SODBA SODIŠČA (veliki senat)

z dne 21. februarja 2006*

V zadevi C-255/02,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo VAT and Duties Tribunal, London (Združeno kraljestvo), z odločbo z dne 27. junija 2002, ki je na Sodišče prispela 11. julija 2002, v postopku

Halifax plc,

Leeds Permanent Development Services Ltd,

County Wide Property Investments Ltd

proti

Commissioners of Customs & Excise,

* Jezik postopka: angleščina.

SODIŠČE (veliki senat),

v sestavi V. Skouris, predsednik, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, predsedniki senatov, S. von Bahr (poročevalec), J. N. Cunha Rodrigues, sodnika, R. Silva de Lapuerta, sodnica, K. Lenaerts, P. Kūris, E. Juhász in G. Arestis, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Poiares Maduro,
sodna tajnica: K. Sztranc, administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 23. novembra 2004,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

— za Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd in County Wide Property Investments Ltd K.P.E. Lasok, QC, in M. Patchett-Joyce, barrister, po pooblastilu S. Garrett, solicitor,

— za vlado Združenega kraljestva J. Collins in R. Caudwell, zastopnika, ob sodelovanju J. Peacocka, QC, in C. Vajde, QC, ter M. Angiolinija, barrister,

— za francosko vlado G. de Bergues in C. Jurgensen-Mercier, zastopnika,

— za Irsko D. J. O'Hagan, zastopnik, skupaj z A. M. Collinsom, SC,

— za Komisijo Evropskih skupnosti R. Lyal, zastopnik,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 7. aprila 2005

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 L 145, str. 1), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL L 102, str. 18, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil predstavljen v okviru spora med Halifax plc (v nadaljevanju: Halifax), Leeds Permanent Development Services Ltd (v nadaljevanju: Leeds Development) in County Wide Property Investments Ltd (v nadaljevanju: County) ter Commissioners of Customs & Excise (v nadaljevanju: Commissioners), ker so zadnji omenjeni zavrnili zahteve za vračilo ali oprostitev davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki sta jih vložili Leeds Development in County v okviru načrta za zmanjšanje davčnega bremena Halifax plc Group.

Pravni okvir

3 Člen 2, točka 1, Šeste direktive določa, da je predmet DDV dobava blaga in storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo.

4 V skladu s členom 4(1) te direktive se kot davčni zavezanec šteje vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2 tega člena. Pojem „gospodarske dejavnosti“ je v navedenem odstavku 2 opredeljen kot obsegajoč vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, in zlasti transakcije, ki pomenijo izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.

5 V skladu s členom 5(1) te direktive „‚[d]obava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik“.

6 V skladu s členom 6(1) Šeste direktive „‚[o]pravljanje storitev' pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5".

7 Iz člena 13(B)(b) Šeste direktive izhaja, da razen nekaterih tam naštetih izjem države članice oprostijo lizing in dajanje v najem nepremičnin. Vendar iz člena 13(C), prvi odstavek, (a) navedene direktive izhaja, da lahko države članice svojim davkoplačevalcem dovolijo pravico do izbire za obdavčitev teh transakcij.

8 Člen 13(B)(d) navedene direktive določa, da države članice oprostijo DDV določene dejavnosti v sektorju finančnih storitev.

9 Člen 17(2)(a) te direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec."

10 V zvezi z blagom in storitvami, ki jih uporablja davčni zavezanec za transakcije, na podlagi katerih ima pravico do odbitka, kot tudi za tiste, na podlagi katerih nima te pravice, člen 17(5), prvi pododstavek, Šeste direktive določa, da „je odbiten samo takšen delež davka na dodano vrednost, ki se pripiše prvim transakcijam“.

11 Drugi pododstavek te določbe pa določa, da se „[t]a delež […] v skladu s členom 19 določi za vse transakcije, ki jih opravlja davčni zavezanec“.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

12 Halifax je banka. Velika večina njenih storitev je oproščena DDV. Ob nastanku dejstev v postopku v glavni stvari je lahko dobila povrnjeno manj kot 5 % plačanega vstopnega DDV.

13 V skladu z ugotovitvami, ki jih je predstavila Halifax, je Leeds Development družba za opremljanje zemljišč za gradnjo in County družba za opremljanje zemljišč za gradnjo in naložbe.

14 Iz predložitvene odločbe izhaja, da so Leeds Development, County ter druga družba družbe Halifax plc Group, ki je vključena v sporne transakcije, namreč Halifax Property Investments Ltd (v nadaljevanju: Property), vse odvisne družbe v popolni lasti družbe Halifax. Leeds Development in County sta ločeno vpisani v register DDV, medtem ko Property ni vpisana.

15 Halifax je morala zaradi poslovne dejavnosti zgraditi klicne centre („call centres“) na štirih različnih zemljiščih, in sicer v Cromac Woodu in Dundonaldu na Severnem Irskem, v Livingstonu na Škotskem ter v West Banku, Leeds, na severovzhodu Anglije, na katerih je obdržala najem za približno 125 let ali lastninsko pravico ali še užitek.

16 Najprej je 17. decembra 1999 sklenila pogodbo o opremljanju zemljišč za gradnjo klicnega centra v Cromac Woodu s Cusp Ltd, neodvisno družbo za gradnjo in za opremljanje zemljišč za gradnjo. S pogodbo o prenovitvi z dne 28. februarja 2000 se je Halifax odvezala te pogodbe in je County vstopila v njene pravice in obveznosti.

