SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA JANA MAZÁKA, predstavljeni 26. oktobra 2010[1]

I – Uvod

1. Ta predlog za sprejetje predhodne odločbe se med drugim nanaša na razlago pojma „zloraba“, kot je naveden v sodbi z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi[2], in njegovo uporabo v sodbah z dne 21. februarja 2008 v zadevi Part Service[3] in z dne 22. maja 2008 v zadevi Ampliscientifica in Amplifin.[4] Predlog je bil vložen v okviru postopka med Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (v nadaljevanju: Commissioners) in Weald Leasing Limited (v nadaljevanju: Weald Leasing), ki se nanaša na obdavčitev transakcij zakupa, ki jih je opravljala ta družba.

II – Spor v postopku v glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

2. Skupina družb Churchill Group of Companies (v nadaljevanju: Churchill Group) opravlja pretežno zavarovalniške storitve, ki so oproščene davka na dodano vrednost (DDV).[5] Družba Churchill Management Limited (v nadaljevanju: CML) in njeni hčerinski družbi Churchill Accident Repair Centre (v nadaljevanju: CARC) in Weald Leasing[6], sta članici skupine družb Churchill Group. Povprečna stopnja povračila vstopnega DDV družb CML in CARC je približno 1 %, zato lahko pri nakupu sredstev/opreme odbijeta le 1 % DDV, plačanega pri nakupu teh sredstev/opreme.[7] Edina osnovna dejavnost družbe Weald Leasing je kupovanje zadevnih sredstev/opreme in nato njihovo dajanje v zakup družbi Suas Limited (v nadaljevanju: Suas). Družba Weald Leasing je samostojno vpisana v register DDV.

1 – Jezik izvirnika: angleščina.
2 – C-255/02, ZOdl., str. I-1609, v nadaljevanju: sodba Halifax.
3 – C-425/06, ZOdl., str. I-897.
4 – C-162/07, ZOdl., str. I-4019.
5 – Glej člen 13(B) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva), ki med drugim določa, da države članice oprostijo zavarovalne transakcije. Zdaj glej člen 135(1) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).
6 – Družba Weald Leasing je hčerinska družba v popolni lasti družbe CML in je samostojno vpisana v register DDV.
7 – Glej člen 17(2) in (5) Šeste direktive, zdaj glej člena 168 in 173 Direktive o DDV.

3. Družba Suas je v lasti svetovalca za DDV skupine družb Churchill Group in njegove žene, vendar ni del te skupine in je ločeno vpisana v register DDV. Edina osnovna dejavnost te družbe je jemanje sredstev v zakup od družbe Weald Leasing in dajanje teh sredstev v podzakup družbama CML in CARC.

4. Ko sta družbi CML ali CARC potrebovali novo opremo, jo je kupila družba Weald Leasing in jo dala v zakup družbi Suas, ki jo je nato dala v podzakup družbama CML ali CARC. S tem nizom transakcij sta se družbi CML in CARC izognili neposrednemu nakupu opreme, ki sta jo potrebovali, oziroma enkratnemu plačilu celotnega zneska DDV glede teh nakupov, ki ga ni bilo mogoče odbiti. Cilj opisanih transakcij je bil razdeliti in prerazporediti plačilo tega zneska, da bi se odložila obveznost skupine družb Churchill Group za plačilo DDV. Družbi CML in CARC nista bili dolžni takoj plačati DDV, ki ga ni bilo mogoče odbiti, na celotni strošek kupljene opreme, ampak na znesek zakupnine v zvezi s to opremo, prerazporejen med veljavnostjo pogodb o zakupu.

5. Commissioners so družbi Weald Leasing odmerili višji DDV, ker so ji zavrnili odbitek vstopnega DDV, plačanega na sredstva, dana v zakup med oktobrom 2000 in oktobrom 2004, z obrazložitvijo, da zadevne transakcije niso gospodarska dejavnost in da pomenijo zlorabo pravic. Družba Weald Leasing se je pritožila zoper odločbe o odmeri davka z utemeljitvijo, da te transakcije niso bile izvedene le zaradi pridobitve davčnih ugodnosti in da opravljanje obdavčljivih dobav opreme z zakupom ni v nasprotju s ciljem Šeste direktive. Commissioners so po razglasitvi sodbe Halifax[8] umaknili trditev, da zadevne transakcije zakupa niso gospodarske dejavnosti, in so zatrjevali le, da te transakcije pomenijo zlorabo.

6. VAT and Duties Tribunal je z odločbo z dne 7. februarja 2007 odločilo, da je bil glavni cilj teh transakcij pridobiti davčno ugodnost. Zato je bil glede teh transakcij izpolnjen drugi pogoj za uveljavitev teorije zlorabe pravic, kot je določen v točki 75 sodbe Halifax. To sodišče je zlasti navedlo, da se mu ne zdi „nobena od utemeljitev za transakcije, razen da so to transakcije zaradi pridobitve davčnih ugodnosti za skupino Churchill z davčnega vidika, [...] niti malo prepričljiva“. VAT and Duties Tribunal je ugotovilo, da odobritev davčne ugodnosti ni bila v nasprotju s cilji upoštevnih določb Šeste direktive, zato prvi pogoj, naveden v točki 74 sodbe Halifax, ni bil izpolnjen. To sodišče na podlagi Šeste direktive ni moglo dokazati, da oproščeno podjetje ne bi smelo z zakupom odložiti ali prerazporediti bremena vstopnega DDV, tudi v okoliščinah, kot so podane v obravnavani

8 – Navedena v opombi 2.

zadevi, v katerih je bila družba Weald Leasing povezana z družbama CML in CARC. VAT and Duties Tribunal je še ugotovilo, da bi vsakršna zloraba lahko nastala le zaradi višine zakupnin na podlagi pogodb o zakupu in zaradi dogovorov za izognitev odredbi Commissioners iz Priloge6 k Value Added Tax Act 1994 (v nadaljevanju: zakon o DDV iz leta 1994),[9] ne pa zaradi zakupov.

