



Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (četvrto vijeće)

22. studenoga 2017.*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost (PDV) – Šesta direktiva 77/388/EEZ – Članak 4. stavak 3. točka (a) i članak 13. slovo B točka (g) – Izuzeće isporuka objekata i zemljišta na kojima su oni smješteni, osim isporuka iz članka 4. stavka 3. točke (a) – Načelo zabrane zlouporabe – Primjenjivost u slučaju nepostojanja nacionalnih odredaba koje prenose to načelo – Načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja”

U predmetu C-251/16,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Supreme Court (Vrhovni sud, Irska), odlukom od 21. travnja 2016., koju je Sud zaprimio 2. svibnja 2016., u postupku

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

protiv

T. G. Brosnana,

SUD (četvrto vijeće),

u sastavu: T. von Danwitz (izvjestitelj), predsjednik vijeća, C. Vajda, E. Juhász, K. Jürimäe i C. Lycourgos, suci,

nezavisni odvjetnik: M. Bobek,

tajnik: L. Hewlett, glavna administratorica,

uzimajući u obzir pisani postupak i nakon rasprave održane 27. travnja 2017.,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za E. Cussensa, J. Jenningsa i V. Kingstona, D. Lynch i J. O'Malley, *solicitors*, kao i B. Murray, SC, i F. Mitchell, *barrister*,
- za Irsku, E. Creedon, J. Quaney i A. Joyce, u svojstvu agenata, uz asistenciju N. Traversa, SC,
- za talijansku vladu, G. Palmieri, u svojstvu agenta, uz asistenciju G. Galluzzo, *avvocato dello Stato*,

* Jezik postupka: engleski

– za Europsku komisiju, M. Owsiany-Hornung i R. Lyal, u svojstvu agenata,
saslušavši mišljenje nezavisnog odvjetnika na raspravi održanoj 7. rujna 2017.,
donosi sljedeću

Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za određivanje poreza (SL 1977., L 145, str. 1., u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) i na načelo zabrane zlouporaba u području poreza na dodanu vrijednost (PDV).
- 2 Zahtjev je upućen u okviru spora između, s jedne strane, Edwarda Cussensa, Johna Jenningsa i Vincenta Kingstona i, s druge strane, T. G. Brosnana, Inspector of Taxes (porezni inspektor, Irska), kao predstavnika Office of the Revenue Commissioners (ured za prihode, Irska) (u daljnjem tekstu: porezna uprava), u vezi s povratom PDV-a na prodaju nekretnina.

Pravni okvir

Pravo Unije

- 3 Na temelju članka 2. točke 1. Šeste direktive, „isporuke robe ili usluga unutar teritorija države koje uz naknadu obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav” podliježu PDV-u.
- 4 Članak 4. stavak 3. te direktive određuje:

„Države članice mogu poreznim obveznikom smatrati svaku osobu koja povremeno provodi transakcije koje se odnose na aktivnosti iz drugog stavka, a posebno jednu od sljedećih transakcija:

- (a) isporuku objekata ili njihovih dijelova ili zemljišta na kojem se nalaze, prije prvog useljenja; države članice mogu odrediti uvjete primjene ovog kriterija na prenamjenu objekata i zemljišta na kojem se nalaze.

Države članice mogu primijeniti i druge kriterije pored prvog useljenja, poput razdoblja između datuma završetka objekta i datuma prve isporuke ili razdoblja između datuma prvog useljenja i datuma naredne isporuke, pod uvjetom da ta dva razdoblja ne premašuju pet odnosno dvije godine.

Objekt označava svaku građevinu koja je izgrađena na površini zemlje;

[...]” [neslužbeni prijevod]

- 5 Članak 13. slovo B točka (g) Šeste direktive glasi:

„Ne dovodeći u pitanje ostale odredbe Zajednice te pod uvjetima koje utvrđuju u svrhu osiguranja ispravne i izravne primjene tih izuzeća i sprečavanja eventualne utaje, izbjegavanja ili zlorabe, države članice izuzimaju sljedeće transakcije:

[...]

(g) isporuka objekata ili njihovih dijelova ili zemljišta na kojem se nalaze, osim isporuka iz članka 4. stavka 3. točke (a).” [neslužbeni prijevod]

6 U članku 94. Poslovnika Suda određeno je:

„Osim teksta prethodnih pitanja postavljenih Sudu zahtjev za prethodnu odluku sadrži:

- (a) sažeti prikaz predmeta spora i relevantne činjenice kako ih je utvrdio sud koji je uputio zahtjev ili barem prikaz činjeničnih okolnosti na kojima se temelje pitanja;
- (b) sadržaj nacionalnih odredaba koje se mogu primijeniti u predmetu i, po potrebi, relevantnu nacionalnu sudsku praksu;
- (c) prikaz razloga koji su naveli sud koji je uputio zahtjev da se zapita o tumačenju ili valjanosti određenih odredaba prava Unije, kao i pojašnjenje veze koja po mišljenju tog suda postoji između tih odredaba i nacionalnog zakonodavstva primjenjivog u glavnom postupku.” [neslužbeni prijevod]

Irsko pravo

7 Zakon iz 1972. o porezu na dodanu vrijednost (Value Added Tax Act 1972), u verziji primjenjivoj na spor u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), u svojem članku 4. stavcima 1., 2. i 4. određuje:

„(1)

- (a) Ovaj se članak primjenjuje na nepokretnu imovinu
 - (i) koju je izgradila osoba koja je isporučuje ili koja je izgrađena u ime te osobe [...]

[...]

- (b) U ovom članku ‚udio‘, u kontekstu nepokretne imovine, označava pravo na toj nepokretnoj imovini čije je predviđeno trajanje, u vrijeme kada je nastalo, bilo najmanje deset godina [...] a upućivanje na prijenos udjela uključuje upućivanje na stjecanje udjela [...] [...]

(2) [...] [z]a potrebe ovog zakona se smatra da se o isporuci nepokretne imovine radi ako, ali samo ako, osoba koja ima udio u nepokretnoj imovini na koju se ovaj članak primjenjuje raspolaže (uključujući odricanjem ili prijenosom) tim udjelom ili udjelom koji iz njega proizlazi, u pogledu čitave te nepokretne imovine ili njezina dijela.

[...]