17 Med 29. februarjem in 6. aprilom 2000 so Halifax, Leeds Development, County in Property sklenili več sporazumov za različna zemljišča. Iz predložitvene odločbe izhaja, da so se transakcije odvile podobno za vsa zemljišča.

18 Halifax je v zvezi s kraji Cromac Wood, Dundonald in Livingston 29. februarja 2000 sklenila posojilne pogodbe z Leeds Development, v skladu s katerimi je Leeds Development dala dovolj veliko posojilo, da je ta lahko pridobila skupno za 59.000.000 GBP pravic do teh zemljišč in jih opremila.

19 Halifax in Leeds Development sta tudi sklenili sporazum glede izvrševanja določenih gradbenih del na teh zemljiščih. Za ta dela je Leeds Development prejela od družbe Halifax plačilo malo več kot 120.000 GBP, od tega skoraj 20.000 DDV. Leeds Development je Halifax poslala tri račune z obračunanim DDV. Poleg tega je Halifax sklenila pogodbo z Leeds Development, s katero ji je proti plačilu premije dala v najem tri zemljišča za obdobje 20 let z možnostjo, da najemnik to obdobje podaljša na 99 let.

20 Leeds Development je 29. februarja 2000 sklenila tudi sporazum o opremljanju zemljišč za gradnjo in financiranju s County, v skladu s katerim je ta morala na zemljiščih Cromac Wooda, Dundonalda in Livingstona izvršiti ali dati izvršiti gradbena dela, vključno s tistimi, ki jih je Leeds Development prevzela v skladu s sporazumom s Halifax.

21 Na isti dan je Halifax nakazala Leeds Development prve predujme posojila ter plačilo za navedena dela v skupnem znesku 44.815.000 GBP. Ta vsota je bila nakazana na bančni račun, ki se je upravljal po navodilih Leeds Development. Zadnja je zahtevala, da se enaka vsota, ki je vključevala več kot 6.600.000 GBP DDV, izplača County kot predujem za dela, ki jih ta opravi ali se opravijo na njeno pobudo. To transakcijo je isti dan potrdila zadevna banka, nato pa je bil denar položen kot nočni depozit. Isti dan je County dostavila Leeds Development račun z obračunanim DDV.

22 Za Leeds Development je bil 29. februar 2000 tudi zadnji dan obračunskega obdobja za mesec februar. Oddala je obračun DDV, v katerem je zahtevala vračilo DDV v višini približno 6.700.000 GBP.

23 Znesek v višini 44.815.000 GBP je bil 1. marca 2000 po nalogu Leeds Development nakazan skupaj z obrestmi na račun pri drugi banki, odprt na ime County.

24 Halifax je 6. aprila 2000 v skladu s pogodbo z dne 29. februarja 2000 dala Leeds Development v najem zemljišča v Cromac Woodu, Dundonaldu in Livingstonu proti plačilu premij v skupnem znesku približno 7.400.000 GBP za najem, pri čemer se je vsak najem obravnaval kot storitev, oproščena DDV. Te premije so se financirale z dodatnimi dvigi od vsote, ki je bila zagotovljena v skladu s prvotnimi posojilnimi pogodbami.

25 Isti dan se je Leeds Development zavezala, da bo Property proti plačilu premije odstopila vse te najeme, pri čemer bi vsak odstop začel veljati prvi delovni dan po dokončanju del na zadevnem zemljišču in bi se obravnavali kot transakcije, oproščene DDV. Premija se je izračunala v skladu s formulo, ki naj bi Leeds Development prinesla dobiček v skupni vrednosti 180.000 GBP. Property pa se je zavezala, da bo dajala prostore Cromac Wooda, Dundonalda in Livingstona v podnajem družbi Halifax, in sicer vselej proti plačilu premije, izračunane glede na ceno, ki jo Property plačuje Leeds Development za odstop zadevnih najemov, in dodatno stopnjo dobička. Property bi morala iz teh podnajemov doseči dobiček v višini 85.000 GBP.

26 V zvezi z zemljiščem West Bank v Leedsu sta Halifax in Leeds Development 13. marca 2000 sklenili posojilno in najemno pogodbo ter se sporazumeli o izvedbi del. Halifax je za prva izvedena dela plačala znesek 41.900 GBP, od tega malo več kot 6000 GBP DDV, in Leeds Development je izdala račun z obračunanim DDV za celotni znesek. Halifax je izplačala prvi predujem v korist Leeds Development v znesku približno 3.000.000 GBP na podlagi posojilne pogodbe.

27 Isti dan sta Leeds Development in County sklenili sporazum o opremljanju zemljišč za gradnjo in financiranju. Leeds Development je County dala predplačilo, ta pa je za izvedena dela izdala račun z obračunanim DDV v višini več kot 3.000.000 GBP, od tega približno 455.000 DDV. Leeds Development je v obračunu DDV za mesec marec 2000 uveljavljala vračilo plačanega vstopnega DDV v višini približno 455.000 GBP.

28 Halifax je 6. aprila 2000 dala Leeds Development v najem zemljišče v kraju West Bank in sklenili sta sporazum o tem, da Leeds Development ta najem odstopi družbi Property v zameno za plačilo premije. S posebnim sporazumom se je Property zavezala dajati družbi Halifax to zemljišče v podnajem.

29 County je neodvisnim podjetnikom in strokovnjakom (v nadaljevanju: neodvisni gradbeniki) poverila izvedbo del v skladu s posameznimi sporazumi, sklenjenimi z Leeds Development. Predložitveno sodišče poudarja, da bi se sporazumi z neodvisnimi gradbeniki lahko sklenili po korakih in da naj bi pogodbe, ki so mu bile posredovane, spremljali ločeni sporazumi, katerih stranka je bila Halifax. Ti ločeni sporazumi so Halifax zagotavljali zlasti to, da bodo zadevni neodvisni gradbeniki izvedli dela in obveznosti.