7. Commissioners so se zoper to odločbo pritožili pri Chancery Division of the High Court of Justice of England and Wales. Edino vprašanje pritožbe je bilo, ali je davčna ugodnost, ki jo je pridobila skupina družb Churchill Group, v nasprotju s cilji Šeste direktive. Chancery Division of the High Court of Justice of England and Wales je s sodbo z dne 16. januarja 2008 zavrnilo pritožbo Commissioners zoper navedeno odločbo z obrazložitvijo, da dejstvo, da zadevne transakcije niso bile izvedene v okviru normalnih komercialnih transakcij, ne zadošča za sklep, da so bile zloraba, ker davčna ugodnost, ki jo je skupina družb Churchill Group pridobila s temi transakcijami, ni bila v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti ali katerokoli drugo določbo Šeste direktive.[10]

8. V teh okoliščinah je Court of Appeal of England and Wales (Civil Division) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali v okoliščinah, kot so te v obravnavani zadevi, v katerih večinoma oproščeni

9 – Člen 1(1) Priloge 6 k zakonu o DDV iz leta 1994 določa:
„Če –
(a) je vrednost dobave blaga ali storitev, ki jo opravi davčni zavezanec za plačilo v denarju (ne glede na ta člen), nižja od njene tržne vrednosti, in
(b) sta oseba, ki dobavlja blago ali storitve, in oseba, ki ji je dobavljeno blago ali storitve, povezani, in
(c) če je dobava blaga ali storitev obdavčljiva dobava blaga ali storitev, oseba, ki ji je dobavljeno blago ali storitve, pa na podlagi oddelkov 25 in 26 ni upravičena do vračunanja celotnega DDV od dobave,
lahko Commissioners odredijo, da je vrednost dobave blaga ali storitev njena tržna vrednost."

10 – High Court se je strinjalo s trditvijo Commissioners, da družbe CML, CARC, Weald Leasing in Suas niso nosile običajnih gospodarskih in poslovnih tveganj, povezanih z zakupom osnovnih sredstev. Potrdilo je, da so bile pogodbe o zakupu „poslovno prazne", ker so bile popolnoma drugačne od tega, kar se sicer pričakuje od strank, ki delujejo pod običajnimi tržnimi pogoji in naj bi ravnale, kot ravnajo pri opravljanju normalnih komercialnih transakcij. Potrdilo je tudi, da so bile transakcije – čeprav pogodbe o zakupu niso bile fiktivni posli in kljub poskusom, da navzven delujejo kot znani poslovni dogovori – umetne zato, ker sicer ne bi bile sklenjene v nobenih poslovnih okoliščinah, razen zaradi svojega glavnega cilja pridobiti davčno ugodnost. Zato je High Court potrdilo, da transakcije niso spadale med normalne komercialne transakcije strank. Vendar je sodišče po navedbi točk od 69 do 80 sodbe Halifax sklenilo, da samo zato, ker načrt ni spadal med normalne komercialne transakcije, to še ne pomeni, da je bil zloraba. V zvezi s tem je še ugotovilo, da se Sodišče ob določitvi prvega pogoja za uveljavitev načela prepovedi zlorabe niti v točki 74 niti v točki 86 svoje sodbe ni sklicevalo na „normalne komercialne transakcije". Sklenilo je, da bi Sodišče, če bi menilo, da je sklicevanje na „normalne komercialne transakcije" v točkah 69 in 80 sodbe pomembno, v nadaljevanju tudi pojasnilo, kaj je mišljeno s tem izrazom.

gospodarski subjekt vstopi v sistem zakupov sredstev, ki vključuje tretjega posrednika, namesto da bi sredstva kupil neposredno, tak sistem zakupov sredstev ali katerikoli njegov del ustvarja davčno ugodnost, ki je v nasprotju z namenom Šeste direktive v smislu točke 74 sodbe [...] Halifax [...]?

2. Ali je ob upoštevanju dejstva, da Šesta direktiva predvideva zakup sredstev s strani oproščenih ali delno oproščenih gospodarskih subjektov, in ob upoštevanju sklicevanja Sodišča na ‚normalne komercialne transakcije' v točkah 69 in 80 sodbe Halifax in točki 27 [sodbe] Ampliscientifica [in Ampflin] ter ob neobstoju takega sklicevanja v sodbi [...] Part Service [...] zloraba, če oproščeni ali delno oproščeni gospodarski subjekt izvede tak zakup, čeprav v okviru svojih normalnih komercialnih transakcij ne opravlja poslov zakupa?