(4) Kada osoba koja ima udio u nepokretnoj imovini na koju se ovaj članak primjenjuje prenese, u pogledu čitave te nepokretne imovine ili njezina dijela, udio koji proizlazi iz tog udjela u takvim okolnostima da zadržava pravo na povrat prenesenog udjela, za nju se, u pogledu tako zadržanog prava na povrat, [...] smatra da je stekla vlasništvo nepokretne imovine ili, ovisno o slučaju, njezina dijela za svrhe koje nisu poslovne.”

- 8 Članak 4. stavak 6. točka (a) tog zakona propisuje da se PDV ne naplaćuje na, među ostalim, isporuku nepokretne imovine:

„u slučaju u kojem osoba koja vrši isporuku nije stekla niti bi stekla [...] pravo na odbitak iz članka 12. vezano uz bilo koji porez koji je snosila ili platila u vezi s isporukom ili izgradnjom nepokretne imovine [...]”.

- 9 Članak 4. stavak 9. navedenog zakona određuje:

„Kada je prijenos udjela u nepokretnoj imovini oporeziv i kada ta imovina nije dograđivana od datuma prijenosa tog udjela (koji se u nastavku ovog stavka naziva ‚oporezivi udio’), svaki prijenos udjela u toj imovini koji nakon tog datuma izvrši osoba različita od one koja je stekla oporezivi udio smatra se, za potrebe ovog zakona, isporukom nepokretne imovine na koju se primjenjuje stavak 6.”

- 10 Članak 10. stavak 9. Zakona o PDV-u odnosi se na procjenu iznosa na koji se plaća PDV u pogledu isporuke nepokretne imovine i pružanja usluga koje se sastoje u izgradnji nekretnine. Tim je člankom 10. stavkom 9. točkama (a) i (b) predviđeno:

„(a) [...] vrijednost bilo kojeg prava na nepokretnoj imovini prenesenog u vezi s isporukom uključena je u naknadu.

(b) Vrijednost bilo kojeg prava na nepokretnoj imovini uobičajena je tržišna cijena takvog prava. [...]”

- 11 U skladu s člankom 19. stavkom 2. točkom (b) Uredbe o porezu na dodanu vrijednost iz 1979. (Value Added Tax Regulations 1979), kojom se provodi navedeni članak 10. stavak 9., ne vodi se računa o vrijednosti prava na povrat koje prenositelj zadržava prilikom prijenosa prava koje proizlazi iz prava na nekretnine ako se pravo na temelju ugovora prenosi na razdoblje od dvadeset ili više godina.

Glavni postupak i prethodna pitanja

- 12 Žalitelji u glavnom postupku bili su suvlasnici zone razvoja smještenej u gradu Baltimoreu u Irskoj, u kojoj su izgradili 15 kuća za odmor radi prodaje.
- 13 Prije nego što su započeli s tom prodajom, u ožujku i travnju 2002. izvršili su nekoliko transakcija s povezanim društvom, to jest Shamrock Estates Limited. Žalitelji su 8. ožujka 2002. s tim društvom sklopili dva ugovora, i to, s jedne strane, ugovor o najmu kojim su navedene nekretnine dane u najam na razdoblje od 20 godina i jedan mjesec počevši od tog dana (u daljnjem tekstu: dugoročni najam) i, s druge strane, ugovor o najmu kojim se predviđa da Shamrock Estates te iste nekretnine žaliteljima u glavnom postupku daje nazad u najam na razdoblje od dvije godine.
- 14 Ta su dva ugovora o najmu 3. travnja 2002. prestala jer su ih stranke uzajamno raskinule, zbog čega su žalitelji u glavnom postupku ponovno stekli puno vlasništvo nad nekretninama o kojima je riječ u glavnom postupku.
- 15 Žalitelji u glavnom postupku su u svibnju 2002. prodali sve svoje nekretnine trećim stranama, koje su nad njima stekle puno vlasništvo.
- 16 Iz odluke kojom se upućuje prethodno pitanje proizlazi da se, na temelju članka 4. stavka 9. Zakona o PDV-u, na te prodaje ne naplaćuje nikakav PDV jer su nekretnine o kojima je riječ u glavnom postupku prethodno bile oporezovane PDV-om u okviru prve isporuke izvršene u sklopu dugoročnog najma. Prema nacionalnom propisu o kojemu je riječ u glavnom postupku, PDV se obračunava samo na dugoročni najam.

