

Zadeva C-103/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

Weald Leasing Ltd

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo

Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division))

„Šesta direktiva o DDV – Pojem zlorabe – Transakcije zakupa, ki jih izvaja skupina podjetij zaradi odloga plačila neodbitnega DDV“

Povzetek sodbe

1. *Davne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Šesta direktiva – Transakcije, ki predstavljajo zlorabo – Pojem*

(Direktiva Sveta 77/388)

2. *Davne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Šesta direktiva – Transakcije, ki predstavljajo zlorabo*

(Direktiva Sveta 77/388)

1. Davna ugodnost, ki je posledica tega, da podjetje uporabi transakcije zakupa sredstev, namesto da bi ta sredstva neposredno kupilo, ni davna ugodnost, katere pridobitev bi bila v nasprotju s ciljem upoštevni določb Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih, kakor je bila spremenjena z Direktivo 95/7, in nacionalne zakonodaje, ki to direktivo prenaša, pod pogojem, da so pogodbeni pogoji v zvezi s temi transakcijami, zlasti tisti, ki se nanašajo na znesek zakupnine, v skladu z običajnimi tržnimi pogoji in da udeležba tretje družbe, ki je posrednik, ne more ovirati uporabe teh določb, kar preveri nacionalno sodišče.

Okoliščina, da to podjetje v okviru svojih normalnih komercialnih transakcij ne uporablja transakcij zakupa, na to ne vpliva. Ugotovitev zlorabe namreč ni odvisna od narave poslovnih transakcij, ki jih izvajalec zadevnih operacij običajno uporablja, temveč od predmeta namena in uinka teh transakcij.

(Glej točki 44 in 45 ter točko 1 izreka.)

2. Če nekateri pogodbeni pogoji v zvezi s transakcijami zakupa, ki jih uporablja podjetje, in/ali udeležba tretje družbe, ki je posrednik pri teh transakcijah, predstavljajo zlorabo, je treba omenjene transakcije znova opredeliti, tako da se vzpostavi položaj, kakršen bi obstajal, če elementov iz teh pogodbenih pogojev, ki predstavljajo zlorabo, in/ali če udeležbe te družbe ne bi bilo. V tem kontekstu ponovna opredelitev ne sme prekoračiti tistega, kar je potrebno za pravilen obračun davka na dodano vrednost in za preprečitev goljufij.

(Glej točki 52 in 53 ter točko 2 izreka.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 22. decembra 2010(*)

„Šesta direktiva o DDV – Pojem zlorabe – Transakcije zakupa, ki jih izvaja skupina podjetij zaradi odloga plačila neodbitnega DDV“

V zadevi C-103/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Združeno kraljestvo) z odločbo z dne 24. februarja 2009, ki je prispela na Sodišče 13. marca 2009, v postopku

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

Weald Leasing Ltd,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, D. Šváby, sodnik, R. Silva de Lapuerta (poročevalka), sodnica, E. Juhász in T. von Danwitz, sodnika,

generalni pravobranilec: J. Mazák,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 3. junija 2010,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Weald Leasing Ltd M. Conlon, QC, in N. Shaw, barrister, po pooblastilu S. Walsha, solicitor,
- za vlado Združenega kraljestva S. Ossowski, zastopnik, skupaj z M. Hall, barrister,
- za Irsko D. O'Hagan, zastopnik, skupaj z A. Astonom, SC,
- za grško vlado G. Kanellopoulos, S. Trekli in M. Tassopoulou, zastopniki,
- za italijansko vlado G. Palmieri, zastopnica, skupaj s F. Arenu, avvocato dello Stato,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in M. Afonso, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 26. oktobra 2010

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago pojma „zloraba“ v smislu sodb z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi (C-255/02, ZOdl., str. I-1609), z dne 21. februarja 2008 v zadevi Part Service (C-425/06, ZOdl., str. I-897) in z dne 22. maja 2008 v zadevi Ampliscientifica in Amplifin (C-162/07, ZOdl., str. I-4019).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (v nadaljevanju: Commissioners) in družbo Weald Leasing Ltd (v nadaljevanju: Weald Leasing) glede davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki je bil odmerjen tej družbi glede nekaterih transakcij zakupa („leasing“), ki jih je izvedla.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 2, točka 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) (UL L 145, str. 1), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL L 102, str. 18, v nadaljevanju: Šesta direktiva), določa:

„Predmet [DDV] je naslednje:

1. dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo.“

4 Člen 17(2)(a) Šeste direktive v različici, kot izhaja iz njenega člena 28f, določa:

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

(a) [DDV], 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.“

5 Člen 27 Šeste direktive določa:

„1. Na predlog Komisije lahko 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. Ukrepi za poenostavitev postopka za obračunavanje davka ne smejo, razen v zanemarljivem obsegu, vplivati na znesek dolgovanega davka v fazi končne potrošnje.

2. Država članica, ki želi uvesti ukrepe iz odstavka 1, o njih obvesti Komisijo in ji da na razpolago vse potrebne informacije.

3. Komisija v roku enega meseca o predlaganih ukrepih obvesti druge države članice.

4. Šteje se, da je odločitev Sveta sprejeta, če v dveh mesecih od obvestila iz prejšnjega odstavka drugim državam članicam niti Komisija niti druga država članica nista zaprosili, da zadevo obravnava Svet.

5. Tiste države članice, ki 1. januarja 1977 uporabljajo posebne ukrepe, navedene v odstavku 1 zgoraj, lahko 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.“

Nacionalna ureditev

6 Priloga 6, odstavek 1, k zakonu o DDV iz leta 1994 (Value Added Tax Act 1994, v nadaljevanju: VAT Act 1994) določa:

„1(1) Če

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

sta oseba, ki dobavlja blago ali storitve, in oseba, ki ji je blago ali storitve dobavljeno, povezani in

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.“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

7 Churchill Group of Companies (v nadaljevanju: skupina Churchill) v glavnem opravlja zavarovalne storitve, ki so oproščene DDV.

8 Družba Churchill Management Ltd (v nadaljevanju: CML) ter njeni hčerinski družbi Churchill Accident Repair Centre (v nadaljevanju: CARC) in Weald Leasing so del skupine Churchill.

9 Družbi CML in CARC imata stopnjo odbitka vstopnega DDV v višini 1 %, tako da lahko, ko kupita opremo, odbijeta le 1 % DDV na nakup te opreme.

10 Poslovna dejavnost družbe Weald Leasing je nakup zadevne opreme in njeno dajanje v zakup.

11 Družba Suas Ltd (v nadaljevanju: Suas) je družba, ki jo imata v lasti svetovalec za DDV skupine Churchill in njegova soproga, vendar ni del te skupine. Edina omemba vredna poslovna dejavnost te družbe je jemanje opreme družbe Weald Leasing v zakup in njeno dajanje v podzakup družbama CML in CARC.

12 Ko sta CML ali CARC potrebovali novo opremo, jo je kupila družba Weald Leasing, ki jo je dala v zakup družbi Suas, ta pa jo je potem dala v podzakup družbi CML ali družbi CARC.

13 Zaradi izvedbe tega niza transakcij družbama CML in CARC ni bilo treba neposredno kupiti opreme, ki sta jo potrebovali, in v enem obroku plačati vsega neodbitnega DDV v zvezi s temi nakupi.

14 Cilj teh transakcij je bilo večkratno delno in obrobno plačilo tega zneska, zato da se

časovno odloži izpolnjevanje davčnih obveznosti skupine Churchill.

15 Družbi CML in CARC namreč tako strošek neodbitnega DDV ne plačata od celotne nabavne cene kupljene opreme, ampak od zakupnin za to opremo, ki zapadejo v plačilo v okviru trajanja zakupa.

16 Commissioners so izdali odločbo o obračunu davka, v kateri so zavrnili predlog družbe Weald Leasing za odbitek vstopnega DDV, plačane za opremo, ki je bila dana v zakup med oktobrom 2000 in oktobrom 2004, ker zadevne transakcije niso pomenile gospodarske dejavnosti in so predstavljale zlorabo.

17 Družba Weald Leasing je zoper to odločbo o obračunu davka vložila pritožbo, v kateri je navajala, da te transakcije niso bile izvedene zgolj zato, da se pridobi davčna ugodnost, in da dobava opreme na podlagi pogodbe o zakupu ni v nasprotju s cilji Šeste direktive.