3. Če je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen:

   (a) Kakšna je upoštevnost izraza ‚normalne komercialne transakcije' v okviru točk 74 in 75 sodbe Halifax:

ali naj se upošteva v točki 74, ali v točki 75, ali v obeh;

   (b) Ali je sklicevanje na ‚normalne komercialne transakcije' sklicevanje na:

1. transakcije, ki jih zadevni davčni zavezanec običajno opravlja;

2. transakcije, ki jih pod tržnimi pogoji opravljata dve ali več oseb;

3. transakcije, ki so poslovno upravičene;

4. transakcije, ki ustvarjajo poslovna bremena in tveganja, ki so običajno združena s povezanimi poslovnimi ugodnostmi;

5. transakcije, ki niso umetne in imajo poslovno vsebino;

6. vsako drugo vrsto ali kategorijo transakcij?

4. Kakšna je primerna nova opredelitev, če se ugotovi, da sistem zakupov sredstev ali katerikoli njegov del pomeni zlorabo? Zlasti, ali mora nacionalno sodišče ali organ, pristojen za pobiranje davkov:

(a) spregledati obstoj tretjega posrednika in odrediti, da se DDV plača od tržne vrednosti zakupnin;

(b) na novo opredeliti načrt zakupa kot neposredni nakup; ali

(c) transakcije na novo opredeliti na drug način, za katerega sodišče ali organ, pristojen za pobiranje davkov, meni, da je primerno sredstvo, s katerim bi se na novo ugotovile okoliščine, ki bi prevladale, če transakcij, ki pomenijo zlorabo, ne bi bilo?“

III – Postopek pred Sodiščem

9. Družba Weald Leasing, grška vlada, Irska, italijanska vlada, vlada Združenega kraljestva in Komisija so predložile pisna stališča. Vse razen italijanske vlade so na obravnavi, opravljeni 3. junija 2010, predstavile ustna stališča.

IV – Uvodne ugotovitve

10. Po razglasitvi sodbe Sodišča v zadevi Halifax je očitno, da se načelo zlorabe prava, kot se je uveljavilo s sodno prakso Sodišča in s katerim se preprečuje sklicevanje na pravo Evropske unije (EU) z namenom zlorabe ali goljufije, uporablja tudi v zadevah glede DDV. Vendar pa razširitev načela zlorabe prava na področje DDV ne more poseči v načelo pravne varnosti ali svobodo gospodarskega subjekta, da izbere strukturo svoje dejavnosti ali se odloči za transakcije, pri katerih bo plačal manj DDV.[11]

11. Ker se obstoj zlorabe prava na področju DDV ugotovi, čeprav je gospodarski subjekt formalno ravnal po črki zakonodaje o DDV, menim, da se mora zadevno načelo uveljaviti

11 – Glej v opombi 2 navedeno sodbo Halifax, točke od 69 do 73.

le v izjemnih primerih, v katerih je zloraba očitna, in se morajo vsa sredstva za njeno odpravo uporabiti zmerno, le v obsegu sporne zlorabe. Sodišče je v sodbi Halifax navedlo, da brez jasne in nedvoumne pravne podlage ni mogoče naložiti sankcije ob ugotovitvi obstoja zlorabe.[12] Pač pa je treba transakcije, ki so del zlorabe, znova opredeliti tako, da se vzpostavi položaj, kakršen bi obstajal, če ne bi bilo transakcij, ki pomenijo navedeno zlorabo.[13]

12. Sodišče je v sodbi Halifax določilo dvodelni preizkus, katerega merila morajo biti izpolnjena, da bi se ugotovil obstoj zlorabe. Na eni strani, da je rezultat zadevnih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala ciljem, ki jim 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 zadevnih transakcij pridobitev davčne ugodnosti.[14]

13. Ta dvodelni preizkus je, kot je navedla grška vlada, kumulativen. Da bi se ugotovil obstoj zlorabe za namene DDV, naj torej ne bi zadostoval dokaz, da je rezultat določene transakcije pridobitev davčne ugodnosti ali celo, da je bistveni cilj transakcije pridobiti tako davčno ugodnost ali da nima drugega smisla kot to oziroma je ni mogoče pojasniti drugače kot s tem. Drugačen sklep bi bistveno posegel v priznano pravico gospodarskega subjekta, da si omeji svoj davčni dolg.[15] Zato naj bi bilo treba dokazovanje razširiti in dokazati, da je rezultat določene transakcije davčna ugodnost, ki bi bila v nasprotju s cilji Šeste direktive in nacionalne zakonodaje, s katero je bila ta prenesena.

14. Iz predložitvene odločbe izhaja, da je bilo v postopku v glavni stvari izpolnjeno merilo iz drugega dela preizkusa iz sodbe Halifax, ker je VAT and Duties Tribunal odločilo, da je bil glavni cilj upoštevnih zakupnih in podzakupnih pogodb v postopku v glavni stvari pridobiti davčno ugodnost. Kot je navedeno v predložitveni odločbi, je bila rezultat pogodb med drugim gotovinska prednost družb CARC in CML.

15. V predložitveni odločbi je tudi navedeno, da so v teh okoliščinah zakupnine, določene v pogodbah o zakupu, ostajale nizke, ker bi

12 – Glej v opombi 2 navedeno sodbo Halifax, točka 93.

13 – Glej v opombi 2 navedeno sodbo Halifax, točka 94.

14 – Glej v opombi 2 navedeno sodbo Halifax, točki 74 in 75.