- 17 Porezna je uprava poreznim rješenjem od 27. kolovoza 2004. od žalitelja u glavnom postupku zatražila da plate dodatni PDV s osnove prodaje nekretnina izvršene u svibnju 2002. Ta je uprava naime smatrala da su ugovori o najmu o kojima je riječ u glavnom postupku, time što su predviđali davanje u najam i zatim odmah uzimanje u najam tih nekretnina, umjetno stvorili situaciju prve isporuke kako bi se izbjeglo oporezivanje kasnijih prodaja, zbog čega tu isporuku nije dakle trebalo uzeti u obzir prilikom utvrđivanja PDV-a.
- 18 Žalitelji u glavnom postupku podnijeli su protiv poreznih rješenja od 27. kolovoza 2004. žalbu pred Appeal Commissioner (žalbeno tijelo, Irska), koja je odbijena.
- 19 Budući da je Circuit Court u Corku (Okružni sud u Corku, Irska) odbio tužbu koju su žalitelji u glavnom postupku podnijeli protiv odbijajuće odluke Appeal Commissioner (žalbeno tijelo), taj je sud svejedno, na zahtjev žalitelja, uputio određena pravna pitanja High Courtu (Visoki sud, Irska), oslanjajući se na utvrđenje prema kojem ugovori o najmu o kojima je riječ u glavnom postupku nisu imali nikakvu stvarnu ekonomsku svrhu nego su bili sklopljeni radi smanjenja iznosa PDV-a u okviru prodaje nekretnina o kojima je riječ u glavnom postupku.
- 20 U odgovoru na ta pitanja High Court (Visoki sud) je presudio da su navedeni ugovori o najmu zlouporaba u smislu presude od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, u daljnjem tekstu: presuda Halifax, EU:C:2006:121), jer nisu imali nikakvu stvarnu ekonomsku svrhu. Osim toga, smatrao je da je načelo zabrane zlouporaba, kako proizlazi iz sudske prakse nakon presude Halifax, opće primjenjivo i da zahtijeva da nacionalni sudovi okvalificiraju mjere zlouporabe u skladu sa stvarnošću, čak i kada ne postoji nacionalno zakonodavstvo kojim se to načelo prenosi.
- 21 Žalitelji u glavnom postupku podnijeli su Supreme Courtu (Vrhovni sud, Irska) tužbu protiv odluke High Courta (Visoki sud). Tvrdi da, s obzirom na to da ne postoji nacionalno pravilo koje prenosi načelo zabrane zlouporaba, ne može se pozvati na to načelo kako bi im se zaniijekalo pravo na izuzeće prodaje nekretnina o kojima je riječ u glavnom postupku, a koje proizlazi iz članka 4. stavka 9. Zakona o PDV-u. Takva primjena navedenog načela nanijela bi štetu načelima pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja.
- 22 Također ističu da radnje o kojima je riječ u glavnom postupku nisu zlouporaba prava u smislu sudske prakse koja proizlazi iz presude Halifax jer, kako oni smatraju, te radnje nisu formalno poštovale odredbe Šeste direktive ili nacionalne odredbe koje prenose tu direktivu, s obzirom na to da su se temeljile na članku 4. stavku 9. Zakona o PDV-u koji, prema njima, nije u skladu s navedenom direktivom. Osim toga, svrha tih radnji, koje se sastoje od prijenosa nekretnina o kojima je riječ u glavnom postupku na porezno učinkovit način, nije protivna ciljevima Šeste direktive. Porezna uprava protivila se njihovoj argumentaciji.
- 23 Sud koji je uputio zahtjev tvrdi da je vezan utvrđenjima Circuit Courta u Corku (Okružni sud u Corku) iznesenima u točki 19. ove presude. Pojašnjava da porezna uprava, u okviru glavnog postupka, nije tvrdila da su žalitelji u glavnom postupku počinili prijevaru niti je dokazala da postoje nacionalna pravila koja bi joj propisala da zanemari radnje koje čine zlouporabu.
- 24 U tim je okolnostima Supreme Court (Vrhovni sud) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Ima li načelo zabrane zlouporabe prava, za koje je presudom [Halifax] utvrđeno da se primjenjuje u području PDV-a, izravan učinak na pojedinca kad ne postoji nacionalna zakonodavna ili sudska mjera kojom bi se to načelo ostvarivalo u okolnostima u kojima bi, kao i u ovom slučaju, ponovno kvalificiranje transakcija izvršenih prije prodaje i prodaja kupcu (u daljnjem tekstu zajedno: žaliteljeve transakcije), kako to savjetuje [porezno tijelo], dovelo do oporezivanja žalitelja PDV-om ako do toga nije došlo pravilnom primjenom odredaba nacionalnog zakonodavstva koje su bile na snazi u vrijeme izvršenja žaliteljevih transakcija?

2. Ako odgovor na prvo pitanje glasi da načelo zabrane zlouporabe prava ima izravan učinak na pojedinca, čak i kad ne postoji nacionalna zakonodavna ili sudska mjera kojom bi se ostvarivalo to načelo, je li to načelo bilo dovoljno jasno i precizno kako bi se primijenilo na žaliteljeve transakcije koje su izvršene prije donošenja presude Halifax, a osobito uzimajući u obzir načela pravne sigurnosti i zaštite žaliteljevih legitimnih očekivanja?
3. Ako se načelo zabrane zlouporabe prava primjenjuje na žaliteljeve transakcije, te ih slijedom toga treba ponovno kvalificirati,
 - (a) na temelju kojeg pravnog mehanizma se procjenjuje i naplaćuje PDV koji se duguje za žaliteljeve transakcije, s obzirom na to da prema nacionalnom pravu ne postoji nikakav dugovani PDV koji bi se mogao procijeniti ili naplatiti, i
 - (b) kako nacionalni sudovi mogu nametnuti takvu obvezu?
4. Prilikom utvrđivanja toga je li glavni cilj žaliteljevih transakcija bio ostvarivanje porezne prednosti, treba li nacionalni sud u obzir uzeti samo transakcije izvršene prije prodaje (za koje je utvrđeno da su izvršene samo iz poreznih razloga) ili treba razmotriti cilj žaliteljevih transakcija kao cjeline?
5. Treba li članak 4. stavak 9. Zakona o PDV-u, usprkos činjenici da nije u skladu sa zakonodavnom odredbom iz članka 4. stavka 3. Šeste direktive, smatrati nacionalnim zakonodavstvom kojim se provodi Šesta direktiva, na temelju čije bi pravilne primjene žalitelje, u vezi s isporukom prije prvog useljenja u nekretnine trebalo smatrati poreznim obveznicima, neovisno o tome što je prethodno došlo do prijenosa na koji se plaća PDV?
6. Ako članak 4. stavak 9. [Zakona o PDV-u] nije u skladu sa Šestom direktivom, jesu li tužitelji koji se pozivaju na tu odredbu zlouporabili pravo suprotno načelima utvrđenima u presudi Halifax?
7. Podredno, ako članak 4. stavak 9. [Zakona o PDV-u] nije u skladu sa Šestom direktivom, jesu li žalitelji ostvarili poreznu prednost koja je suprotna svrsi te direktive i/ili članka 4.?
8. Čak i ako se ne može smatrati da se člankom 4. stavkom 9. provodi Šesta direktiva, primjenjuje li se na dotične transakcije ipak načelo zabrane zlouporabe prava kako je utvrđeno presudom Halifax, upućivanjem na mjerila koja je Sud utvrdio u toj presudi?"

O prethodnim pitanjima

Prvo i drugo pitanje

- 25 Svojim prvim i drugim pitanjem, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li načelo zabrane zlouporabe tumačiti na način da ga se, neovisno o nacionalnoj mjeri kojom se ono provodi u nacionalnom pravnom poretku, može izravno primijeniti kako bi se odbilo izuzeti od PDV-a prodaju nekretnina, kao što je ona o kojoj je riječ u glavnom postupku. Budući da su transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku bile izvršene prije nego što je donesena presuda Halifax, taj se sud također pita je li takva primjena načela zabrane zlouporaba na te transakcije u skladu s načelima pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja i, osobito, može li se takvo načelo smatrati dovoljno jasnim i preciznim.
- 26 Najprije valja utvrditi da su ta pitanja postavljena na način koji odražava sudsku praksu koja se odnosi na izravan učinak direktiva. Prema toj sudskoj praksi, u odnosu na državu može se pozivati na odredbe direktive koje su, s gledišta svojeg sadržaja, bezuvjetne i dovoljno precizne, ali one same ne mogu stvarati obveze za pojedinca pa se na njih kao takve stoga nije moguće protiv takve osobe pozivati

pred nacionalnim sudom (vidjeti u tom smislu osobito presudu od 12. prosinca 2013., *Portgás*, C-425/12, EU:C:2013:829, t. 18. i 22. kao i navedenu sudsku praksu). Dakle, da bi se na obveze koje proizlaze iz direktive moglo pozivati u odnosu na pojedinca, valja ih prenijeti u nacionalno pravo.

