovoriti, da je treba načelo prepovedi zlorab razlagati tako, da se z dobavami nepremičnin, kakršne so te v postopku v glavni stvari, lahko pridobi davčna ugodnost, ki nasprotuje cilju upoštevnih določb Šeste direktive, če teh nepremičnin, preden so bile prodane tretjim kupcem, njihov lastnik ali njihov najemnik dejansko še ni uporabil. Predložitveno sodišče mora ugotoviti, ali gre v sporu o glavni stvari za tak primer.

Osmo vprašanje

76 Predložitveno sodišče z osmim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba načelo prepovedi zlorab razlagati tako, da se ga uporabi v položaju, kot je ta v postopku v glavni stvari, ki se nanaša na morebitno oprostitev plačila DDV za dobave nepremičnin.

77 V zvezi s tem je treba opozoriti na splošno načelo, ki izhaja iz člena 2(1) Šeste direktive, v skladu s katerim se DDV plača za vsako dobavo blaga, ki jo davčni zavezanec opravi za plačilo. Za takšno dobavo, ki se nanaša na nepremičnine, se torej naloži ta davek.

78 Člen 13B(g) te direktive z odstopanjem od tega načela določa, da države članice oprostijo dobave objektov ali njihovih delov ter zemljišč, na katerih stojijo razen tistih iz člena 4(3)(a) te direktive, to so dobave, ki niso tiste, ki so bile opravljene pred prvo uporabo objekta ali zadevnega dela objekta.

79 Načeloma se torej le prva dobava objekta ali dela objekta obdavči z DDV, pri tem da se pri določanju, katera dobava je prva, ne sme upoštevati popolnoma umetnih dobav, katerih glavni cilj je pridobitev davčne ugodnosti.

80 Glede na zgoraj navedeno je treba na osmo vprašanje odgovoriti, da je treba načelo prepovedi zlorab razlagati tako, da se uporablja za položaj, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ki se nanaša na morebitno oprostitev plačila DDV za dobavo nepremičnin.

Stroški

81 Ker je ta postopek za stranke v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

1. **Načelo prepovedi zlorab je treba razlagati tako, da se lahko ne glede na nacionalni ukrep, s katerim se to načelo prenese v notranji pravni red, neposredno uporablja za zavrnitev oprostitve davka na dodano vrednost za prodajo nepremičnin, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki je bila opravljena pred izdajo sodbe z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121), kar ni v nasprotju z načeloma pravne varnosti in varstva legitimnih pričakovanj.**

2. **Šesto direktivo Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) je treba razlagati tako, da če bi bilo treba transakcije v postopku v glavni stvari ponovno opredeliti v skladu z načelom prepovedi zlorab, je za tiste transakcije, ki ne pomenijo zlorabe, mogoče naložiti davek na dodano vrednost na podlagi upoštevnih predpisov nacionalne ureditve, ki to obdavčitev določa.**

3. **Načelo prepovedi zlorab je treba razlagati tako, da je treba za ugotovitev – na podlagi točke 75 sodbe z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121) – ali je bistveni cilj transakcij v postopku v glavni stvari pridobitev davčne ugodnosti, posebej upoštevati cilj najemnih pogodb, ki sta obstajali pred prodajo nepremičnin v postopku v glavni stvari.**

4. **Načelo prepovedi zlorab je treba razlagati tako, da se z dobavami nepremičnin, kakršne so te v postopku v glavni stvari, lahko pridobi davčna ugodnost, ki nasprotuje cilju upoštevnih določb Šeste direktive 77/388/EGS, če teh nepremičnin, preden so bile prodane tretjim kupcem, njihov lastnik ali njihov najemnik dejansko še ni uporabil. Predložitveno sodišče mora ugotoviti, ali gre v sporu o glavni stvari za tak primer.**

5. **Načelo prepovedi zlorab je treba razlagati tako, da se uporablja za položaj, kakršen je ta v postopku v glavni stvari, ki se nanaša na morebitno oprostitev plačila davka na dodano vrednost za dobavo nepremičnin.**

Podpisi