18 Potem ko je bila izrečena zgoraj navedena sodba Halifax in drugi, Commissioners niso več zagovarjali stališča, da zadevne transakcije niso imele narave gospodarske dejavnosti, ampak zgolj še stališče, da so te transakcije pomenile zlorabo.

19 S sodbo z dne 7. februarja 2007 je VAT and Duties Tribunal razsodilo, da je bil glavni cilj teh transakcij pridobiti davčno ugodnost, in sicer odlog plačila DDV skupine Churchill s sklenitvijo pogodb o zakupu, vendar da ta ugodnost ni bila v nasprotju s ciljem upoštevni določb Šeste direktive.

20 Navedeno sodišče je tudi odločilo, da je zloraba lahko podana ne pri samih pogodbah o zakupu, ampak v zvezi z zakupninami, ki so bile določene v teh pogodbah, in v zvezi z dogovori, ki bi lahko preprečevali Commissioners, da sprejmejo odločbo na podlagi priloge 6 k VAT Act 1994.

21 Commissioners so se zoper to sodbo pritožili na High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, pri čemer so navajali, da je bila davčna ugodnost, do katere je prišla skupina Churchill, v nasprotju s cilji Šeste direktive.

22 S sodbo z dne 16. januarja 2008 je High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, zavrnilo pritožbo Commissioners zoper to sodbo, ker okoliščina, da zadevne transakcije niso bile izvedene v okviru normalnih komercialnih transakcij, ni zadoščala za ugotovitev obstoja zlorabe, saj davčna ugodnost, do katere je prišla skupina Churchill z izvedbo teh transakcij, ni bila v nasprotju z načelom davčne nevtralnosti ali katero koli drugo določbo Šeste direktive.

23 Commissioners so zoper to sodbo pri predložitvenem sodišču vložili pritožbo, ker High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, ni obravnavalo vprašanja, ali so bile zadevne pogodbe o zakupu del normalnih komercialnih transakcij med strankami. Po njihovem mnenju bi bilo v nasprotju s cilji Šeste direktive, da se davčnemu zavezancu dopusti odbiti vstopni DDV z izvedbo transakcij, ki nimajo pravega poslovnega namen, ki niso izvedene v običajnih tržnih pogojih, ki ne zajemajo stroškov in tveganj, običajno povezanih s takimi pogodbami, in ki niso bile sklenjene v okviru normalnih komercialnih transakcij med sopogodbeniki.

24 V teh okoliščinah je Court of Appeal (England & 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 gospodarski subjekt vstopi v sistem zakupov osnovnih sredstev, ki vključuje tretjega posrednika, namesto da bi osnovna sredstva kupil neposredno, tak sistem zakupov osnovnih sredstev ali kateri koli njegov del ustvarja davčno ugodnost, ki je v nasprotju z namenom Šeste direktive v smislu točke 74

[zgoraj navedene] sodbe [Halifax in drugi]?

2. Ali je ob upoštevanju dejstva, da Šesta direktiva predvideva zakup osnovnih sredstev s strani oproščenih ali delno oproščenih gospodarskih subjektov, in ob upoštevanju sklicevanja Sodišča na „normalne komercialne transakcije“ v točkah 69 in 80 [zgoraj navedene] sodbe Halifax in drugi in v točki 27 [zgoraj navedene] sodbe [Ampliscientifica in Amplifin] ter ob neobstoju takega sklicevanja v [zgoraj navedeni] sodbi [Part Service] zloraba, če oprošeni ali delno oprošeni 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 [zgoraj navedene] sodbe Halifax in drugi: ali je izraz upošteven glede na točko 74, ali točko 75, ali glede na obe?

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

(–) transakcije, ki jih zadevni davkoplačevalec običajno opravlja;

(–) transakcije, ki jih pod tržnimi pogoji opravljata dve ali več oseb;

(–) transakcije, ki so poslovno upravičene;

(–) transakcije, ki ustvarjajo poslovna bremena in tveganja, ki so običajno združena s povezanimi poslovnimi ugodnostmi;

(–) transakcije, ki niso umetne in imajo poslovno vsebino;

(–) vsako drugo vrsto ali kategorijo transakcij?