15 – Glej v opombi 2 navedeno sodbo Halifax, točka 73.

bil v pri višji zakupnini višji vstopni davek, ki ga ne bi bilo mogoče povrniti ter bi bremenil družbi CML in CARC. Poleg tega iz predložitvene odločbe izhaja, da je bila po pogodbi o zakupu med družbama Weald Leasing in Suas zakupnina za sredstva izračunana tako, da bi se družbi Weald Leasing v desetih letih povrnilo 100 % nabavne vrednosti ne glede na pričakovano dobo trajanja posameznih zadevnih sredstev/opreme.

V – Prvo in četrto vprašanje

16. Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je rezultat pogodb, kot so opisane zgoraj, ali kateregakoli njihovega dela pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala ciljem Šeste direktive in nacionalne zakonodaje, s katero je bila ta prenesena.

17. Družba Weald Leasing zatrjuje, da je v okviru DDV ena od davčnih ugodnosti lizinga za oproščene ali delno oproščene gospodarske subjekte možnost, da med trajanjem zakupov prerazporedijo vstopni DDV, ki ga ni mogoče povrniti. Vendar naj ta davčna ugodnost ne bi zadostovala, da bi se transakcije opredelile kot zloraba, ker naj bi šlo preprosto za davčno posledico izbire teh subjektov, ki jo Šesta direktiva posebej predvideva. Naj ne bi bila zloraba, ker ni bila pridobljena nepravilno. Družbi CML in CARC naj si nikdar ne bi prizadevali dobiti več povračila vstopnega davka, kot sta ga bili upravičeni. Čeprav je družba Weald Leasing pridobila gotovinsko prednost, naj ne bi prihranila davka popolnoma niti naj ga ne bi imela namena prihraniti v celoti. Kot navaja ta družba, se zaradi tega obravnavana zadeva bistveno razlikuje od sodbe z dne 21. februarja 2006 v zadevi University of Huddersfield,[16] ker naj bi bila edina sestavina pogodb o zakupu, ki bi se morda lahko štela za zlorabljajočo, višina zakupnine. Družba Weald Leasing ugotavlja, da bi lahko bila kršena samo ena zakonska določba, in sicer člen 1 Priloge 6 k zakonu o DDV iz leta 1994, ki pa je določba nacionalnega prava, s katero ni bila prenesena nobena določba Šeste direktive. Šlo naj bi za izjemo od osnovnega pravila vrednotenja iz člena 11(A)(1) Šeste direktive, sprejeto na podlagi odstopanja, dovoljenega Združenemu kraljestvu v skladu s členom 27(2) te direktive. S temi odstopanji naj ne bi nastale pravice in obveznosti prava Skupnosti (in zdaj EU).[17] Zato naj za nobeno kršitev člena 1 Priloge 6,

16 – C-223/03, ZOdl., str. I-1751.

17 – Sodba z dne 10. aprila 2008 v zadevi Marks & Spencer (C-309/06, ZOdl., str. I-2283, točka 28).

ki je zgolj v pristojnosti nacionalnega prava, ne bi veljala teorija zlorabe prava EU.

18. Vlada Združenega kraljestva meni, da zadevne pogodbe, čeprav so formalno delovale kot posli zakupa, niso bile sklenjene pod običajnimi tržnimi pogoji ter naj bi bile izmišljen in umeten poskus prikrivanja resnične osnovne poslovne in gospodarske stvarnosti, in sicer da je skupina družb Churchill Group prek družb CML in CARC izbrala in kupila sredstva, ki jih uporablja pri oproščenih zavarovalniških poslih. Družba Weald Leasing naj bi si dejansko prizadevala zavarovati ugodnosti DDV pri lizingu, ne da bi nosila z njim povezana gospodarska in poslovna bremena. Grška vlada meni, da sta bila namen spornega načrta zakupov in njegov učinek to, da so bili nakupi osnovnih sredstev, ki sta jih izvedli družbi CARC in CML, obdavčeni drugače kot istovrstni nakupi, ki so jih izvedli njihovi konkurenti, ki nudijo istovrstne storitve. Izvedba tega načrta naj bi bila v nasprotju z načelom enakega obravnavanja na področju davkov in, širše, načelom davčne nevtralnosti. Irska zatrjuje, da skupina družb Churchill Group opravlja storitve, ki so v 99 % oproščene DDV, in Šesta direktiva bi se morala v obsegu, v katerem odbitek njenega vstopnega davka ni mogoč, razumeti tako, da določa, da obveznost plačila tega davka nastane takoj, ko nastane obveznost davčnega obračuna, zaradi česar ga je mogoče prenesti na končnega potrošnika. Družbi Weald Leasing in Suas naj bi bili glavna ali celo edina mehanizma za to, da bi se navedenemu izognilo, in naj bi kot očitno umetni tvorbi pomenili zlorabo. Irska zatrjuje, da so vse pogodbe o zakupu ali večina njih umetne, zato zloraba in ne le višina zakupnin. Italijanska vlada zatrjuje, da je bil načrt zakupa, s katerim se je prizadevalo pretežno oproščenim davčnim zavezancem omogočiti odbitek celotnega zneska vstopnega DDV, ki so ga plačali za blago in storitve, potrebne za dejavnost, v nasprotju z namenom davčne nevtralnosti DDV, na katerem temelji Šesta direktiva.

