SODBA SODIŠČA (drugi senat)

z dne 21. februarja 2008 *

V zadevi C-425/06,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Corte suprema di cassazione (Italija) z odločbo z dne 10. marca 2006, ki je prispela na Sodišče 16. oktobra 2006, v postopku

Ministero dell'Economia e delle Finanze, nekdanje Ministero delle Finanze,

proti

Part Service Srl, družba v likvidaciji, nekdanja Italservice Srl,

SODIŠČE (drugi senat),

v sestavi C. W. A. Timmermans, predsednik senata, L. Bay Larsen (poročevalec), K. Schiemann, J. Makarczyk, sodniki, in C. Toader, sodnica,

* Jezik postopka: italijanščina.

generalni pravobranilec: M. Poiares Maduro,
sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 25. oktobra 2007,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za Part Service Srl S. Taverna, odvetnik,

– za italijansko vlado I. M. Braguglia, zastopnik, skupaj z G. Lancio in S. Fiorentinom, avvocati dello Stato,

– za grško vlado M. Apessos, M. Papida in I. Pouli, zastopniki,

– za Irsko D. O'Hagan, zastopnik, skvpaj z D. McDonaldom, SC, in B. Conwayem, BL, in G. Clohessy, BL,

– za portugalsko vlado L. Fernandes in C. Lança, zastopnika,

– za vlado Združenega kraljestva T. Harris, zastopnica, skupaj z R. Hillom, barrister,

– za Komisijo Evropskih skupnosti A. Aresu in M. Afonso, zastopnika,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago 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).

2 Ta predlog je bil predložen v okviru spora med Ministero dell'Economia e delle Finanze (ministrstvo za gospodarstvo in finance) in Part Service Srl (v nadaljevanju: Part Service), nekdanja Italservice Srl (v nadaljevanju: Italservice), zaradi odmere davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), vročene za davčno leto 1987, glede poslov najema s poznejšim kupom (lizing), povezanih predvsem z motornimi vozili.

Pravni okvir

Zakonodaja Skupnosti

3 V členu 11A(1) Šeste direktive v zvezi z davčno osnovo je določeno:

„Davčna osnova:

(a) pri dobavah blaga in storitev, razen tistih iz (b), (c) in (d) tega odstavka, je vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od kupca, naročnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav;

[…]“

4 Člen 13B Šeste direktive določa oprostitve za različne transakcije s tem besedilom:

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

(a) zavarovalne in pozavarovalne transakcije, vključno s povezanimi storitvami, ki jih opravljajo zavarovalni posredniki in zavarovalni zastopniki;

[…]

(d) naslednje transakcije:

1. dajanje kreditov in posredovanje v zvezi s krediti ter upravljanje kreditov s strani osebe, ki kredit odobri;

2. sklepanje ali druge vrste poslovanja v zvezi z garancijami za kredite ali kakršnimi koli drugimi oblikami zavarovanja denarja ter upravljanje garancij za kredite s strani osebe, ki kredit odobri;

3. transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z depoziti, tekočimi računi, plačili, transferji, dolgovi, čeki ali drugimi plačilnimi instrumenti, razen izterjave dolgov in factoringa;

[…]“

Nacionalna zakonodaja

5 Člen 3 uredbe predsednika republike št. 633 z dne 26. oktobra 1972, ki uvaja in ureja davek na dodano vrednost (redni dodatek št. 1 k GURI št. 292 z dne 11. novembra 1972, str. 2), kot je bila večkrat spremenjena (v nadaljevanju: UPR št. 633/72), določa opravljanje storitev tako:

„Pri opravljanju storitev gre za storitve, opravljene za plačilo, ki izhajajo iz pogodb o delu, prevoznih pogodb, pogodb o naročilu, špedicijskih pogodb, pogodb o trgovskem zastopanju, posredniških, shranjevalnih pogodb in na splošno iz obveznosti nekaj storiti ali opustiti in dovoliti ne glede na vir.