30 Predložitveno sodišče je ugotovilo, da so zgoraj omenjeni sporazumi skušali doseči te davčne posledice:

— Halifax bi lahko odbila del odbitnega plačanega vstopnega DDV za dela v skladu s sporazumi, sklenjenimi z Leeds Development.

— Leeds Development bi lahko v obračunskem obdobju februar 2000 odbila DDV, ki je bil označen na računu z dne 29. februarja 2000, ki ga je izdala County, in sicer več kot 6.600.000 GBP, in v obračunskem obdobju marec 2000 DDV, označen na računu z dne 13. marca 2000, in sicer približno 455.000 GBP.

— County bi lahko prijavila celotni izstopni davek, ki je bil označen na navedenih računih, in bi lahko odbila plačan vstopni davek za dela, ki so jih opravili neodvisni gradbeniki.

— Sporazumi Leeds Development z dne 6. aprila 2000 o odstopu najema štirih zemljišč družbi Property bi bile oproščene transakcije. Ker bi bile te storitve v

drugem davčnem obdobju, ne bi imele za posledico spremembo pravic družbe Leeds Development do vračila plačanega vstopnega davka za obračunsko obdobje februar in marec 2000, ki sodijo v zaključeno davčno obdobje do 31. marca 2000.

31 Po mnenju predložitvenega sodišča bi bilo za delovanje te rešitve potrebno naslednje:

— vse tri, Halifax, Leeds Development in County, bi morale biti ločeno registrirane za namene DDV;

— med celotnim zadevnim prvim davčnim obdobjem bi morale transakcije Leeds Development, obdavčene po normalni stopnji, pomeniti, če je mogoče, velik delež vseh njenih transakcij; za to bi bilo treba oproščene storitve Leeds Development, ki je družbi Property odstopila svoje pravice na zemljiščih, odložiti na poznejše davčno obdobje; in

— lastninske pravice na zemljiščih, ki jih ima Leeds Development, bi bilo treba razumeti tako, da se ne bi obravnavale kot investicijsko blago. Sicer bi odstop teh pravic družbi Property vplival na njene pravice do odbitka.

32 Z odločbama 4. in 7. julija 2000 so Commissioners zavrnili zahtevi za odbitek, ki sta ju vložili Leeds Development in County v zvezi z DDV, ki so ga zaračunali neodvisni gradbeniki.

33 Po mnenju predložitvenega sodišča so Commissioners zavzeli naslednja stališča:

— ker Leeds Development ni niti izvajala del za družbo Halifax niti ni prejela gradbenih storitev družbe County, se te transakcije ne bi smele upoštevati za namene DDV;

— dogovori, če se jih obravnava v njihovem celotnem kontekstu, pokažejo, da je Halifax prejela storitve gradbenih del od neodvisnih gradbenikov in ne od Leeds Development. Halifax bi torej lahko odbila DDV za navedena dela, tako da bi uporabila normalno stopnjo vračila.

34 Halifax, Leeds Development in County so izpodbijale odločbi Commissioners pred VAT and Duties Tribunal, London. Halifax je trdila, da ti odločbi povzročata, da se jo obravnava tako, kot da bi prejela obdavčljive gradbene storitve, ki bi se morale obravnavati, kot da so se opravile družbi County. Leeds Development in County sta navedli, da ti odločbi pomenita isto kot zavrnitev njunih zahtev za vračilo ali oprostitev plačanega vstopnega DDV.

35 Halifax, Leeds Development in County so poudarile, da so bile transakcije, izvedene v okviru dogovorov, na katere se nanašajo njihove tožbe, dejanske transakcije. Poslovnim interesom so namenjene ne samo dobava ali storitve neodvisnih gradbenikov, ampak tudi storitve gradnje, ki jih je opravila County, in storitve gradnje in dobava zemljišč, ki jih je opravila Leeds Development. Ti družbi ter Property bi morale pridobiti koristi iz njihovega sodelovanja pri teh dogovorih. Čeprav so bili dogovori oblikovani tako, da bi se dosegel ugoden davčni rezultat, sistem DDV predpisuje, da se davek zaračuna za vsako posamezno transakcijo.

36 Commissioners so trdili, prvič, da transakcija, izvedena z edinim ciljem izogniti se DDV, ni niti „dobava“ ali „storitev“ niti ukrep, sprejet v okviru opravljanja „gospodarske dejavnosti“ v smislu, ki ustreza tem izrazom, določenim v Šesti direktivi. Uporaba tega razlagalnega načela za sporne sporazume pomeni, da obveznosti Leeds Development, ki jih ima do Halifax, ni mogoče obravnavati kot „dobave“ ali „storitve“ in enako velja za obveznosti County do Leeds Development.

37 Drugič so Commissioners trdili, da v skladu s splošnim načelom preprečevanja zlorabe pravic, ki velja v pravu Skupnosti, ni treba upoštevati transakcij, ki so izvedene z edinim ciljem izogniti se DDV, ampak je treba določbe Šeste direktive prenesti na dejansko naravo spornih transakcij. Kakor koli so se ti dogovori obravnavali, so dejansko samo neodvisni gradbeniki opravljali gradbene storitve, in sicer neposredno za Halifax.

38 Z odločbo z dne 5. julija 2001 je VAT and Duties Tribunal tožbo zavrnilo.

39 Halifax, Leeds Development in County so se pritožili pri High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, ki je navedeno odločbo razveljavilo in vrnilo zadevo v ponovno sojenje VAT and Duties Tribunal.