- 27 Suprotno tomu, valja istaknuti da načelo zabrane zlouporaba, kako se nakon presude *Halifax* primjenjuje u sudskoj praksi u području PDV-a, nije pravilo utvrđeno direktivom, nego je utemeljeno u ustaljenoj sudskoj praksi, navedenoj u točkama 68. i 69. te presude, prema kojoj se, s jedne strane, stranke ne mogu pozivati na odredbe prava Unije u svrhu utaje ili zlouporabe (vidjeti osobito presude od 12. svibnja 1998., *Kefalas i dr.*, C-367/96, EU:C:1998:222, t. 20.; od 23. ožujka 2000., *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150, t. 33., kao i od 3. ožujka 2005., *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, t. 32.) i, s druge strane, primjena propisa Unije ne može se proširiti do te mjere da bi se njima pokrile zlouporabe gospodarskih subjekata (vidjeti u tom smislu osobito presude od 11. listopada 1977., *Cremer*, 125/76, EU:C:1977:148, t. 21.; od 3. ožujka 1993., *General Milk Products*, C-8/92, EU:C:1993:82, t. 21., i od 14. prosinca 2000., *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, t. 51.).
- 28 Iako je Sud presudio, u točkama 70. i 71. presude *Halifax*, da se načelo zabrane zlouporaba primjenjuje i u području PDV-a, ističući borbu protiv prijevare, porezne utaje i eventualnih zlouporaba kao cilj koji Šesta direktiva priznaje i potiče, iz toga ne proizlazi da je primjena tog načela u tom području uvjetovana zahtjevom za prijenos, kao što su uvjetovane odredbe te direktive.
- 29 Osim toga, valja, s jedne strane, istaknuti da je sudska praksa navedena u točki 27. ove presude donesena u različitim područjima prava Unije, poput, među ostalim, prava društava (presude od 12. svibnja 1998., *Kefalas i dr.*, C-367/96, EU:C:1998:222, i od 23. ožujka 2000., *Diamantis*, C-373/97, EU:C:2000:150), zajedničke poljoprivredne politike (presude 11. listopada 1977., *Cremer*, 125/76, EU:C:1977:148; od 3. ožujka 1993., *General Milk Products*, C-8/92, EU:C:1993:82, i od 14. prosinca 2000., *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695) i u području PDV-a (presuda od 3. ožujka 2005., *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128).
- 30 S druge strane, iz sudske prakse Suda proizlazi da se načelo zabrane zlouporaba prava i prednosti predviđenih pravom Unije primjenjuje neovisno o tome jesu li ta prava i prednosti utemeljeni u Ugovorima (vidjeti, u pogledu temeljnih sloboda, osobito presude od 3. prosinca 1974., *van Binsbergen*, 33/74, EU:C:1974:131, t. 13., i od 9. ožujka 1999., *Centros*, C-212/97, EU:C:1999:126, t. 24.), u nekoj uredbi (presude od 6. travnja 2006., *Agip Petroli*, C-456/04, EU:C:2006:241, t. 19. i 20., i od 13. ožujka 2014., *SICES i dr.*, C-155/13, EU:C:2014:145, t. 29. i 30.) ili u nekoj direktivi (vidjeti u području PDV-a osobito presude od 3. ožujka 2005., *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, t. 32.; *Halifax*, t. 68. i 69., i od 13. ožujka 2014., *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, t. 40.). Stoga se čini da to načelo nije iste naravi kao prava i prednosti na koje se primjenjuje.
- 31 Načelo zabrane zlouporaba, kako se u sudskoj praksi nakon presude *Halifax* primjenjuje u području PDV-a, je dakle opće naravi kakva je prirodno svojstvena općim načelima prava Unije (vidjeti analogijom presudu od 15. listopada 2009., *Audiolux i dr.*, C-101/08, EU:C:2009:626, t. 50.).
- 32 Valja još dodati da je, prema sudskoj praksi Suda, odbijanje priznavanja prava ili prednosti zbog zlouporabe ili prijevare samo posljedica utvrđenja prema kojem, u slučaju prijevare ili zlouporabe prava, objektivni uvjeti potrebni za dobivanje zatražene pogodnosti zapravo nisu zadovoljeni i da, zbog toga, takvo odbijanje ne zahtijeva posebnu pravnu osnovu (vidjeti u tom smislu presude od 14. prosinca 2000., *Emsland-Stärke*, C-110/99, EU:C:2000:695, t. 56.; *Halifax*, t. 93., i od 4. lipnja 2009., *Pometon*, C-158/08, EU:C:2009:349, t. 28.).
- 33 Dakle, načelo zabrane zlouporaba može se istaknuti protiv poreznog obveznika kako bi mu se odbilo pravo, među ostalim, na izuzeće od PDV-a, čak i u nedostatku odredaba nacionalnog prava koje predviđaju takvo odbijanje (vidjeti u tom smislu presudu od 18. prosinca 2014., *Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i dr.*, C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, t. 62.).