Storitve, opravljene za plačilo, so tudi:

1. dajanje v najem stvari, zakup, lizing in podobne storitve;

[…]“

6 V členu 10 UPR št. 633/72 je določeno, da so nekatere transakcije oproščene DDV pod temi pogoji:

„Davek se ne plačuje za:

1. opravljanje storitev v zvezi z dajanjem kreditov in posredovanjem v zvezi s krediti ter upravljanjem kreditov s strani osebe, ki kredit odobri, in finančne transakcije;

posredovanje ali druge vrste poslovanja v zvezi z garancijami za kredite ali kakršnimi koli drugimi oblikami zavarovanja denarja ter upravljanje garancij za kredite s strani osebe, ki kredit odobri; plačilne roke; transakcije, vključno s posredovanjem, v zvezi z depoziti, tekočimi računi, plačili, transferji, dolgovi, čeki ali drugimi plačilnimi instrumenti, razen izterjave dolgov in factoringa; upravljanje posebnih investicijskih skladov in pokojninskih skladov iz zakonske uredbe št. 124 z dne 21. aprila 1993, podobne roke in poslovanja ter finančne in poštne storitve (banka-pošta);

2. zavarovalne in pozavarovalne transakcije ter transakcije v zvezi z rentami;

[…]

9. storitve v zvezi z nakazili in posredovanjem v zvezi s transakcijami iz točk od 1 do 7 in tistih v zvezi z zlatom in vrednostnimi predmeti, vključno z depoziti na tekočem računu, izvedenih v zvezi s transakcijami Banke Italije in italijanske menjalnice v smislu člena 4(5) te uredbe.“

7 V členu 13, prvi odstavek, UPR št. 633/72 je davčna osnova za DDV določena tako:

„Davčna osnova pri dobavah blaga in opravljanju storitev je skupni znesek plačil, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali ponudnik v skladu s pogodbenimi pogoji, vključno z izdatki in stroški izvršitve ter dolgovi ali drugimi obveznostmi do tretjih

oseb v breme cesionarja ali naročnika, povišan za vsoto, neposredno povezano s plačili, ki jih dolgujejo druge osebe.“

Spor o glavni stvari in vprašanji za predhodno odločanje

8 Družba Italservice in lizinška družba IFIM Leasing SAS (v nadaljevanju: IFIM), ki pripadata isti finančni skupini, sta leta 1987 sodelovali pri lizinških transakcijah predvsem v zvezi z motornimi vozili.

9 Te transakcije so bile izvršene tako, kot je opisano v nadaljevanju.

10 Družba IFIM je z uporabnikom sklenila pogodbo o uporabi motornega vozila in možnosti njegovega odkupa s plačilom obrokov, s položitvijo varščine, ki je enaka ceni vozila, ki ni pokrita z obroki, in z zagotovitvijo neomejenega poroštva.

11 Družba Italservice je z uporabnikom sklenila pogodbo, na podlagi katere je zavarovala stvar proti vsem tveganjem, razen za civilno odgovornost, in s položitvijo varščine ter zagotovljenim neomejenim poroštvom jamčila spoštovanje obveznosti navedenega uporabnika proti družbi IFIM. Uporabnik je družbi Italservice poleg provizije v vrednosti 1 %, plačane svetovalcu, vnaprej plačal znesek, na podlagi katerega je bil skupni znesek obrokov, dogovorjenih med njim in družbo IFIM, znižan, tako da je bila vsota v večini primerov znižana na znesek, le nekoliko višji od cene vozila.

12 Uporabnik je na družbo Italservice prenesel obveznost plačila zneska, ki ga je plačal družbi IFIM, iz naslova varščine, določene v pogodbi o uporabi.

13 Družba Italservice je na družbo IFIM prenesla izvršitev pogodbe z uporabnikom.

14 Družba IFIM je od družbe Italservice kot posrednica prejela dodatno plačilo in za primer, če uporabnik ne bi izpolnil obveznosti, znesek, enak znesku, ki ga je uporabniku obljubila družba Italservice iz naslova povračila v primeru izpolnitve njegovih obveznosti plačila obrokov.

15 Družba IFIM je na podlagi člena 3 UPR št. 633/72 za obroke, ki jih je plačal uporabnik, obračunala DDV.

16 Po drugi strani so bili za zneske, ki sta jih plačala družbi Italservice uporabnik in družbi IFIM družba Italservice, na podlagi člena 10 UPR št. 633/72 izdani računi brez DDV.

17 Davčni urad je po preverjanjih pri družbi Italservice ugotovil, da so različne obveznosti zadevnih strank, čeprav so jih vsebovale ločene pogodbe, skupaj pomenile enotno pogodbo, sklenjeno med tremi strankami. Po njegovem mnenju je bila protivrednost, ki jo je uporabnik plačal za lizing, umetno razdeljena z namenom znižanja davčne osnove, vloga lizingodajalca pa je bila razdeljena med družbi Italservice in IFIM.