4. Kakšna je primerna nova opredelitev, če se ugotovi, da sistem zakupov osnovnih sredstev ali kateri koli 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, o katerem 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.“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo in drugo vprašanje

25 S prvim in drugim vprašanjem, ki ju je treba obravnavati skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali to, da podjetje uporabi transakcije zakupa, ki se nanašajo na sredstva, kot so ta, ki so predmet obravnave v postopku v glavni stvari, v katerih je udeležena tretja družba, ki je posrednik, namesto da bi neposredno kupilo ta sredstva, povzroči davčno ugodnost, katere pridobitev je v nasprotju s ciljem določb Šeste direktive, in ali uporaba takih transakcij, ker zadevno podjetje v okviru svojih normalnih komercialnih transakcij ne uporablja transakcij zakupa, predstavlja zlorabo.

26 Opozoriti je treba, da uporabe predpisov Unije ni mogoče razširiti tako, da bi zajela zlorabe s strani gospodarskih subjektov, torej transakcije, ki se ne izvedejo v okviru normalnih komercialnih transakcij, ampak zgolj z namenom zlorabne pridobitve ugodnosti, predvidene s pravom Unije, in da se to na?elo prepovedi zlorab uporablja tudi na področju DDV (glej zgoraj navedeni sodbi Halifax in drugi, to?ki 69 in 70, in Ampliscientifica in Amplifin, to?ka 27).

27 Poleg tega lahko izbira podjetnika med oproščenimi transakcijami in obdavčljivimi transakcijami temelji na vrsti dejavnikov, med drugim na preudarkih davčne narave v povezavi z objektivnim sistemom DDV. Kadar davčni zavezanec izbira med dvema transakcijama, mu Šesta direktiva ne nalaga, naj izbere tisto, ki zajema plačilo večjega zneska DDV. Nasprotno, davčni zavezanec ima pravico izbrati strukturo svoje dejavnosti tako, da omeji svoj davčni dolg (glej zgoraj navedeni sodbi Halifax in drugi, to?ka 73, in Part Service, to?ka 47).

28 V tistem kontekstu je Sodišče odločilo, da morata biti na področju DDV za ugotovitev zlorabe podana dva pogoja.

29 Prvi?, rezultat zadevnih transakcij, ?prav so bili pogoji, predvideni z upoštevniimi določbami Šeste direktive in nacionalne zakonodaje, ki prenaša to direktivo, formalno izpolnjeni, je pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev je v nasprotju s ciljem, ki ga te določbe zasledujejo (glej zgoraj navedeni sodbi Halifax in drugi, to?ka 74, in Part Service, to?ka 42).

30 Drugi?, tudi iz ve? objektivnih dejavnikov mora biti razvidno, da je bistveni cilj zadevnih transakcij pridobitev davčne ugodnosti. Prepoved zlorabe namre? ni upoštevna, kadar bi sporne transakcije lahko imele drug temelj kot zgolj pridobitev davčnih ugodnosti (glej zgoraj navedeni sodbi Halifax in drugi, to?ka 75, in Part Service, to?ka 42).

31 Glede zadeve v glavni stvari iz predložitvene odločbe izhaja, da je bil bistveni cilj transakcij zakupa, ki so predmet obravnave v postopku v glavni stvari, pridobitev davčne ugodnosti, in sicer odlog plačila DDV za zadevne pridobitve, tako da se odloži plačilo davčnih bremen skupine Churchill.

32 Vendar je za ugotovitev zlorabe potrebno tudi, da je kljub formalnemu izpolnjevanju pogojev iz upoštevniimi določb Šeste direktive in nacionalne zakonodaje, ki prenaša to direktivo, ta davčna ugodnost v nasprotju s ciljem teh določb.

33 Glede tega je treba poudariti, da transakcije zakupa spadajo na področje uporabe Šeste direktive in da davčna ugodnost, ki bi lahko bila posledica izvajanja teh transakcij, sama po sebi ni davčna ugodnost, katere pridobitev bi bila v nasprotju s ciljem upoštevniimi določb te direktive in nacionalne zakonodaje, ki prenaša to direktivo.