19. Komisija meni, da zaradi zakupa sredstev ne nastane davčna ugodnost v nasprotju s cilji zakonodaje o DDV. Državi naj v gospodarskem smislu ne bi bilo pomembno, ali so osnovna sredstva kupljena ali zakupljena. Davčni zavezanec bi sicer lahko mislil, da mu je z odlogom davčnega bremena zagotovljena gotovinska prednost, vendar na dolgi rok to prednost plača. Komisija tudi meni, da uporaba svoje lizing družbe ne pomeni zlorabe prava. Pravo tveganje zlorabe naj bi bila v takih okoliščinah možnost davčnega zavezanca, da zneske zakupnin prilagodi tako, da z njimi zmanjša znesek plačanega DDV. Komisija ugotavlja, da je bilo posredovanje družbe Suas očitno namenjeno samo temu, da bi se davčnim organom preprečilo potrjevanje in preverjanje izračuna davčne osnove. S to transakcijo naj bi bil očitno izpolnjen prvi del preizkusa iz sodbe Halifax. Transakcija,

katere cilj je preprečiti učinkovito izvajanje pravil o DDV, bi se morala šteti za enako tisti, katere namen je pridobiti korist v nasprotju s cilji teh pravil.

20. Po mojem mnenju, in kot navaja v stališčih Komisija, lahko gospodarski subjekt načeloma prosto izbere, ali bo kupil ali vzel v zakup sredstva/opremo,[18] ki jo uporabi pri opravljanju svoje dejavnosti. Tudi odločitev oproščenega gospodarskega subjekta, da bo za osnovna sredstva/opremo sklenil pogodbo o zakupu, namesto da bi jih kupil neposredno, da bi s tem dosegel ugodnejšo obravnavo na podlagi zakonodaje o DDV tako, da odloži[19] svoje breme DDV, sama po sebi ne zadostuje za potrditev ugotovitve, da gre za zlorabo te zakonodaje. Če se gospodarski subjekt odloči za zakup opreme, plača DDV na obdobna plačila zakupnine v trajanju zakupa, namesto da bi ob nakupu te opreme plačal DDV v enkratnem znesku. Prepričan sem, da taka transakcija sama po sebi ni v nasprotju s cilji Šeste direktive in nacionalne zakonodaje, s katero je bila ta prenesena. Po mojem mnenju se s tako transakcijo ne krši vedno načelo davčne nevtralnosti. Kot sta navedli družba Weald Leasing in Komisija, gospodarski subjekt zaradi samega zakupa namesto nakupa opreme ne plača manj DDV ali odbije več DDV, kot je upravičen. Če bi bila oprema zakupljena namesto kupljena, bi gospodarski subjekt lahko pridobil gotovinske prednosti, vendar prihranek DDV ni povezan s tem.

21. Menim, da ustanovitev in uporaba hčerinske družbe, ki je v stoodstotni lasti ali „lastna“, v tej zadevi družba Weald Leasing, ki je v smislu DDV ločen ali samostojen davčni zavezanec,[20] s čimer se je prizadevalo

18 – Zakup opreme načeloma pomeni opravljanje storitev v skladu s členom 6(1) Šeste direktive in členom 24(1) Direktive o DDV.

19 – V nasprotju s tem bi opozoril, da Irska v pisnih stališčih navaja, da se z načelom davčne nevtralnosti zahteva, da bi morala biti oseba, ki ni upravičena do odbitka davka ob nastanku obveznosti obračuna, dolžna nositi breme davka, ki ga ni mogoče odbiti, s tem, da ga takrat plača.

20 – V skladu s členom 4 Šeste direktive je davčni zavezanec vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katerokoli gospodarsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

izključno pridobiti ugodnost DDV v obliki odloga plačila DDV, samo po sebi ne pomeni zlorabe, ker bi se taka ugodnost lahko pridobila s sklenitvijo pogodbe o zakupu s tretjo stranko pod običajnimi tržnimi pogoji.[21] Če torej večinoma oproščeni gospodarski subjekt zato, da bi se odložilo plačilo davka, ki ga ni mogoče povrniti, vstopi v sistem zakupov sredstev, v katerem sta udeleženi nepovezana tretja oseba ali hčerinska družba v njegovi stoodstotni lasti, ki je samostojno vpisana v register DDV, namesto da bi sredstva kupil neposredno, samo zaradi tega še ne nastane davčna ugodnost, ki je v nasprotju s cilji Šeste direktive. Če so zakupnine po pogodbah o zakupu določene v umetno nizkih zneskih, ki ne izražajo pogojev prostega trga, zaradi česar so umetno znižani tudi zneski DDV, ki jih je treba plačati, je po mojem mnenju ta del transakcij, ki se nanaša na višino plačil in ne na zakup kot tak, v nasprotju s cilji Šeste direktive in nacionalne zakonodaje, s katero je bila ta prenesena.

22. Glede pogodb, ki se nanašajo na družbo Suas, je v predložitveni odločbi navedeno, da Commissioners zaradi vključitve te družbe v odnos med družbo Weald Leasing na eni in družbama CARC in CML na drugi strani niso mogli izdati odredbe iz Priloge 6 (zakon o DDV iz leta 1994). Kot kaže morajo Commissioners, kar mora predložitveno sodišče ustrezno potrditi, da bi lahko izdali odredbo iz Priloge 6, s katero se kot vrednost dobave ali opravljanja storitev določi njuna tržna vrednost, med drugim dokazati, da sta oseba, ki dobavlja blago ali opravlja storitve, in oseba, ki ji je dobavljeno blago ali so zanjo opravljene storitve, povezani[22] in da je vrednost dobave blaga ali opravljanja storitev nižja od njene tržne vrednosti.