18 Zato je davčni urad družbi Italservice 1. septembra 1992 vročil odločbo o odmeri DDV za leto 1987 za znesek 3.169.519.000 ITL, povišan za obresti in globe na 9.496.469.000 ITL.

19 Družba Italservice je to odločbo o odmeri davka izpodbijala pri Commissione tributaria di primo grado di Modena. Zatrjevala je, da ni šlo za enotno pogodbo, ampak za več povezanih pogodb, ki niso bile sklenjene zaradi izogibanja davkom, ampak iz dopustnih gospodarskih razlogov, povezanih s trženjem (uvedba novega finančnega mehanizma z znižanimi premijami), organizacijo (ločitev nalog pri upravljanju s tveganji: zavarovanje, poroštva in financiranje so preneseni na družbo Italservice; upravljanje z voznim parkom pa je preneseno na družbe izvajalke) in zavarovanjem (financiranje za namene varščine za spoštovanje obveznosti uporabnika).

20 Commissione tributaria di primo grado di Modena je tej tožbi ugodila.

21 Davčni urad je to odločbo izpodbijal pri Commissione tributaria di secondo grado di Modena, ki pa je njegovo tožbo zavrnila.

22 Zato se je pritožil pri Corte d'appello di Bologna, ki pa je pritožbo s sodbo z dne 13. novembra 1998–12. januarja 1999 zavrnilo.

23 Davčni urad je zoper navedeno sodbo vložil pritožbo pri Corte suprema di cassazione (kasacijsko sodišče).

24 To sodišče meni, da je treba za sprejetje odločbe odgovoriti na vprašanje, ali se lahko ravnanje zadevnih strank glede na njihove medsebojne vezi šteje kot zloraba pravice ali pravne oblike, kot jo je opredelila sodna praksa Skupnosti, zlasti v sodbi Sodišča z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi (C-255/02, ZOdl., str. I-1609).

25 Poudarja, da je delitev pogodb vplivala na znižanje osnove za DDV na znesek, ki je nižji od zneska, ki izhaja iz pogodbe o običajnem najemu s poznejšim kupom, ker je le dajanje vozila v uporabo, katerega cena je praktično enaka nakupni ceni tega vozila, zavezano plačilu davka.

26 Zato bi bilo treba določiti, ali je treba pogodbe za namene pobiranja DDV šteti za enotno pogodbo glede na zasledovani gospodarski cilj ali pa vsaka pogodba ohrani samostojnost in zato svojo davčno ureditev.

27 Za rešitev tega vprašanja bi se bilo treba vprašati, ali lahko okoliščina – da je finančna transakcija, za katero se na podlagi gospodarske prakse in nacionalne sodne prakse šteje, da je bistveni sestavni del pogodbe o lizingu, urejena v pogodbi, ločeni od tiste, katere predmet je dajanje stvari v uporabo – pomeni zlorabo.

28 Predložitveno sodišče meni, da so za ugotovitev obstoja zlorabe potrebna pojasnila, med drugim glede obsega pogojev, postavljenih v zgoraj navedeni sodbi Halifax in drugi.

29 Poudarja, da je Sodišče v točki 86 te sodbe poleg pogoja, da mora biti cilj zadevne transakcije pridobitev davčne ugodnosti, ki je v nasprotju s ciljem zadevnih določb Šeste direktive, zahtevalo, da je „bistveni cilj [navedene transakcije] pridobitev davčne ugodnosti“.

30 Opozarja, da se je Sodišče v točki 60 in v izreku iste sodbe poleg tega sklicevalo na transakcije, ki „se jih izvede z edinim ciljem pridobiti davčno ugodnost, pri čemer ne zasledujejo nobenega [drugega] gospodarskega cilja“.

31 Predložitveno sodišče se sprašuje, ali zato omejitev zlorabe pravice učinkuje takrat, kadar so vsi drugi gospodarski razlogi, razen iskanja davčne ugodnosti, obrobni ali nepomembni in ne pomenijo morebitne alternativne razlage.