40 Zadnje poudarja, da je njegova prva odločba, izdana 5. julija 2001, temeljila na razlagi člena 4(2) Šeste direktive, v skladu s katero se je bilo treba držati objektivnih značilnosti transakcij, da bi se ugotovilo, da sporne transakcije niso bile dobava ali storitve v smislu DDV. Meni, da bi se z razlago navedene določbe zdaj moralo ukvarjati Sodišče.

41 Poleg tega je predložitveno sodišče s prvo odločbo odločilo v sporu o glavni stvari, ne da bi se pri tem vprašalo, ali so udeleženci spornih transakcij storili kakršne koli „zlorabe pravic“. Ker je bila ta odločba razveljavljena, bi se bilo primerno vprašati tudi o razlagi navedenega načela.

42 V zvezi s tem je predložitveno sodišče poudarilo, da izhaja iz pričanj poslovodij družb Halifax, Leeds Development in County, da je bil edini cilj, ki sta mu sledili zadnjenavedeni družbi s sodelovanjem v spornih transakcijah, izogniti se DDV. Z drugimi besedami so imele Halifax, Leeds Development in County željo pridobiti davčno ugodnost z umetnim načrtom davčnega izogibanja. Predložitveno sodišče se v zvezi s tem sklicuje na sodbo z dne 14. decembra 2000 v zadevi Emsland-Stärke (C-110/99, Recueil, str. I-11569, točka 53).

43 V teh okoliščinah je VAT and Duties Tribunal, London, prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. a) Ali se lahko v upoštevnih okoliščinah transakcije,

i) ki jih opravi vsak udeleženec z edinim namenom pridobiti davčno ugodnost in

ii) s katerimi se ne sledi nobenemu samostojnemu gospodarskemu cilju,

za namene DDV štejejo za dobavo ali storitve, ki jih opravijo davčni zavezanci ali jih kdo opravi v njihovo korist v okviru njihove gospodarske dejavnosti?

b) Katere dejavnike v upoštevnih okoliščinah bi bilo treba upoštevati za določitev naslovnikov dobav oziroma prejemnikov storitev, ki jih opravijo neodvisni gradbeniki?

2. Ali teorija zlorabe pravic, kot jo je razvilo Sodišče, povzroči, da se tožečim strankam zavrnejo njihove zahteve za vračilo ali oprostitev plačanega vstopnega davka, ki izhaja iz izvajanja upoštevnih transakcij?“

Prvo vprašanje, točka a

44 S prvim vprašanjem, pod točko a, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali so transakcije, kot so te v postopku v glavni stvari, dobav blaga ali storitev ter gospodarska dejavnost v smislu člena 2, točka 1, člena 4(1) in (2), člena 5(1) in člena 6(1) Šeste direktive, če se opravljajo z edinim ciljem pridobiti davčno ugodnost, sicer pa ne sledijo nobenemu gospodarskemu cilju.

Stališča, predložena Sodišču

45 Halifax, Leeds Development in County trdijo, da so v sistemu Šeste direktive transakcije, ki so bile izvedene z edinim namenom pridobiti davčno ugodnost in ki nimajo samostojnega gospodarskega cilja, dobave ali storitve za namene DDV, ki jih opravijo davčni zavezanci ali jih kdo opravi v njihovo korist v okviru njihovih gospodarskih dejavnosti.

46 Vladi Združenega kraljestva in Irske trdita, da transakcije, ki jih na eni strani izvede vsak davčni zavezanec z edinim namenom pridobiti davčno ugodnost ter na drugi strani brez samostojnega gospodarskega cilja, niso dobave ali storitve, ki jih opravijo davčni zavezanci v okviru gospodarskih dejavnosti.

47 Komisija meni, da namen, za katerega se izvede določena transakcija, ni upošteven za namene člena 2 Šeste direktive.

Presoja Sodišča

48 Najprej je treba opozoriti, da je Šesta direktiva vzpostavila skupni sistem DDV, ki temelji zlasti na enotni opredelitvi obdavčljivih transakcij (glej zlasti sodbo z dne 26. junija 2003 v zadevi MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, C-305/01, Recueil, str. I-6729, točka 38).

49 V tem smislu Šesta direktiva opredeli zelo široko področje uporabe DDV s tem, da v členu 2, ki se nanaša na obdavčljive transakcije, poleg uvoza blaga zajame dobave blaga in storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo.

50 Glede pojma „dobava blaga“ člen 5(1) Šeste direktive določa, da taka dobava pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

51 Iz sodne prakse Sodišča izhaja, da ta pojem zajema vsak prenos premoženja v stvareh ene stranke, ki pooblasti drugo stranko, da dejansko razpolaga s to stvarjo kot lastnik (glej zlasti sodbi z dne 8. februarja 1990 v zadevi Shipping and Forwarding Enterprise Safe, C-320/88, Recueil, str. I-285, točka 7, in z dne 21. aprila 2005 v zadevi HE, C-25/03, ZOdl., str. I-3123, točka 64).

52 Glede pojma „opravljanje storitev“ iz člena 6(1) Šeste direktive izhaja, da zajema vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5 te direktive.

53 V skladu s členom 4(1) Šeste direktive pa je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

54 Končno je pojem „gospodarske dejavnosti“ opredeljen v členu 4(2) Šeste direktive kot „vse“ dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, in v skladu s sodno prakso vključuje vse stopnje proizvodnje, trgovine in opravljanja storitev (glej zlasti sodbo z dne 4. decembra 1990 v zadevi Van Tiem, C-186/89, Recueil, str. I-4363, točka 17, in zgoraj navedeno sodbo MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, točka 42).