- 34 Suprotno onomu što tvrde žalitelji u glavnom postupku, ne može se, na temelju okolnosti da se situacija u kojoj je donesena presuda navedena u prethodnoj točki odnosila na slučajeve prijevare, zaključiti da se sudska praksa primjenjuje samo na takve slučajeve, a ne na slučajeve zlouporabe. Naime, kao što osobito proizlazi iz točaka 56. i 57. presude od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i dr. (C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455), kako bi došao do zaključka navedenog u prethodnoj točki, Sud se, među ostalim, oslonio na ustaljenu sudsku praksu na koju se podsjeća u točkama 27. i 32. ove presude, koja se odnosi na slučajeve prijevare kao i na slučajeve koji podrazumijevaju zlouporabe.
- 35 Ni sudska praksa na koju se žalitelji u glavnom postupku pozivaju u svojem pisanom očitovanju podnesenom Sudu ne može dovesti u pitanje zaključak iz točke 33. ove presude.
- 36 Naime, iako je Sud u točkama 87., 90. i 91. presude Halifax presudio da je, s obzirom na to da ne postoje odredbe Šeste direktive koje se odnose na pitanje povrata PDV-a, na državama članicama da odrede uvjete u kojima državna riznica može izvršiti naknadni povrat PDV-a u slučaju kada se utvrdi postojanje zlouporabe, on ipak nije odlučivao o uvjetima primjene načela zabrane zlouporabe, nego samo o postupovnim pravilima za povrat PDV-a koji nacionalna tijela moraju izvršiti nakon što u skladu s tim načelom utvrde postojanje zlouporabe.
- 37 Poput sudske prakse nakon presude Halifax navedene u prethodnoj točki, i presude od 13. veljače 2014., Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), i od 12. veljače 2015., Surgicare (C-662/13, EU:C:2015:89), koje u istom kontekstu navode žalitelji u glavnom postupku, također se odnose na postupovna pravila u vezi s provedbom navedenog načela i na mogućnost ili obvezu nacionalnog suca da po službenoj dužnosti nadzire postoji li porezna prijevara (presuda od 13. veljače 2014., Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, t. 39.) te na mogućnost da se primjena nacionalnih pravila o borbi protiv zlouporabe prava i prijevare uvjetuje prethodnim postupkom u kojem se, među ostalim, dotičnu osobu sasluša (presuda od 12. veljače 2015., Surgicare, C-662/13, EU:C:2015:89, t. 34.).
- 38 Naposljetku, što se tiče presude od 5. srpnja 2007., Kofoed (C-321/05, EU:C:2007:408), iz točaka 38. i 48. te presude proizlazi da se Sud nije izjašnjavao o uvjetima primjene načela zabrane zlouporaba nego o uvjetima primjene specifične odredbe koja se nalazi u direktivi i kojom se državama članicama omogućava da odbiju primijeniti izuzeće iz te direktive, ako je glavni ili jedan od glavnih ciljeva dotične radnje prijevara ili porezna utaja. Iako je Sud u točki 48. navedene presude naglasio postojanje pravila nacionalnog prava o zlouporabi prava, prijevare ili poreznoj utaji koja se mogu usklađeno tumačiti, ta se sudska praksa odnosi na navedenu odredbu sekundarnog prava i nije stoga primjenjiva na opće načelo zabrane zlouporaba.
- 39 Sud koji je uputio zahtjev također se pita je li u skladu s načelima pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja primjena načela zabrane zlouporaba, kakvo proizlazi iz presude Halifax, na radnje o kojima je riječ u glavnom postupku izvršene prije nego što je ta presuda donesena.
- 40 Međutim, takva primjena prava Unije u skladu je s načelima pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja (vidjeti u tom smislu osobito presude od 22. siječnja 2015., Balazs, C-401/13 i C-432/13, EU:C:2015:26, t. 49. i 50. kao i navedenu sudsku praksu, i od 19. travnja 2016., DI, C-441/14, EU:C:2016:278, t. 38. do 40.).
- 41 Naime, tumačenje koje Sud daje pravu Unije pri izvršavanju nadležnosti koju mu povjerava članak 267. UFEU-a rasvjetljava i pojašnjava značenje i doseg tog prava, onako kako ono treba ili je trebalo biti shvaćeno i primijenjeno nakon stupanja na snagu. Iz toga proizlazi da, osim u iznimnim okolnostima, čije postojanje ipak nije utvrđeno u ovom slučaju, sudac mora primijeniti tako protumačeno pravo Unije na postojeće pravne odnose koji su nastali prije donošenja presude kojom se odlučilo o zahtjevu za tumačenje ako su, k tomu, ispunjeni svi uvjeti koji omogućuju da se pred nadležnim sudovima

pokrene spor o primjeni navedenog prava (vidjeti osobito presude od 29. rujna 2015., Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, t. 44. i 45. kao i navedenu sudsku praksu, i od 19. travnja 2016., DI, C-441/14, EU:C:2016:278, t. 40.).

- 42 Usto, valja istaknuti da Sud u presudi Halifax nije ograničio vremenske učinke tumačenja koje je dao načelu zabrane zlouporaba u području PDV-a. Takvo ograničenje može se prihvatiti isključivo u samoj presudi kojom se odlučuje o traženom tumačenju, pri čemu taj zahtjev jamči jednakost postupanja s državama članicama i ostalim pojedincima koji podliježu tom pravu i samim time ispunjava zahtjeve koji proizlaze iz načela pravne sigurnosti (vidjeti u tom smislu presude od 6. ožujka 2007., Meilicke i dr., C-292/04, EU:C:2007:132, t. 36., i od 23. listopada 2012., Nelson i dr., C-581/10 i C-629/10, EU:C:2012:657, t. 91.).
- 43 Što se, nadalje, tiče pitanja mogu li se žalitelji u glavnom postupku u okviru tog postupka pozvati na načela pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja kako bi osporili to što im je odbijen zahtjev za izuzeće od propisanog PDV-a, ustaljena je sudska praksa da se porezni obveznik koji je zlouporabom ili prijevaram radnjama stvorio uvjete potrebne za stjecanje prava ne može pozivati na ta načela kako bi se protivio tomu da mu je primjenom načela zabrane zlouporaba odbijeno odobriti dotično pravo (vidjeti u tom smislu presude od 8. lipnja 2000., Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, t. 38.; Halifax, t. 84., i od 18. prosinca 2014., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i dr., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, t. 60.).
- 44 S obzirom na ta razmatranja, na prvo i drugo pitanje valja odgovoriti da načelo zabrane zlouporaba treba tumačiti na način da se ono, neovisno o nacionalnoj mjeri kojom ga se provodi u nacionalnom pravnom poretku, može izravno primijeniti kako bi se prodaju nekretnina, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, izvršenu prije objave presude Halifax odbilo izuzeti od PDV-a, pri čemu se to ne protivi načelima pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja.