32 V tem okviru je Corte suprema di cassazione prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ti vprašanji:

„1. Ali pojem zlorabe pravice, ki je opredeljen v [zgoraj navedeni] sodbi [Halifax in drugi] kot transakcija, katere bistveni cilj je pridobitev davčne ugodnosti, ustreza pojmu, ki je opredeljen kot transakcija, katere edini cilj je davčna ugodnost, ne da bi pri tem zasledovala kakršenkoli drug gospodarski cilj, ali pa je širši ali ožji?

2. Ali lahko za namene uporabe DDV štejemo za zlorabo pravice (ali pravne oblike), ki povzroči izgubo dohodkov Skupnosti iz davka na dodano vrednost, dejstvo, da se sklepajo pogodbe o najemu s poznejšim kupom (lizingu), financiranju, zavarovanju in posredovanju posebej, tako da povzročijo, da je le protivrednost, ki se

plača za pravico do uporabe stvari, predmet plačila DDV, medtem ko naj bi sama pogodba o lizingu, glede na prakso in razlago nacionalne sodne prakse, vključevala tudi financiranje in bi bila zato celotna protivrednost predmet plačila DDV?“

Vprašanji za predhodno odločanje

Dopustnost

33 Družba Part Service meni, da ta predlog za sprejetje predhodne odločbe ni dopusten. Postavljeni vprašanji naj ne bi imeli nikakršne zveze z dejanskim stanjem ali s predmetom spora o glavni stvari. Izpostavljeni problem naj bi bil zgolj hipotetičen in naj ne bi bil povezan z določbami in/ali načeli Skupnosti.

34 V zvezi s tem je treba opozoriti, da iz ustaljene sodne prakse izhaja, da je sprejetje predhodne odločbe o vprašanju, ki ga postavi nacionalno sodišče, mogoče zavrniti le, kadar je očitno, da zahtevana razlaga prava Skupnosti nima nikakršne zveze z dejanskim stanjem ali s predmetom spora o glavni stvari, kadar gre za hipotetičen problem oziroma kadar Sodišče nima na voljo potrebnih dejanskih in pravnih elementov, da bi lahko koristno odgovorilo na postavljena vprašanja (glej med drugim sodbi z dne 19. februarja 2002 v zadevi Arduino, C-35/99, Recueil, str. I-1529, točka 25, in z dne 11. julija 2006 v zadevi Chacón Navas, C-13/05, ZOdl., str. I-6467, točka 33).

35 Vendar v tej zadevi ni izpolnjen nobeden od teh pogojev.

36 Nacionalno sodišče, ki odloča o sporu s področja DDV, je namreč v predložitveni odločbi podrobno opisalo dejanski in pravni okvir spora o glavni stvari.

37 Dalje sprašuje Sodišče o pravu Skupnosti, ki velja za DDV, zlasti o pojmu Skupnosti „zloraba“, da bi lahko presodilo, ali je treba za transakcijo, ki je predmet spora o glavni stvari, šteti, kot da izhaja iz take zlorabe in je zato zavezana za DDV.

38 Zahtevana razlaga prava Skupnosti je zato povezana z dejanskim stanjem in s predmetom spora o glavni stvari ter ni hipotetična.

39 Zato sta predloženi vprašanji dopustni.

Prvo vprašanje

40 Predložitveno sodišče s prvim vprašanjem v bistvu sprašuje, ali je treba Šesto direktivo razlagati tako, da gre lahko za zlorabo, kadar je davčna ugodnost bistveni cilj transakcije ali zadevnih transakcij, ali gre zanjo lahko le, če je taka davčna ugodnost edini zasledovani cilj brez drugih gospodarskih ciljev.

41 Poudariti je treba, da se v okviru spora o glavni stvari izpodbijajo oprostitve DDV in da člen 13 Šeste direktive ravno v zvezi s temi oprostitvami državam članicam nalaga, naj zagotovijo „preprečevanj[e] vsakršnih možnih utaj, izogibanja ali zlorab davka“.

42 Sodišče je v točkah 74 in 75 zgoraj navedene sodbe Halifax in drugi v okviru razlage Šeste direktive razsodilo, da gre lahko za obstoj zlorabe, kadar:

– je rezultat zadevnih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki ga te določbe zasledujejo, čeprav so bili pogoji, predvideni z upoštevnimi določbami Šeste direktive in nacionalne zakonodaje, ki prenaša to direktivo, formalno izpolnjeni;

– je na podlagi vseh objektivnih dejavnikov bistveni cilj zadevnih transakcij pridobitev davčne ugodnosti.