55 Kot je Sodišče ugotovilo v točki 26 sodbe z dne 12. septembra 2000 v zadevi Komisija proti Grčiji (C-260/98, Recueil, str. I-6537), analiza opredelitev pojmov davčnega zavezanca in gospodarskih dejavnosti kaže, da pojem gospodarskih dejavnosti zajema široko področje in da gre pri tem pojmu za objektivnost v smislu, da se dejavnost obravnava sama po sebi, neodvisno od namenov ali rezultatov (glej tudi sodbo z dne 26. marca 1987 v zadevi Komisija proti Nizozemski, 235/85, Recueil, str. 1471, točka 8, in v tem smislu zlasti sodbi z dne 14. februarja 1985 v zadevi Rompelman, 268/83, Recueil, str. 655, točka 19, in z dne 27. novembra 2003 v zadevi Zita Modes, C-497/01, Recueil, str. I-14393, točka 38).

56 Navedena analiza in analiza pojmov dobave blaga in opravljanja storitev dokazujeta, da sta ta pojma, ki opredeljujeta obdavčljive transakcije na podlagi Šeste direktive, objektivna in se uporabljata neodvisno od namenov in rezultatov zadevnih transakcij (glej v tem smislu sodbo z dne 12. januarja 2006 v združenih zadevah Optigen in drugi, C-354/03, C-355/03 in C-484/03, ZOdl., str. I-483, točka 44).

57 Kot je Sodišče ugotovilo v točki 24 sodbe z dne 6. aprila 1995 v zadevi BLP Group (C-4/94, Recueil, str. I-983), bi bila obveznost davčne uprave, da izvede preiskavo za določitev namena davčnega zavezanca, v nasprotju s cilji skupnega sistema DDV, zagotoviti pravno varnost in olajšati uporabo DDV, tako da se, razen v izjemnih primerih, upošteva objektivnost zadevne transakcije.

58 Iz tega izhaja, da so transakcije, kot so v postopku v glavni stvari, dobave blaga ali storitev ter gospodarska dejavnost v smislu člena 2, točka 1, člena 4(1) in (2), člena 5(1) in člena 6(1) Šeste direktive, kadar izpolnijo objektivna merila, na katerih temeljijo ti pojmi.

59 Nedvomno ta merila niso izpolnjena ob davčni utaji, na primer lažnih davčnih obračunih ali izstavitvi nepravilnih računov. Kljub temu velja, da pri ugotovitvi, ali je zadevna transakcija dobava blaga ali storitev ter gospodarska dejavnost, ni upoštevno, ali je bila zadevna transakcija izvedena z edinim ciljem pridobiti davčno ugodnost.

60 Na prvo vprašanje, pod točko a, bi bilo torej treba odgovoriti, da so transakcije, kot so te v postopku v glavni stvari, dobave blaga ali storitev in gospodarska dejavnost v smislu člena 2, točka 1, člena 4(1) in (2), člena 5(1) in člena 6(1) Šeste direktive, če

izpolnijo objektivna merila, na katerih ti pojmi temeljijo, celo če se jih izvede z edinim ciljem pridobiti davčno ugodnost, pri čemer ne sledijo nobenemu gospodarskemu cilju.

Drugo vprašanje

61 Z drugim vprašanjem, ki ga je treba preučiti pred vprašanjem 1(b), predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali bi bilo treba Šesto direktivo razlagati tako, da nasprotuje pravici davčnega zavezanca, da odbije plačan vstopni DDV, kadar transakcije, ki utemeljujejo to pravico, pomenijo zlorabo.

Stališča, predložena Sodišču

62 Halifax, Leeds Development in County menijo, da v pravu Skupnosti v kontekstu sistema DDV ne obstaja teorija zlorabe pravic, na katero bi se davčna uprava države članice lahko sklicevala proti posameznikom, da bi tako zavrnile njihove zahteve za vračilo ali odbitek plačanega vstopnega davka.

63 Vlada Združenega kraljestva meni, da je načelo zlorabe pravic splošno načelo prava Skupnosti in davčnemu zavezancu prepoveduje odbiti DDV v skladu s členom 17 Šeste direktive in s celotno veljavno nacionalno zakonodajo, ki ta člen prenaša, kadar iz zahteve za odbitek izhaja, da nameni DDV, določeni s Šesto direktivo, niso doseženi in da je davčni zavezanec umetno ustvaril pogoje, ki upravičujejo zahtevo za odbitek.

64 Francoska vlada trdi, da pravo Skupnosti s tem, ko državi članici omogoča, da sprejme ukrepe, ki so namenjeni preprečevanju tega, da bi določeni njeni državljani zlorabili ali se izognili normam Skupnosti, tako da bi izkoriščali možnosti, ki jih ponuja Pogodba ES, ne nasprotuje temu, da država članica davčnemu zavezancu ali skupini davčnih zavezancev, ki so med seboj povezani in ki so izvedli popolnoma umetne transakcije z edinim ciljem pridobiti neupravičeno vračilo DDV, odvzame pravico do odbitka.

65 Irska trdi, da teorija zlorabe pravic, ki jo je razvilo Sodišče, omogoča davčni upravi, da davčnim zavezancem zavrne zahteve za vračilo ali odbitek plačanega vstopnega davka, ki izhaja iz izvajanja transakcij, kot so te v postopku v glavni stvari.