Treće pitanje

- 45 Svojim trećim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi znati kako treba tumačiti Šestu direktivu kako bi utvrdio, u slučaju kada radnje o kojima je riječ u glavnom postupku treba prekvalificirati primjenom načela zabrane zlouporaba, s koje pravne osnove se te radnje koje ne čine takvu praksu mogu oporezovati PDV-om.
- 46 Valja podsjetiti da se, kada je utvrđeno postojanje zlouporabe, dotične radnje trebaju ponovno definirati na način da se uspostavi stanje koje bi postojalo da nije bilo radnji koje čine tu zlouporabu. Međutim, ta prekvalifikacija ne smije prekoračivati ono što je nužno kako bi se osigurala pravilna naplata PDV-a i spriječila porezna utaja (vidjeti u tom smislu presude Halifax, t. 92., 94. i 98., i od 22. prosinca 2010., Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, t. 48. i 52.).
- 47 Iz te sudske prakse proizlazi da primjena načela zabrane zlouporaba u području PDV-a najprije podrazumijeva određivanje stanja koje bi postojalo da nije bilo radnji koje čine takvu praksu i, zatim, ocjenu tog ponovno određenog stanja u pogledu relevantnih odredaba nacionalnog prava i Šeste direktive.
- 48 Dakle, načelo zabrane zlouporaba u biti obvezuje nacionalna tijela da na dotične radnje primijene relevantan propis u području PDV-a, isključujući pritom one radnje koje ne čine zlouporabu.
- 49 U ovom slučaju, ako bi sud koji je uputio zahtjev zaključio da su ugovori o najmu koji su prethodili prodaji nekretnina o kojoj je riječ u glavnom postupku činili zlouporabu, eventualno oporezivanje navedenih prodaja PDV-om trebalo bi se temeljiti na relevantnim odredbama nacionalnog propisa koji takvo oporezivanje propisuje. Naime, Šesta direktiva ne može sama po sebi pojedincu nametnuti

obveze pa se na nju kao takvu nije moguće pozvati pred nacionalnim sudom protiv pojedinca (vidjeti u tom smislu presudu od 21. rujna 2017., DNB Banka, C-326/15, EU:C:2017:719, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

- 50 Stoga je u tom slučaju na sudu koji je uputio zahtjev da provjeri usklađene navode koje su Irska i Europska komisija iznijele na raspravi pred Sudom, prema kojima se na prodaju nekretnina o kojoj je riječ u glavnom postupku PDV primjenjuje na temelju članka 4. stavaka 1. i 2. Zakona o PDV-u, što bi bila pravna osnova oporezivanja tih prodaja.
- 51 Dakle, na treće pitanje valja odgovoriti da Šestu direktivu treba tumačiti na način da, u slučaju kada radnje o kojima je riječ u glavnom postupku treba prekvalificirati primjenom načela zabrane zlorabiranja, one od tih radnji koje ne znače takvu zlorabiranu mogu se oporezovati PDV-om na temelju relevantnih odredaba nacionalnog propisa koji takvo oporezivanje propisuju.

Četvrto pitanje

- 52 Svojim četvrtim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti želi saznati treba li načelo zabrane zlorabiranja tumačiti na način da, kako bi se na temelju točke 75. presude Halifax, utvrdilo je li osnovni cilj radnji o kojima je riječ u glavnom postupku ostvarivanje porezne prednosti, u obzir treba uzeti izolirano cilj ugovora o najmu koji su prethodili prodaji nekretnina o kojima je riječ u glavnom postupku ili zajednički cilj svih tih ugovora o najmu i o prodajama.
- 53 U tom pogledu valja odmah istaknuti da, suprotno tvrdnjama žalitelja u glavnom postupku iznesenima u njihovim pisanim očitovanjima podnesenima Sudu, sudska praksa nakon presude Halifax ne zahtijeva da se utvrdi da je ostvarivanje porezne prednosti jedini cilj radnji o kojima je riječ. Ako radnje s takvim isključivim ciljem mogu ispuniti zahtjev koji iz te sudske prakse proizlazi, Sud je u točki 45. svoje presude od 21. veljače 2008., Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), pojasnio da isto vrijedi u slučaju kada je traženje porezne prednosti osnovni cilj radnji o kojima je riječ.
- 54 Što se tiče ocjene tog cilja u slučaju kao što je onaj o kojem je riječ u glavnom postupku, valja istaknuti da se, prema navodima iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, transakcije o kojima je riječ u glavnom postupku sastoje od nekoliko ugovora o istim nekretninama sklopljenih s različitim osobama, to jest od dvaju ugovora o najmu između žalitelja u glavnom postupku i Shamrock Estates i, nakon raskida tih ugovora, prodaje navedenih nekretnina trećima.
- 55 Iz članka 2. Šeste direktive proizlazi da svaku uslugu valja uobičajeno smatrati zasebnom i neovisnom (presude od 21. veljače 2008., Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, t. 50. i navedena sudska praksa, i od 27. rujna 2012., Field Fisher Waterhouse, C-392/11, EU:C:2012:597, t. 14.).
- 56 Kada Sud mora pojasniti što treba ispitati kako bi se utvrdio osnovni cilj predmetnih radnji, on uzima u obzir samo cilj jedne ili više radnji za koje valja utvrditi jesu li zlorabiranja, a ne one usluge koje zbog prvospomenutih radnji formalno ispunjavaju uvjete ostvarivanja porezne prednosti (vidjeti osobito presude od 22. prosinca 2010., Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, t. 10. do 15. i 31., i od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 20. i 43. do 45.).
- 57 Iz sudske prakse Suda također proizlazi da se primjenom načela zabrane zlorabiranja odbacuju samo one radnje koje čine takvu zlorabiranu, dok se na radnje koje nisu zlorabiranja moraju primijeniti relevantne odredbe u području PDV-a (presuda Halifax, t. 94. do 97.). To različito postupanje s radnjama koje znače zlorabiranu podrazumijeva i različito ocjenjivanje njihova cilja.
- 58 Dakle, kako bi se odredilo je li osnovni cilj ugovora o najmu koji su prethodili prodaji nekretnina o kojoj je riječ u glavnom postupku ostvarivanja porezne prednosti, u obzir valja posebno uzeti cilj tih ugovora o najmu.