43 Ko je nato Sodišče predložitvenemu sodišču podalo pojasnila za pomoč pri njegovi razlagi v postopku v glavni stvari, se je v točki 81 sodbe ponovno sklicevalo na transakcije, katerih bistveni cilj je pridobitev davčne ugodnosti.

44 Zato s tem, da je v točki 82 iste sodbe poudarilo, da je bil cilj zadevnih transakcij v postopku v glavni stvari v vsakem primeru pridobitev davčne ugodnosti, te okoliščine ni opredelilo kot pogoj za obstoj zlorabe, ampak je le poudarilo, da je bil v sporu, predloženem predložitvenemu sodišču, najmanjši prag, ki omogoča opredelitev zlorabe, celo prekoračen.

45 Zato je treba na prvo vprašanje odgovoriti, da je treba Šesto direktivo razlagati tako, da gre za zlorabo, kadar je davčna ugodnost bistveni cilj zadevne transakcije ali zadevnih transakcij.

Drugo vprašanje

46 Z drugim vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali se za namene uporabe DDV transakcije, kot so zadevne transakcije v sporu o glavni stvari, lahko štejejo za zlorabo glede na Šesto direktivo.

47 Najprej je treba opozoriti, 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. Kadar davčni zavezanec izbira med dvema transakcijama, mu Šesta direktiva ne nalaga, naj izbere tisto, ki zajema plačilo višjega zneska DDV. Nasprotno, davčni zavezanec ima pravico izbrati strukturo svoje dejavnosti tako, da omeji svoj davčni dolg (zgoraj navedena sodba Halifax in drugi, točka 73).

48 Vendar pa se takrat, kadar transakcija obsega več storitev, postavi vprašanje, ali jo je treba šteti kot enotno transakcijo ali kot več različnih in neodvisnih storitev, ki jih je treba presojati ločeno.

49 To vprašanje je z vidika DDV še posebej pomembno, zlasti za uporabo davčne stopnje ali določb v zvezi z oprostitvami, določenimi v Šesti direktivi (glej sodbi z dne 25. februarja 1999 v zadevi CPP, C-349/96, Recueil, str. I-973, točka 27, in z dne 27. oktobra 2005 v zadevi Levob Verzekeringen in OV Bank, C-41/04, ZOdl., str. I-9433, točka 18).

50 V zvezi s tem iz člena 2 Šeste direktive izhaja, da je treba vsako transakcijo običajno obravnavati kot ločeno in samostojno (glej zgoraj navedeni sodbi CPP, točka 29, in Levob Verzekeringen in OV Bank, točka 20).

51 Vendar je treba v določenih okoliščinah več formalno ločenih storitev, ki bi bile lahko dobavljene ločeno in bile zato ločeno predmet obdavčitve ali oprostitve, obravnavati kot enotno transakcijo, kadar storitve niso samostojne.

52 Tako je takrat, kadar je na podlagi objektivne analize ugotovljeno, da ena ali več storitev sestavljajo glavno storitev, medtem ko so druge storitve, ki jih sestavlja ena ali več pomožnih storitev, davčno obravnavane enako kot glavna storitev (glej v tem smislu zgoraj navedeni sodbi CPP, točka 30, in Levob Verzekeringen in OV Bank, točka 21). Storitev je treba šteti za pomožno storitev glavne storitve, če sama za stranko nima lastnega namena, ampak je sredstvo, da ta lahko uporablja glavno storitev ponudnika storitve pod boljšimi pogoji (zgoraj navedena sodba CPP, točka 30, in okoliščine spora o glavni stvari, o kateri je bila izrečena ta sodba).

53 Prav tako je mogoče ugotoviti, da gre za enotno storitev, kadar sta dva ali več dejavnikov ali dejanj, ki jih opravi davčni zavezanec, tako tesno povezani, da dejansko sestavljajo eno samo nedeljivo gospodarsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Levob Verzekeringen in OV Bank, točka 22).

54 Nacionalno sodišče mora presoditi, ali dejstva, ki so mu predložena, določajo obstoj enotne transakcije, ne glede na njeno opredelitev v pogodbi.

55 V tem okviru bo lahko razširilo svojo analizo z iskanjem pokazateljev o obstoju zlorabe, ki je pojem, na katerega se nanaša vprašanje za predhodno odločanje.