66 Komisija meni, da kadar davčni zavezanec ali skupina davčnih zavezancev, ki so med seboj povezani, sodelujejo v vrsti transakcij, ki gledano skupaj ustvarjajo umeten položaj, katerega edini namen je ustvariti pogoje, potrebne za vračilo plačanega vstopnega DDV, se teh transakcij ne sme upoštevati.

Presoja Sodišča

67 Najprej je treba ugotoviti, da se zdi, da problemi, ki so jih odprla vprašanja, ki jih je postavilo VAT and Duties Tribunal, vsaj deloma pripadajo nacionalni zakonodaji, ki davčnemu zavezancu, ki hkrati izvaja obdavčljive in neobdavčljive transakcije ali samo neobdavčljive transakcije, omogoča, da lahko najem nepremičnine prenese na drugo pravno osebo, ki jo nadzira in ki ima pravico do izbire za obdavčitev dajanja v najem tega premoženja in torej do odbitka celotnega vstopnega DDV, plačanega na stroške gradnje ali obnove.

68 Kljub tej ugotovitvi je treba omeniti, da se v skladu z ustaljeno sodno prakso ni mogoče sklicevati na pravo Skupnosti z namenom goljufije ali zlorabe (glej zlasti sodbe z dne 12. maja 1998 v zadevi Kefalas in drugi, C-367/96, Recueil, str. I-2843, točka 20; z dne 23. marca 2000 v zadevi Diamantis, C-373/97, Recueil, str. I-1705, točka 33, in z dne 3. marca 2005 v zadevi Fini H, C-32/03, ZOdl, str. I-1599, točka 32).

69 Uporabe prava Skupnosti namreč ni mogoče razširiti tako, da bi zajemala zlorabe gospodarskih subjektov, to je transakcije, ki se ne izvedejo v okviru normalnih komercialnih transakcij, ampak samo z namenom z zlorabo pridobiti ugodnosti, predvidene s pravom Skupnosti (glej v tem smislu sodbi z dne 11. oktobra 1977 v zadevi Cremer, 125/76, Recueil, str. 1593, točka 21; z dne 3. marca 1993 v zadevi General Milk Products, C-8/92, Recueil, str. I-779, točka 21, in zgoraj navedeno sodbo Emsland-Stärke, točka 51).

70 To načelo prepovedi zlorabe se uporablja tudi na področju DDV.

71 Dejansko je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in možnim zlorabam cilj, ki ga Šesta direktiva priznava in spodbuja (glej sodbo z dne 29. aprila 2004 v združenih zadevah Gemeente Leusden in Holin Groep, C-487/01 in C-7/02, Recueil, str. I-5337, točka 76).

72 Kot je Sodišče večkrat ponovilo, pa bi morala biti zakonodaja Skupnosti kljub temu jasna in njena uporaba predvidljiva za vse, na katere se nanaša (glej zlasti sodbo z dne 22. novembra 2001 v zadevi Nizozemska proti Svetu, C-301/97, Recueil str. I-8853, točka 43). Ta zahteva pravne varnosti se uveljavlja s posebno strogostjo, kadar gre za predpise, ki sprožijo finančne posledice, da bi prizadetim omogočila prepoznati obseg obveznosti, ki jim jih nalaga (glej zlasti sodbi z dne 15. decembra 1987 v zadevi Nizozemska proti Komisiji, 326/85, Recueil, str. 5091, točka 24, in z dne 29. aprila 2004 v zadevi Sudholz, C-17/01, Recueil, str. I-4243, točka 34).

73 Poleg tega iz sodne prakse izhaja, da lahko izbira podjetnika med oproščenimi transakcijami in obdavčljivimi transakcijami temelji na vrsti dejavnikov, zlasti na upoštevanju davčnega značaja v povezavi z objektivnim sistemom DDV (glej zlasti zgoraj navedeno sodbo v zadevi BLP Group, točka 22, in sodbo z dne 9. oktobra 2001 v zadevi Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Recueil, str. I-7257, točka 33). Kadar davčni zavezanec izbira med dvema transakcijama, mu Šesta direktiva ne nalaga, naj izbere tisto, ki zajema plačilo višjega zneska DDV. Nasprotno, kot je poudaril generalni pravobranilec v točki 85 sklepnih predlogov, ima davčni zavezanec pravico izbrati strukturo svoje dejavnosti tako, da omeji svoj davčni dolg.

74 Ob upoštevanju teh ugotovitev se zdi, da se na področju DDV za ugotovitev obstoja zlorabe zahteva, na eni strani, da je rezultat spornih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledijo zadevne določbe, čeprav so bili pogoji, predvideni s temi določbami Šeste direktive in nacionalne zakonodaje, ki prenaša to direktivo, formalno izpolnjeni.

75 Po drugi strani bi tudi iz več objektivnih dejavnikov moralo biti razvidno, da je bistveni cilj spornih transakcij pridobitev davčne ugodnosti. Dejansko, kot je natančno navedel generalni pravobranilec v točki 89 sklepnih predlogov, prepoved zlorabe ni upoštevna, kadar bi sporne transakcije lahko imele drug temelj kot le preprosto pridobitev davčnih ugodnosti.

76 Predložitveno sodišče je pristojno za to, da v skladu s pravili nacionalnega dokaznega prava, če to ne ogroža učinkovitosti prava Skupnosti, preveri, ali so dejavniki zlorabe podani v sporu o glavni stvari (glej sodbo z dne 21. julija 2005 v zadevi Eichsfelder Schlachtbetrieb, C-515/03, ZOdl., str. I-7355, točka 40).