- 59 Stoga je na nacionalnom sudu da u skladu s pravilima predviđenima u nacionalnom pravu, pod uvjetom da se time ne šteti učinkovitosti prava Unije, provjeri jesu li pretpostavke zlouporabe ispunjene u okviru spora u glavnom postupku. Ipak, Sud, kad odlučuje o prethodnom pitanju, može, ako je potrebno, dati nacionalnom sudu pojašnjenja koja ga usmjeravaju u njegovu tumačenju (vidjeti osobito presude Halifax, t. 76. i 77., i od 17. prosinca 2015., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, t. 34.).
- 60 Kako bi se utvrdio sadržaj i stvarno značenje ugovora o najmu o kojima je riječ u glavnom postupku, sud koji je uputio zahtjev može osobito uzeti u obzir činjenicu da su te radnje u potpunosti umjetno iskonstruirane kao i pravne, ekonomske i osobne veze između subjekata o kojima je riječ (vidjeti u tom smislu presudu Halifax, t. 75. i 81.). Takvi elementi mogu dokazati da je ostvarivanje porezne prednosti osnovni cilj, iako usto mogu postojati i ekonomski ciljevi (presuda od 21. veljače 2008., Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, t. 62.).
- 61 U ovom slučaju ugovori o najmu o kojima je riječ u glavnom postupku, prema navodima iz odluke kojom se upućuje zahtjev, nisu imali nikakvu stvarnu trgovačku svrhu i bili su sklopljeni između žalitelja u glavnom postupku i s njima povezanog društva s ciljem smanjenja iznosa oporezivog PDV-om na prodaju nekretnina o kojima je riječ u glavnom postupku koju su namjeravali naknadno izvršiti. Što se tiče okolnosti prema kojoj je cilj ugovora o najmu bio, kao što su žalitelji u glavnom postupku tvrdili pred Sudom, ostvarivanje navedene prodaje na najučinkovitiji način sa stajališta poreza, svrhom tog cilja može se smatrati samo ostvarivanje porezne prednosti jer se zahtijevani učinak trebao dobiti upravo smanjenjem poreznog opterećenja.
- 62 Uzimajući u obzir prethodna razmatranja, na četvrto pitanje valja odgovoriti da načelo zabrane zlouporaba treba tumačiti na način da, kako bi se na temelju točke 75. presude Halifax utvrdilo je li osnovni cilj radnji o kojima je riječ u glavnom postupku ostvarivanje porezne prednosti, cilj ugovora o najmu koji su prethodili prodaji nekretnina o kojima je riječ u glavnom postupku u obzir valja uzeti izolirano.

Peto i šesto pitanje

- 63 Peto i šesto pitanje temelje se na premisi da članak 4. stavak 9. Zakona o PDV-u nije u skladu sa Šestom direktivom.
- 64 U tom pogledu valja podsjetiti da, u okviru suradnje između Suda i nacionalnih sudova uspostavljene člankom 267. UFEU-a, potreba za tumačenjem prava Unije koje će biti korisno nacionalnom sudu zahtijeva da se strogo pridržava zahtjeva u vezi sa sadržajem zahtjeva za prethodnu odluku koji su izričito navedeni u članku 94. Poslovnika Suda, a koje sud koji je uputio zahtjev mora poznavati (vidjeti u tom smislu presude od 5. srpnja 2016., Ognyanov, C-614/14, EU:C:2016:514, t. 18. i 19. i navedenu sudsku praksu, i od 27. listopada 2016., Audace i dr., C-114/15, EU:C:2016:813, t. 35.).
- 65 Na taj je način nužno, kako je to određeno u članku 94. točki (c) Poslovnika Suda, da sam zahtjev za prethodnu odluku sadržava prikaz razloga koji su naveli sud koji je uputio zahtjev da se zapita o tumačenju ili valjanosti određenih odredaba prava Unije, kao i pojašnjenje veze koja po mišljenju tog suda postoji između tih odredaba i nacionalnog zakonodavstva primjenjivog u glavnom postupku.
- 66 Međutim, kada je riječ o petom i šestom pitanju, zahtjev za prethodnu odluku ne ispunjava te zahtjeve.
- 67 Naime, u odluci kojom se upućuje prethodno pitanje ne objašnjavaju se razlozi koji su sud koji je uputio zahtjev mogli navesti na to da posumnja u usklađenost članka 4. stavka 9. Zakona o PDV-u sa Šestom direktivom, nego je samo naveo zahtjeve koje su u tom pogledu podnijele stranke u glavnom postupku. Štoviše, on ne pojašnjava vezu između te neusklađenosti i spora u glavnom postupku. Dakle, iz navedene odluke nije jasno zašto bi prema tom sudu eventualna neusklađenost

podrazumijevala da se ne može smatrati da se člankom 4. stavkom 9. Zakona o PDV-u ta direktiva prenosi niti se može utvrditi učinak koji bi takav zaključak prema tom sudu mogao imati na primjenu sudske prakse nakon presude Halifax u vezi s načelom zabrane zlouporaba.

68 Imajući prethodna razmatranja u vidu, valja zaključiti da je peto i šesto pitanje nedopušteno.

Sedmo pitanje

69 Svojim sedmim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li načelo zabrane zlouporaba tumačiti na način da isporuke nekretnina, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, dovode do ostvarivanja porezne prednosti suprotno cilju relevantnih odredaba Šeste direktive.

70 U tom pogledu valja podsjetiti, s jedne strane, da je Sud u točki 74. presude Halifax presudio da utvrđenje postojanja zlouporabe u području PDV-a zahtijeva da rezultat predmetnih radnji, usprkos formalnoj primjeni uvjeta koji su predviđeni relevantnim odredbama Šeste direktive i nacionalnog zakonodavstva kojim se prenosi ta direktiva, bude ostvarenje porezne prednosti koja je u suprotnosti s ciljem koji se želi ostvariti tim odredbama.

71 S druge strane, isporuke zgrada ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se nalaze one koje su već po prvi puta useljene, izuzete su na temelju članka 13. slova B točke (g) navedene direktive u vezi s člankom 4. stavkom 3. točkom (a) iste. Kao što je to nezavisni odvjetnik istaknuo u točki 88. svojeg mišljenja, cilj je kriterija „prvog useljenja” razlikovati nove nekretnine, čija se izgradnja i prodaja oporezuju PDV-om, od starih nekretnina. U tom smislu tim se kriterijem određuje „trenutak u kojem objekt izlazi iz procesa proizvodnje i postaje predmet potrošnje, odnosno trenutak u kojem ga počinje koristiti njegov vlasnik ili najmoprimac” (vidjeti prijedlog Šeste direktive Vijeća o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet, zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (COM(73) 950 *final* od 20. lipnja 1973.)).