21 – Glej smiselno sodbo z dne 27. januarja 2000 v zadevi Staatssecretaeis van Financiën proti Heerma (C-23/98, Recueil, str. I-419). V tej sodbi je Sodišče razsodilo, da družbenik, ki daje družbi, ki je davčna zavezanka, v najem nepremičnino, deluje neodvisno v smislu člena 4(1) Šeste direktive. Sodišče je opozorilo, da med družbo in družbenikom ni odnosa delodajalec in delojemalec, podobnega tistemu, ki je omenjen v členu 4(4), prvi pododstavek, Šeste direktive, ki bi preprečeval neodvisnost družbenika. Družbenik, ki je oddajal družbi premoženje v stvareh, je deloval v svojem imenu, za svoj račun in na svojo odgovornost, čeprav je bil hkrati poslovodja družbe najemnice. Iz navedenega po mojem mnenju torej izhaja, da zgolj obstoj tesnega odnosa med različnima davčnima zavezancema ne zadostuje za to, da bi ju davčni organi obravnavali kot enega davčnega zavezanca. V nasprotju s tem glej sodbo z dne 18. oktobra 2007 v zadevi van der Steen (C-355/06, ZOdl., str. I-8863). V tej sodbi je Sodišče razsodilo, da je odnos podrejenosti med delodajalcem in delojemalcem obstajal med družbo in njenim direktorjem. Najprej je razsodilo, da je družba direktorju plačevala stalno mesečno plačo in regres za letni dopust. Družba je dohodnino in prispevke za socialno varnost odtegnila od njegove plače. Drugič, direktor pri zagotavljanju storitev kot zaposleni ni deloval v svojem imenu, za svoj račun in na svojo lastno odgovornost, ampak za račun in na odgovornost družbe. Tretjič, direktor ni nosil nobenega gospodarskega tveganja, ko je deloval kot poslovodja družbe in ko je opravljal dejavnosti v okviru del, ki jih je družba opravila tretjim osebam.

22 – Kot bi izhajalo iz spisa, bi nacionalni davčni organi lahko odredili, da se kot vrednost zadevnega opravljanja storitev uporabi njegova tržna vrednost, če družba Suas, ki ni del skupine družb Churchill Group in ni formalno povezana z družbami Weald Leasing, CARC ali CML, ne bi bila udeležena pri zadevnih pogodbah o zakupu.

23. Iz predložitvene odločbe izhaja, da je družba Weald Leasing pred predložitvenim sodiščem zatrjevala, da je „[r]esnična davčna ugodnost, ki so jo pridobili udeleženci, [...] nastala zaradi posredovanja družbe Suas, zaradi česar ni bilo mogoče izdati odredbe iz Priloge 6“. Družba Weald Leasing v stališčih, predloženih Sodišču, meni, da načelo zlorabe prava velja le za davčne ugodnosti, ki so v nasprotju z določbami prava Skupnosti, ne pa za prizadevanja izogniti se nacionalnemu pravu.

24. Menim, da ni mogoče potrditi navedb družbe Weald Leasing. Kot bi izhajalo iz spisa Sodišča in kar mora predložitveno sodišče ustrezno potrditi, je bil člen 1 Priloge 6 k zakonu o DDV iz leta 1994 sprejet na podlagi odstopanja iz člena 27 Šeste direktive.[23] Po mojem mnenju določbe nacionalne zakonodaje, ki so bile sprejete v skladu z odstopanji, določenimi v členu 27 Šeste direktive, tvorijo sestavni del nacionalnega sistema DDV in so za davčnega zavezanca zavezujoče na podlagi nacionalnega prava[24], davčni organi države članice pa se lahko nanje sklicujejo pred nacionalnimi sodišči v postopkih zoper to osebo[25]. Če bi nacionalna sodišča uporabila načelo zlorabe prava, kot je določeno v sodbi Halifax, bi bilo vsako razlikovanje med nacionalnimi določbami, s katerimi se prenesejo določbe Šeste direktive, in tistimi, ki so bile sprejete popolnoma v skladu z odstopanjem, dovoljenem z omenjeno direktivo, po mojem mnenju umetno ter bi ogrozilo celovitost nacionalnega sistema DDV in posredno EU-sistema DDV.

25. Zato menim, da teorija zlorabe prava, kot je določena v sodbi Halifax,[26] velja za zlorabe nacionalnih določb, ki so bile sprejete popolnoma v skladu z določili člena 27 Šeste direktive. Glede uporabe omenjenega nače-

23 – Člen 27(1) Šeste direktive določa, da lahko „[n]a predlog Komisije […] Svet soglasno dovoli katerikoli državi članici, da uvede posebne ukrepe za odstopanje od določb te direktive, za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ali za preprečevanje določenih vrst davčnih utaj ali izogibanja davkom […]“ Postopek za izdajo takega dovoljenja je opredeljen v členu 27, od (2) do (4), Šeste direktive. V skladu s členom 27(5) lahko „[t]iste države članice, ki 1. januarja 1977 uporabljajo posebne ukrepe, navedene v odstavku 1 zgoraj, […] te ukrepe ohranijo pod pogojem, da o njih do 1. januarja 1978 uradno obvestijo Komisijo, in, če so takšna odstopanja namenjena poenostavitvi postopka za obračunavanje davka, da so v skladu z zahtevo iz odstavka 1 zgoraj“.