77 Vendar lahko Sodišče, ko odloča o vprašanju za predhodno odločanje, po potrebi poda pojasnila, ki nacionalno sodišče usmerjajo pri njegovi razlagi (glej zlasti sodbo z dne 17. oktobra 2002 v zadevi Payroll in drugi, C-79/01, Recueil, str. I-8923, točka 29).

78 V tem pogledu, v zvezi z namenom sistema odbitkov Šeste direktive, je treba opozoriti, da je ta namenjen temu, da podjetnika v celoti razbremeni DDV, ki ga je dolžan ali ki ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV torej zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, ne glede na njihov namen ali rezultat, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (glej zlasti sodbo z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National, C-408/98, Recueil, str. I-1361, točka 24, in zgoraj navedeno sodbo Zita Modes, točka 38).

79 V skladu z ustaljeno sodno prakso bi bilo namreč treba člen 2 Prve direktive Sveta 67/227/EGS z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 71, str. 1301, v nadaljevanju: Prva direktiva) in člen 17(2), (3) in (5) Šeste direktive razlagati tako, da mora neposredna in takojšnja povezava med določeno vstopno transakcijo ter eno ali več izstopnih transakcij, ki privede do pravice do odbitka, obstajati zato, da se pravica do odbitka plačanega vstopnega davka prizna davčnemu zavezancu in da se določi obseg take pravice (sodba z dne 8. junija 2000 v zadevi Midland Bank, C-98/98, Recueil, str. I-4177, točka 24; zgoraj navedena sodba Abbey National, točka 26, in sodba z dne 27. septembra 2001 v zadevi Cibo Participations, C-16/00, Recueil, str. I-6663, točka 29).

80 Vendar bi bilo v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti, in torej v nasprotju s cilji sistema odbitkov Šeste direktive in nacionalne zakonodaje, ki prenaša to direktivo, dovoliti davčnim zavezancem, da odbijejo celotni plačani vstopni DDV, medtem ko jim v okviru njihovih normalnih komercialnih transakcij v skladu z določbami

navedenega sistema nobena transakcija ne bi dovolila odbiti navedenega DDV ali bi jim dovolila odbiti samo del tega.

81 V zvezi z drugim merilom, v skladu s katerim bi cilj spornih transakcij v bistvu moral biti pridobitev davčne ugodnosti, je treba opozoriti, da je naloga nacionalnega sodišča, da ugotovi dejansko vsebino in pravi pomen spornih transakcij. To pomeni, da to sodišče lahko upošteva popolnoma umeten značaj teh transakcij in tudi pravne, gospodarske in/ali osebne povezave med gospodarskimi subjekti, ki so vpleteni v načrt za zmanjšanje davčnega bremena (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Emsland-Stärke, točka 58).

82 Iz predložitvene odločbe je vsekakor razvidno, da naj bi imele sporne transakcije v postopku v glavni stvari po mnenju VAT and Duties Tribunal za edini cilj pridobiti davčno ugodnost.

83 Končno je treba spomniti na to, da je pravica do odbitka, določena v členih 17 in naslednjih Šeste direktive, sestavni del mehanizma DDV in se je načeloma ne sme omejiti. Ta pravica se lahko izvršuje takoj za vse davke, ki se nanašajo na vstopne transakcije (glej zlasti sodbo z dne 6. julija 1995 v zadevi BP Soupergaz, C-62/93, Recueil, str. I-1883, točka 18, in sodbo z dne 21. marca 2000 v združenih zadevah Gabalfrisa in drugi, od C-110/98 do C-147/98, Recueil, str. I-1577, točka 43).

84 Vendar, kot je Sodišče že imelo priložnost poudariti, pravica do odbitka, ko enkrat že obstaja, ostane pridobljena samo takrat, kadar ne gre za goljufijo ali zlorabo, ter s pridržkom morebitnih popravkov v skladu s pogoji, določenimi v členu 20 Šeste direktive (glej zlasti sodbi z dne 8. junija 2000 v zadevi Breitsohl, C-400/98, Recueil, str. I-4321, točka 41, in v zadevi Schlossstraße, C-396/98, Recueil, str. I-4279, točka 42).

85 Tako je treba na drugo vprašanje odgovoriti, da je treba Šesto direktivo razlagati tako, da nasprotuje pravici davčnega zavezanca, da odbije plačani vstopni davek, kadar transakcije, na katerih temelji ta pravica, pomenijo zlorabo.

86 Za ugotovitev obstoja zlorabe na področju DDV se zahteva, na eni strani, da je rezultat spornih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledijo zadevne določbe, čeprav so bili pogoji, predvideni s temi določbami Šeste direktive in nacionalne zakonodaje, ki prenaša to direktivo, formalno izpolnjeni. Po drugi strani bi tudi iz več objektivnih dejavnikov moralo biti razvidno, da je bistveni cilj spornih transakcij pridobitev davčne ugodnosti.

Prvo vprašanje, točka b

87 Glede na odgovore na prvo vprašanje, pod točko a, in na drugo vprašanje bi bilo treba prvo vprašanje razumeti tako, da predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, pod katerimi pogoji se lahko zahteva vračilo DDV, kadar je bila ugotovljena zloraba.

Stališča, predložena Sodišču

88 Vlada Združenega kraljestva meni, da je treba preučiti dejavnike, ki dokazujejo resnično gospodarsko podlago transakcij in določajo, ali je bil namen Šeste direktive dosežen.