56 Po potrebi lahko Sodišče, ko odloča o vprašanju za predhodno odločanje, poda pojasnila, ki nacionalno sodišče usmerjajo pri njegovi razlagi (zgoraj navedena sodba Halifax in drugi, točka 77).

57 V obravnavani zadevi je treba poudariti, da imajo zadevne transakcije v postopku v glavni stvari, kot jih je opisalo predložitveno sodišče, te značilnosti:

– družbi, ki sta sodelovali pri lizingu, sta del iste skupine;

– storitev lizinške družbe (IFIM) je predmet razdelitve, financiranje pa je preneseno na drugo družbo (Italservice), da bi bilo razdeljeno na storitve kreditiranja, zavarovanja in posredovanja;

– storitev lizinške družbe je tako omejena na storitev dajanja vozila v najem;

– obroki, ki jih plača lizingojemalec, skupaj znašajo le malo več kot nakupna cena stvari;

– ta storitev, obravnavana posamezno, naj zato ne bi bila gospodarsko donosna, tako da gospodarska učinkovitost podjetja ne more biti zagotovljena le s pogodbami, sklenjenimi z lizingojemalci;

– lizinška družba prejme plačilo za lizing le zaradi skupne vsote obrokov, ki jih plača lizingojemalec, in zneskov, ki jih plača druga družba iste skupine.

58 Nacionalno sodišče mora za presojo, ali gre pri teh transakcijah za zlorabo, najprej preveriti, ali je rezultat davčna ugodnost, katere podelitev naj bi nasprotovala enemu ali več ciljem Šeste direktive, in ali je ta ugodnost bistveni cilj izbrane pogodbene rešitve (glej točko 42 te sodbe).

59 Navedeno sodišče lahko glede prvega merila upošteva, da je pričakovan rezultat pridobitev davčne ugodnosti, povezane z oprostitvijo storitev, prenesenih na družbo, ki je sopogodbenica lizinške družbe, na podlagi člena 13B(a) in (d) Šeste direktive.

60 Tak rezultat se zdi v nasprotju s ciljem člena 11A(1) Šeste direktive, in sicer da je obdavčeno vse, kar pomeni plačilo, ki je bilo ali bo prejeto od naročnika.

61 Ker namreč dajanje vozil v najem v skladu s pogodbami o lizingu pomeni opravljanje storitev v smislu členov 6 in 9 Šeste direktive (glej med drugim sodbi z dne 21. marca 2002 v zadevi Cura Anlagen, C-451/99, Recueil, str. I-3193, točka 19, in z dne 11. septembra 2003 v zadevi Cookies World, C-155/01, Recueil, str. I-8785, točki 44 in 45), se za tako transakcijo navadno plača DDV, katerega davčno osnovo je treba določiti v skladu s členom 11A(1) Šeste direktive.

62 Nacionalno sodišče lahko glede drugega merila pri presoji, ki jo mora izvesti, upošteva popolnoma umetni značaj teh transakcij in tudi pravne, gospodarske in/ali osebne povezave med zadevnimi gospodarskimi subjekti (zgoraj navedena sodba Halifax in drugi, točka 81), ker je na podlagi teh elementov mogoče dokazati, da je pridobitev davčne ugodnosti bistveni zasledovani cilj, kljub morebitnemu obstoju drugih gospodarskih ciljev, ki se nanašajo na primer na trženje, organizacijo in garancijo.

63 Na drugo vprašanje je zato treba odgovoriti, da mora predložitveno sodišče glede na navodila za razlago iz te sodbe določiti, ali se za namene uporabe DDV transakcije, kot so zadevne transakcije v sporu o glavni stvari, lahko štejejo za zlorabo na podlagi Šeste direktive.

Stroški

64 Ker je ta postopek za stranki 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 (drugi senat) razsodilo:

1. **Šesto direktivo 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 je treba razlagati tako, da gre za zlorabo, kadar je davčna ugodnost bistveni cilj zadevne transakcije ali zadevnih transakcij.**

2. **Predložitveno sodišče mora glede na navodila za razlago iz te sodbe določiti, ali se za namene uporabe davka na dodano vrednost transakcije, kot so zadevne transakcije v sporu o glavni stvari, lahko štejejo za zlorabo na podlagi Šeste direktive 77/388.**

Podpisi