24 – Glej po analogiji sodbo Marks & Spencer, navedena v opombi 17, točke od 20 do 28. Po mojem mnenju ta sodba določa, da davčni zavezanec glede izjem ali odstopanj, ki jih je država članica sprejela v skladu s Šesto direktivo, ne pridobi pravice, ki bi jo lahko neposredno uveljavljal na podlagi prava Unije. Kljub temu glej sklepne predloge generalne pravobranilke Kokott v tej zadevi, predstavljeni 13. decembra 2007, v katerih je dejansko navedla, da davčni zavezanec pridobi pravico po nacionalnem pravu in pravu Unije. Glej točko 43 sklepnih predlogov.

25 – Glej po analogiji sodbo z dne 13. februarja 1985 v zadevi Direct Cosmetics (5/84, Recueil, str. 617, točka 37.

26 – Navedena v opombi 2.

la v postopku v glavni stvari, kar je naloga nacionalnega sodišča, pa menim, da je uporaba popolnoma umetnega sistema, katerega bistveni namen je pridobiti davčno ugodnost tako, da se davčnim organom onemogoči, da na podlagi določb nacionalnega prava, sprejetih popolnoma v skladu s Šesto direktivo, odredijo, naj se kot vrednost pogodb o zakupu med povezanimi osebami upošteva njihova tržna vrednost, zloraba.

26. Predložitveno sodišče s četrtim vprašanjem prosi za smernice, kako na novo opredeliti pogodbe, če bi se odločilo, da sistem zakupov sredstev ali katerikoli njegov del pomeni zlorabo.

27. Sodišče je v točki 94 sodbe Halifax navedlo, da je treba transakcije, ki so del zlorabe, znova opredeliti, tako da se vzpostavi položaj, kakršen bi obstajal, če ne bi bilo transakcij, ki pomenijo navedeno zlorabo. Iz moje presoje prvega vprašanja v zvezi z obstojem in obsegom zlorabe v dejanskem stanju postopka v glavni stvari izhaja, da bi se morala davčnim organom Združenega kraljestva – če bi nacionalno sodišče odločilo, da je bila družba Suas v zadevne pogodbe vključena umetno, da bi se v bistvu onemogočila izdaja odredbe po členu 1 Priloge 6 (zakon o DDV iz leta 1994) in s tem pridobila davčna ugodnost – priznati pravica, kot je v stališčih navedla Komisija, da niz transakcij v postopku v glavni stvari obravnava kot zakupe družbe Weald Leasing družbama CML in CARC in s tem zagotovi, da se DDV plača od ocenjene tržne vrednosti[27] teh zakupov.

28. Če se torej s pogodbami o zakupu vstopi v popolnoma umeten sistem, da bi se davčnim organom onemogočilo, da na podlagi določb nacionalnega prava, sprejetih popolnoma v skladu z odstopanjem, dovoljenim s Šesto direktivo, odredijo, naj se kot vrednost pogodb o zakupu med povezanimi osebami upošteva njihova tržna vrednost, se morajo take pogodbe znova opredeliti tako, da se ta sistem spregleda.

27 – Sodba Halifax, navedena v opombi 2. Pri oceni tržne vrednosti dogovora o zakupu se mora nujno upoštevati trajanje teh dogovorov glede na naravo zadevnih sredstev/opreme.

VI – Drugo in tretje vprašanje

29. Predložitveno sodišče z drugim vprašanjem sprašuje, ali je zloraba, če oproščeni ali delno oproščeni gospodarski subjekt izvede zakup sredstev, čeprav tega ne izvaja v okviru svojih „normalnih komercialnih transakcij“. S tretjim vprašanjem pa postavlja več vprašanj glede razlage in uporabe izraza „normalne komercialne transakcije“.

30. Izraz „normalne komercialne transakcije“ je uporabljen v dveh točkah sodbe Halifax. V točki 69 te sodbe je Sodišče postavilo splošno načelo, da se transakcije, ki se ne izvedejo v okviru normalnih komercialnih transakcij, obravnavajo kot zloraba, če je njihov namen z zlorabo pridobiti ugodnosti, predvidene s pravom EU. Sodišče je v točki 80 navedene sodbe navedlo, da „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 lahko 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“. Sodišče je nato v točki 81 sodbe Halifax navedlo, da „[v] zvezi z drugim merilom [dvodelnega preizkusa], 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“.

31. V sodbi Part Service[28] se Sodišče ni sklicevalo na „normalne komercialne transakcije“, čeprav se je oprlo na dvodelni preizkus, določen v točkah 74 in 75 sodbe Halifax[29]. Sodišče je v sodbi Ampliscientifica in Amplifin[30] v točkah 27 in 28 navedlo, da „je načelo prepovedi zlorabe zlasti na področju DDV usmerjeno k temu, da zakonodaja [EU] ne bi bila tako obsežna, da bi zajela zlorabe gospodarskih subjektov, torej transakcije, ki se ne izvedejo v okviru normalnih komercialnih

28 – Navedena v opombi 3.
29 – Navedena v opombi 2.
30 – Navedena v opombi 4.

transakcij, ampak zgolj z namenom zlorabne pridobitve ugodnosti, predvidene s pravom [EU]. To načelo tako vodi do prepovedi nastanka popolnoma umetnih konstrukcij brez gospodarske realnosti, izvršenih zgolj z namenom pridobitve davčne ugodnosti."