89 V postopku v glavni stvari so ti dejavniki, kot je ugotovilo VAT and Duties Tribunal v prvi odločbi, naslednji:

a) Halifax je bila vodja vseh teh transakcij;

b) Halifax je skrbela za brezobrestno financiranje transakcij;

c) Halifax je vedno obdržala lastništvo zemljišč, tako da so ji ugodnosti, ki izhajajo iz gradbenih del, neposredno koristile;

d) Halifax je imela neposredne pogodbene povezave z neodvisnimi gradbeniki v obliki garancij in

e) niti County niti Leeds Development nista imeli pomembnih posestnih pravic.

Ti dejavniki naj bi privedli do zaključka, da je Halifax prejemnica storitev, ki so jih opravili neodvisni gradbeniki, in s tem do rezultata, ki bi bil v skladu z nameni Šeste direktive.

Presoja Sodišča

90 Uvodoma je treba ugotoviti, da se nobena določba Šeste direktive ne dotika vprašanja vračila DDV. Navedena direktiva opredeljuje samo v členu 20 pogoje, ki jih je treba izpolniti, da bi se lahko izvedel popravek odbitka vstopnih davkov pri prejemniku dobave blaga ali storitev (glej sklep z dne 3. marca 2004 v zadevi Transport Service, C-395/02, Recueil, str. I-1991, točka 27).

91 Načeloma torej države članice določijo pogoje, v skladu s katerimi lahko davčna uprava naknadno zahteva DDV nazaj, pri čemer pa je treba upoštevati meje, ki izhajajo iz prava Skupnosti (glej zgoraj navedeni sklep Transport Service, točka 28).

92 V zvezi s tem pa je treba opozoriti, da ukrepi, ki jih imajo države članice pravico sprejeti v skladu s členom 22(8) Šeste direktive, z namenom zagotoviti pravilno odmero in pobiranje davka ter preprečevanje davčnih utaj, ne smejo preseči tistega, kar je nujno potrebno za dosego teh ciljev (glej zgoraj navedeno sodbo Gabalfrisa in drugi, točka 52, in zgoraj navedeni sklep Transport Service, točka 29). Ne smejo se torej uporabiti na način, ki bi ogrozil nevtralnost DDV, ki je temeljno načelo skupnega sistema DDV, vzpostavljenega z zadevnim pravom Skupnosti (glej sodbo z dne 19. septembra 2000 v zadevi Schmeink & Cofreth in Strobel, C-454/98, Recueil, str. I-6973, točka 59).

93 Poleg tega je treba opozoriti, da ugotovitev obstoja zlorabe ne sme voditi do sankcije, za katero bi bila potrebna jasna in nedvoumna pravna podlaga, temveč do obveznosti vračila preprosto kot posledice navedene ugotovitve, s katero se v celoti ali deloma vrnejo neupravičeni odbitki plačanega vstopnega davka (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Emsland Stärke, točka 56).

94 Iz tega izhaja, da je treba transakcije, vpletene v zlorabo, znova opredeliti, tako da se vzpostavi položaj, kakršen bi obstajal, če ne bi bilo transakcij, ki pomenijo navedeno zlorabo.

95 V tem pogledu je davčna uprava pooblaščena, da z učinkom za nazaj zahteva povračilo vsot, odbitih za vsako transakcijo, za katero je ugotovila, da je bila pravica do odbitka izvedena z zlorabo (zgoraj navedena sodba Fini H, točka 33).

96 Vendar mora odtegniti tudi ves davek, ki je bil naložen na izstopno transakcijo in ki ga je bil zadevni davčni zavezanec dolžan v okviru umetnega načrta za zmanjšanje davčnega bremena, in mora, odvisno od primera, povrniti vsak morebitni presežek.

97 Prav tako mora dovoliti davčnemu zavezancu, ki bi imel ob neobstoju transakcij, ki pomenijo zlorabo, korist od prve transakcije, ki ni del take zlorabe, da v skladu z določbami sistema odbitkov Šeste direktive odbije DDV, ki bremeni to vstopno transakcijo.

98 Iz tega izhaja, da je treba na prvo vprašanje, pod točko b, odgovoriti, da je treba, kadar se ugotovi obstoj zlorabe, transakcije, vpletene v zlorabo, spet opredeliti, tako da se vzpostavi položaj, kakršen bi obstajal, če ne bi bilo transakcij, ki pomenijo navedeno zlorabo.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (veliki senat) razsodilo:

1. **Transakcije, kot so te v postopku v glavni stvari, so dobave blaga ali storitev in gospodarska dejavnost v smislu člena 2, točka 1, člena 4(1) in (2), člena 5(1) in člena 6(1) 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), kot je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995, če izpolnijo objektivna merila, na katerih ti pojmi temeljijo, celo če se izvedejo z edinim ciljem pridobiti davčno ugodnost, pri čemer ne sledijo nobenemu gospodarskemu cilju.**

2. **Šesto direktivo je treba razlagati tako, da nasprotuje pravici davčnega zavezanca, da odbije plačani vstopni davek, kadar transakcije, na katerih temelji ta pravica, pomenijo zlorabo.**

Za ugotovitev obstoja zlorabe se zahteva, na eni strani, da je rezultat spornih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledijo zadevne določbe, čeprav so bili pogoji, predvideni s temi določbami Šeste direktive in nacionalne zakonodaje, ki prenaša to direktivo, formalno izpolnjeni. Po drugi strani bi tudi iz več objektivnih dejavnikov moralo biti razvidno, da je cilj spornih transakcij pridobitev davčne ugodnosti.

3. Kadar se ugotovi obstoj zlorabe, je treba transakcije, vpletene v zlorabo, znova opredeliti, tako da se vzpostavi položaj, kakršen bi obstajal, če ne bi bilo transakcij, ki pomenijo navedeno zlorabo.

Podpisi