34 Gospodarskemu subjektu namreč ni mogoče očitati, da se je odločil za transakcijo zakupa, ki mu zagotavlja ugodnost, ki je, kot izhaja iz predložitvene odločbe, odlog plačila njegovega davčnega dolga, namesto nakupa, ki mu te ugodnosti ne zagotavlja, če je DDV od te transakcije zakupa v celoti in pravilno plačan.

35 Ni sporno, da je to podano pri DDV od transakcij zakupa, ki so predmet obravnave v okviru spora v glavni stvari, in da so za vsako od teh transakcij zadevne družbe pravilno plačale izstopni davek ter da so, kadar so to lahko storile, odbile pravilen znesek vstopnega DDV.

36 Namreč, če je družba Weald Leasing lahko odbila DDV od sredstev, ki jih je kupila, je razlog za to dejstvo, da ta družba ne opravlja zavarovalniške dejavnosti, ampak dejavnost dajanja v zakup, ki so obdavčene z DDV, in tega davka niso oproščene.

37 V okviru iste logike družbi CML in CARC nista odbili DDV od zakupnin, ki sta jih plačali družbi Suas, saj je bilo 99 % njegovega zneska neodbitnega.

38 Poleg tega uporaba transakcije zakupa sredstva oziroma opreme sama po sebi ne pomeni, da je znesek DDV na to transakcijo manjši, kot bi bil obračunan, če bi bilo to sredstvo kupljeno.

39 Ob tem pa mora predložitveno sodišče ugotoviti, prvič, ali so pogodbeni pogoji glede transakcij zakupa, ki so predmet obravnave z zadevi v postopku v glavni stvari, v nasprotju z določbami Šeste direktive in nacionalno zakonodajo, ki to direktivo prenaša. To bi bilo podano zlasti, če bi se izkazalo, da so bile zakupnine neobičajno nizke in nikakor niso ustrezale ekonomski stvarnosti.

40 Drugič, predložitveno sodišče mora ugotoviti tudi, ali lahko udeležba tretje družbe, ki je posrednik, v tem primeru družbe Suas, pri teh transakcijah ovira uporabo teh določb.

41 V zvezi s tem mora predložitveno sodišče zlasti preizkusiti, ali je, kot je razvidno iz nekaterih dokumentov v spisu in je bilo navedeno na obravnavi, udeležba družbe Suas pri navedenih transakcijah ovirala Commissioners pri izvajanju priloge 6(1) k VAT Act 1994 glede teh transakcij.

42 V tem kontekstu ni mogoče sprejeti trditve družbe Weald Leasing, da se načelo prepovedi zlorab ne uporablja za kršitev te določbe, ker gre za določbo zgolj nacionalnega prava, saj je bila ta določba sprejeta na podlagi člena 27 Šeste direktive in je del nacionalne zakonodaje, s katero se prenaša ta direktiva.

43 Poleg tega okoliščina, da podjetje, ki uporabi transakcije zakupa, kot so te, ki so obravnavane v zadevi v postopku v glavni stvari, v okviru svojih normalnih komercialnih transakcij ne uporablja transakcij zakupa, ne vpliva na prej navedene preudarke.

44 Ugotovitev zlorabe namreč ni odvisna od narave poslovnih transakcij, ki jih izvajalec zadevnih operacij običajno uporablja, temveč od predmeta namena in učenka teh transakcij.

45 Glede na te preudarke je treba na prvo in drugo vprašanje odgovoriti, da davčna ugodnost, ki je posledica tega, da podjetje uporabi transakcije zakupa sredstev, kot so te, ki so obravnavane v postopku v glavni stvari, namesto da bi ta sredstva neposredno kupilo, ni davčna ugodnost, katere pridobitev bi bila v nasprotju s ciljem upoštevni določb Šeste direktive in nacionalne zakonodaje, ki to direktivo prenaša, pod pogojem, da so pogodbeni pogoji v zvezi s temi transakcijami in zlasti tisti, ki se nanašajo na znesek zakupnine, v skladu z običajnimi tržnimi pogoji in da udeležba tretje družbe, ki je posrednik, ne more ovirati uporabe teh določb, kar preveri nacionalno sodišče. Okoliščina, da to podjetje v okviru svojih normalnih komercialnih transakcij ne uporablja transakcij zakupa, na to ne vpliva.