32. Menim, da zaradi izraza „normalne komercialne transakcije" ni treba preučiti „značilne" poslovne dejavnosti posameznega gospodarskega subjekta.[31] Zato se izraz „normalne komercialne transakcije" v zvezi z zlorabo na področju DDV ne nanaša na transakcije, ki jih davčni zavezanec običajno opravlja. Poskus, da bi se izluščile značilne ali običajne poslovne dejavnosti posameznega gospodarskega subjekta, je po mojem mnenju naloga, ki ni predvidljiva,[32] in zato v okviru davčnega prava, v katerem je potrebna pravna varnost, ni primerna.

33. Presoja, ali je transakcija izvedena v okviru „normalnih komercialnih transakcij", se po mojem mnenju nanaša na drugo merilo[33] dvodelnega preizkusa, določenega v sodbi Halifax, ter s tem na lastnost zadevne transakcije ali načrta in vprašanje, ali gre za popolnoma umetno zgradbo, vzpostavljeno v bistvu zaradi pridobitve davčne ugodnosti in ne iz drugih poslovnih razlogov[34]. V zvezi s tem so pomembne tudi pravne, gospodarske in/ali osebne povezave med gospodarskimi subjekti, ki so udeleženi v načrtu za zmanjšanje davčnega bremena,[35] in vprašanje, ali udeleženci transakcij opravljajo dejavnost pod tržnimi pogoji[36]. Poleg tega je vprašanje, ali transakcija ustvarja poslovna bremena in tveganja, ki so običajno povezana s takimi transakcijami, pomembno za presojo umetnega značaja transakcije in torej tega, ali je njen glavni cilj pridobiti davčno ugodnost. Opozoril bi še, da je pri taki presoji bistvena objektivnost transakcije[37] in ne subjektivni motiv davčnega zavezanca.

31 – Čeprav so v točki 80 sodbe Halifax (navedena v opombi 2) dodane besede *„njihovih* normalnih komercialnih transakcij" (poudarek dodan).

32 – Vsaj ne zato, ker se lahko poslovne dejavnosti gospodarskega subjekta s časom spreminjajo in razvijajo.

33 – Glej torej v opombi 2 navedeno sodbo Halifax, točka 75.

34 – Predložitveno sodišče je v vprašanju 3(b)(3) uporabilo izraz „poslovno upravičene". Ker bi se izraz lahko razumel, kot da je z njim mišljena donosna transakcija, ga ne bom uporabil.

35 – Glej v opombi 2 navedeno sodbo Halifax, točka 81.

36 – Po mojem mnenju mora predložitveno sodišče preveriti in pretehtati vse veljavne pogodbene pogoje in zadevne okoliščine.

37 – Glej v opombi 2 navedeno sodbo Halifax, točka 75.

VII – Predlog

34. Glede na zgoraj navedena stališča predlagam, naj Sodišče na vprašanja, ki jih je predložilo Court of Appeal (England & Wales), odgovori:

1. Če večinoma oproščeni gospodarski subjekt zato, da bi se odložilo plačilo davka, ki ga ni mogoče povrniti, vstopi v sistem zakupov sredstev, v katerem sta udeleženi nepovezana tretja oseba ali hčerinska družba v njegovi stoodstotni lasti, ki je samostojno vpisana v register davka na dodano vrednost, namesto da bi sredstva kupil neposredno, samo zaradi tega še ne nastane davčna ugodnost, ki je v nasprotju s cilji Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero.

2. Uporaba popolnoma umetnega sistema, katerega bistveni namen je pridobiti davčno ugodnost tako, da se davčnim organom onemogoči, da na podlagi določb nacionalnega prava, sprejetih popolnoma v skladu s Šesto direktivo 77/388, odredijo, naj se kot vrednost pogodb o zakupu med povezanimi osebami upošteva njihova tržna vrednost, je zloraba.

3. Če je bilo ugotovljeno, da gre za zlorabo, je treba transakcije, ki so del zlorabe, znova opredeliti tako, da se vzpostavi položaj, kakršen bi obstajal, če ne bi bilo transakcij, ki pomenijo navedeno zlorabo. Če se s pogodbami o zakupu vstopi v popolnoma umeten sistem, da bi se davčnim organom onemogočilo, da odredijo, naj se kot vrednost pogodb o zakupu med povezanimi osebami upošteva

njihova tržna vrednost, se morajo take pogodbe znova opredeliti tako, da se ta sistem spregleda.

4. Izraz ‚normalne komercialne transakcije' v zvezi z zlorabo na področju davka na dodano vrednost se ne nanaša na transakcije, ki so za davčnega zavezanca značilne oziroma jih običajno opravlja. Presoja, ali je transakcija izvedena v okviru ‚normalnih komercialnih transakcij', se nanaša na lastnost zadevne transakcije ali načrta in vprašanje, ali gre za popolnoma umetno zgradbo, vzpostavljeno v bistvu zaradi pridobitve davčne ugodnosti in ne iz drugih poslovnih razlogov. Pravne, gospodarske in/ali osebne povezave med gospodarskimi subjekti, ki so udeleženi v načrtu za zmanjšanje davčnega bremena, in vprašanje, ali udeleženci transakcij opravljajo dejavnost pod tržnimi pogoji, ter vprašanje, ali transakcija ustvarja poslovna bremena in tveganja, ki so običajno povezana s takimi transakcijami, so pomembna za presojo lastnosti transakcije.