72 Dakle, izuzeće predviđeno člankom 13. slovom B točkom (g) Šeste direktive obuhvaća isporuke nekretnina do kojih dolazi nakon što je te nekretnine njihov vlasnik ili najmoprimac stvarno upotrijebio. Suprotno tomu, nije izuzeta prva isporuka nove nekretnine krajnjem potrošaču.

73 Iako je, kao što je spomenuto u točki 59. ove presude, na nacionalnom sudu da provjeri postoji li u okviru spora u glavnom postupku element zlouporabe iz točke 70. ove presude, valja istaknuti da činjenica da je novu nekretninu upotrijebio njezin prvi najmoprimac svakako može, prema okolnostima ovog slučaja, biti prvo useljenje u smislu članka 4. stavka 3. točke (a) Šeste direktive.

74 Međutim, prema navodima iz odluke kojom se upućuje zahtjev za prethodnu odluku, nove nekretnine o kojima je riječ u glavnom postupku bile su predmet dvaju ugovora o najmu. Ti ugovori o najmu sklopljeni su između žalitelja u glavnom postupku i s njime povezanog društva na isti dan i njima je predviđeno da se te nekretnine daju u najam i odmah ponovno uzmu u najam. Osim toga, navedeni ugovori o najmu sporazumno su raskinuti manje od mjesec dana nakon što su bili sklopljeni, prije nego što su žalitelji u glavnom postupku nedugo zatim navedene nekretnine prodali trećim kupcima. Stoga se čini, kao što je to naveo nezavisni odvjetnik u točki 94. svojeg mišljenja, da njihov vlasnik ili najmoprimac nije još stvarno upotrijebio nekretnine o kojima je riječ u glavnom postupku prije njihove prodaje trećim kupcima, a što treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev.

75 Uzimajući u obzir prethodna razmatranja, na sedmo pitanje valja odgovoriti da načelo zabrane zlouporaba treba tumačiti na način da isporuke nekretnina poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku mogu dovesti do ostvarivanja porezne prednosti suprotno cilju relevantnih odredaba Šeste direktive ako njihov vlasnik ili najmoprimac nije još stvarno upotrijebio te nekretnine prije njihove prodaje trećim kupcima. Na sudu je koji je uputio zahtjev da provjeri je li to tako u okviru spora u glavnom postupku.

Osmo pitanje

- 76 Svojim osmim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li načelo zabrane zlouporaba tumačiti na način da ga valja primijeniti na situaciju poput one u glavnom postupku, koja se tiče mogućeg izuzimanja određene radnje isporučivanja nekretnina od PDV-a.
- 77 U tom pogledu valja podsjetiti na opće načelo koje proizlazi iz članka 2. točke 1. Šeste direktive, prema kojem se PDV obračunava na svaku naplatnu isporuku robe koju izvrši porezni obveznik. Na takvu isporuku koja se odnosi na nekretnine taj se porez dakle načelno primjenjuje.
- 78 Iznimka od tog načela, predviđena u članku 13. slovu B točki (g) te direktive, propisuje da države članice izuzimaju isporuke zgrada ili njihovih dijelova i zemljišta na kojem se nalaze, osim onih iz članka 4. stavka 3. točke (a) navedene direktive, to jest sve isporuke osim onih koje su izvršene prije prvog useljenja u zgradu ili dio dotične zgrade.
- 79 PDV se dakle načelno primjenjuje samo na prvo useljenje u zgradu ili dio zgrade, pri čemu valja pojasniti da, kako bi se utvrdilo koje je useljenje prvo, ne treba uzeti u obzir ona koja su u potpunosti umjetno iskonstruirana, čiji je osnovni cilj ostvarivanje porezne prednosti.
- 80 Uzimajući u obzir prethodna razmatranja, na osmo pitanje trebalo bi odgovoriti da načelo zabrane zlouporaba treba tumačiti na način da ga valja primijeniti na situaciju poput one u glavnom postupku, koja se tiče mogućeg izuzimanja određene radnje isporučivanja nekretnina od PDV-a.

Troškovi

- 81 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenoga, Sud (četvrto vijeće) odlučuje:

1. Načelo zabrane zlouporaba treba tumačiti na način da se ono, neovisno o nacionalnoj mjeri kojom ga se provodi u nacionalnom pravnom poretku, može izravno primijeniti kako bi se odbilo izuzeti od poreza na dodanu vrijednost prodaju nekretnina, poput one o kojoj je riječ u glavnom postupku, izvršenu prije objave presude od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121), pri čemu se to ne protivi načelima pravne sigurnosti i zaštite legitimnih očekivanja.
2. Šestu direktivu Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje treba tumačiti na način da, u slučaju kada radnje o kojima je riječ u glavnom postupku treba prekvalificirati primjenom načela zabrane zlouporaba, one od tih radnji koje ne čine takvu zlouporabu mogu se oporezovati porezom na dodanu vrijednost na temelju relevantnih odredaba nacionalnog propisa koji takvo oporezivanje propisuje.
3. Načelo zabrane zlouporaba treba tumačiti na način da, kako bi se na temelju točke 75. presude od 21. veljače 2006., Halifax i dr. (C-255/02, EU:C:2006:121), utvrdilo je li osnovni cilj radnji o kojima je riječ u glavnom postupku ostvarivanje porezne prednosti, cilj ugovora o najmu koji su prethodili prodaji nekretnina o kojima je riječ u glavnom postupku u obzir valja uzeti izolirano.

4. Načelo zabrane zlouporaba treba tumačiti na način da isporuke nekretnina, poput onih o kojima je riječ u glavnom postupku, mogu dovesti do ostvarivanja porezne prednosti suprotno cilju relevantnih odredaba Šeste direktive 77/388/EEZ ako njihov vlasnik ili najmoprimac nije još stvarno upotrijebio te nekretnine prije njihove prodaje trećim kupcima. Na sudu je koji je uputio zahtjev da provjeri je li to tako u okviru spora u glavnom postupku.
5. Načelo zabrane zlouporaba treba tumačiti na način da ga valja primijeniti na situaciju poput one u glavnom postupku, koja se tiče mogućeg izuzimanja određene radnje isporučivanja nekretnina od poreza na dodanu vrijednost.

Potpisi