Tretje vprašanje

46 Glede na odgovor na prvi dve vprašanji na tretje ni treba odgovoriti.

Četrto vprašanje

47 S četrtem vprašanjem predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, kako je treba znova opredeliti transakcije, ki so predmet obravnave v zadevi v postopku v glavni stvari, če je pri teh ali delu teh podana zloraba.

48 Glede tega je treba opozoriti, da je treba transakcije, vpletene v zlorabo, znova opredeliti, tako da se vzpostavi položaj, kakršen bi obstajal, če transakcij, ki pomenijo navedeno zlorabo, ne bi bilo (glej zgoraj navedeno sodbo Halifax in drugi, točki 94 in 98).

49 Najprej mora predložitveno sodišče na podlagi usmeritev, ki so bile podane glede prvega in drugega vprašanja, ugotoviti, ali nekateri elementi transakcij zakupa, ki so predmet obravnave v zadevi v postopku v glavni stvari, predstavljajo zlorabo.

50 Če gre za tak primer, mora navedeno sodišče potem znova opredeliti te transakcije, tako da se vzpostavi položaj, kakršen bi obstajal, če ne bi bilo elementov, ki pomenijo to zlorabo.

51 Tako mora predložitveno sodišče, če bi ugotovilo, da nekateri pogodbeni pogoji v zvezi s transakcijami zakupa, ki so predmet obravnave v zadevi v postopku v glavni stvari, in/ali udeležba družbe Suas pri teh transakcijah predstavljajo zlorabo, znova opredeliti omenjene transakcije brez upoštevanja obstoja družbe Suas in/ali s spremembo ali neuporabo teh pogodbenih pogojev.

52 V tem kontekstu ponovna opredelitev s strani predložitvenega sodišča ne sme prekoračiti tistega, kar je potrebno za pravilen obračun DDV in za preprečitev goljufij (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Halifax in drugi, točka 92).

53 Glede na te preudarke je treba na četrto vprašanje odgovoriti, da je treba, če nekateri pogodbeni pogoji v zvezi s transakcijami zakupa, ki so predmet obravnave v zadevi v postopku v glavni stvari, in/ali udeležba tretje družbe, ki je posrednik pri teh transakcijah, predstavljajo zlorabo, omenjene transakcije znova opredeliti, tako da se vzpostavi položaj, kakršen bi obstajal, če elementov iz teh pogodbenih pogojev, ki predstavljajo zlorabo, in/ali če udeležbe te družbe ne bi bilo.

Stroški

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

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

1. **Davčna ugodnost, ki je posledica tega, da podjetje uporabi transakcije zakupa sredstev, kot so te, ki so obravnavane v postopku v glavni stvari, namesto da bi ta sredstva neposredno kupilo, ni davčna ugodnost, katere pridobitev bi bila v nasprotju s ciljem upoštevni določb 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), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995, in nacionalne zakonodaje, ki to direktivo prenaša, pod pogojem, da so pogodbeni pogoji v zvezi s temi transakcijami in zlasti tisti, ki se nanašajo na znesek zakupnine, v skladu z običajnimi tržnimi pogoji in da udeležba tretje družbe, ki je posrednik, ne more ovirati uporabe teh določb, kar preveri nacionalno sodišče. Okoliščina, da to podjetje v okviru svojih normalnih komercialnih transakcij ne uporablja transakcij zakupa, na to ne vpliva.**

2. **Če nekateri pogodbeni pogoji v zvezi s transakcijami zakupa, ki so predmet obravnave v zadevi v postopku v glavni stvari, in/ali udeležba tretje družbe, ki je posrednik pri teh transakcijah, predstavljajo zlorabo, je treba omenjene transakcije znova opredeliti, tako da se vzpostavi položaj, kakršen bi obstajal, če elementov iz teh pogodbenih pogojev, ki predstavljajo zlorabo, in/ali če udeležbe te družbe ne bi bilo.**

Podpisi

* Jezik postopka: angleščina.