

Zadeva C-277/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

proti

RBS Deutschland Holdings GmbH

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House))

„Šesta direktiva o DDV – Pravica do odbitka – Pridobitev vozil in uporaba za transakcije lizinga – Razlike med davčnima ureditvama držav članic – Prepoved zlorab“

Povzetek sodbe

1. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 17(3)(a))

2. *Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davki – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Izključitve pravice do odbitka*

(Direktiva Sveta 77/388, člen 17(3)(a))

1. Člen 17(3)(a) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih je treba razlagati tako, da država članica davčnemu zavezancu ne sme zavrniti odbitka vstopnega davka na dodano vrednost, plačnega ob pridobitvi blaga v tej državi članici, če je bilo to blago uporabljeno za transakcije lizinga, opravljene v drugi državi članici, le zato, ker v drugi državi članici ni bil plačan davek na dodano vrednost pri izstopnih transakcijah.

Na podlagi navedenega člena 17(3)(a) je namreč pravica do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost, plačnega za neke transakcije v zvezi z drugimi izstopnimi transakcijami, opravljenimi v drugi državi članici, odvisna od tega, ali ta pravica do odbitka obstaja, če so vse te transakcije opravljene znotraj iste države članice. Zato dejstvo, da ena država članica zaradi svoje opredeljene gospodarske transakcije ne obračuna navedenega izstopnega davka, ne pomeni, da se davčnemu zavezancu odvzame pravica do odbitka vstopnega davka, plačnega v drugi državi članici.

(Glej točke 32, 42 in 46 in točko 1 izreka.)

2. Načelo prepovedi zlorab – ko podjetje s sedežem v eni državi članici izbere hčerinsko družbo s sedežem v drugi državi članici, da bi ta za tretjo družbo s sedežem v prvi državi članici izvedla transakcije lizinga, ki se nanašajo na blago, zato da bi se izognilo dolgu davka na dodano vrednost v zvezi s plačili teh transakcij, pri čemer so te v prvi državi članici opredeljene kot najemniške storitve, opravljene v drugi državi članici, v drugi državi članici pa kot dobava blaga, opravljena v prvi državi članici – ne nasprotuje pravici do odbitka davka na dodano vrednost, ki je priznana s členom 17(3)(a) Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih.

Davžni zavezanci so namreč na splošno svobodni, da se odločijo za organizacijske strukture in vzorce transakcij, o katerih menijo, da so za njihovo gospodarsko dejavnost najustreznejši, in s katerimi bi si omejili davžna bremena. Izbira podjetnika med oproščenimi transakcijami in obdavčljivimi transakcijami lahko temelji na vrsti dejavnikov, zlasti na upoštevanju davžne narave v povezavi z objektivnim sistemom davka na dodano vrednost. Kadar davžni zavezanec izbira med različnimi transakcijami, ima pravico izbrati strukturo svoje dejavnosti tako, da bi lahko omejil svoj davžni dolg.

(Glej točke od 53 do 55 in točko 2 izreka.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 22. decembra 2010(*)

„Šesta direktiva o DDV – Pravica do odbitka – Pridobitev vozil in uporaba za transakcije lizinga – Razlike med davžnima ureditvama držav članic – Prepoved zlorab“

V zadevi C-277/09,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House) (Združeno kraljestvo) z odločbo z dne 10. julija 2009, ki je prispela na Sodišče 21. julija 2009, v postopku

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

proti

RBS Deutschland Holdings GmbH,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, D. Švabý, sodnik, R. Silva de Lapuerta (poročevalka), sodnica, E. Juhász in J. Malenovský, sodnika,

generalni pravobranilec: J. Mazák,

sodni tajnik: N. Nanev, administrator,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 17. junija 2010,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za RBS Deutschland Holdings GmbH C. Tyre, QC, in J.-F. Ng, barrister,
- za vlado Združenega kraljestva L. Seeboruth, zastopnik, skupaj z R. Hillom, barrister,

- za Zvezno republiko Nemčijo B. Klein, zastopnik,
- za dansko vlado V. Pasternak Jørgensen in R. Holdgaard, zastopnika,
- za Irsko D. O'Hagan in B. Doherty, zastopnika,
- za italijansko vlado G. Palmieri, zastopnica, skupaj s S. Fiorentinom, avvocato dello Stato,
- za Evropsko komisijo M. Afonso in R. Lyal, zastopnika,

po predstavitvi sklepnih predlogov generalnega pravobranilca na obravnavi 30. septembra 2010 izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 17(3)(a) 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: Direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs (v nadaljevanju: Commissioners) in družbo RBS Deutschland Holdings GmbH (v nadaljevanju: RBSD) glede odločitve Commissioners o zavrnitvi odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), plačnega pri pridobitvi vozil, ki se uporabljajo za lizing.

Pravo Unije

3 Člen 2 Direktive določa, da so predmet DDV:

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

2. uvoz blaga.“

4 Člen 4(1) in (2) Direktive določa:

„1. ‚Davčni zavezanec‘ je vsaka oseba, ki kjerkoli neodvisno opravlja katero koli gospodarsko dejavnost iz odstavka 2, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

2. Gospodarske dejavnosti iz odstavka 1 obsegajo vse dejavnosti proizvajalcev, trgovcev in oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi in dejavnostmi samostojnih poklicev. Za gospodarsko dejavnost se šteje tudi izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka.“

5 Člen 5(1) in (4)(b) Direktive določa:

„1. ‚Dobava blaga‘ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik.

[...]

4. Za dobavo v smislu odstavka 1 se šteje tudi:

[...]

(b) dejanska izročitev blaga na podlagi pogodbe o najemu blaga za določeno obdobje ali na podlagi prodajne pogodbe z odloženim plačilom, ki določa, da se ob normalnem poteku dogodkov lastništvo prenese najkasneje ob plačilu zadnjega obroka.“

6 Člen 6(1), prvi pododstavek, Direktive določa:

„Opravljanje storitev“ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5.“

7 Člen 8(1)(a) in (b) Direktive določa:

„Za kraj dobave blaga se šteje:

(a) kadar blago odpošlje ali prevaža dobavitelj ali prejemnik blaga ali tretja oseba: kraj, kjer se blago nahaja, ko se začne odpošiljanje ali prevoz blaga prejemniku. [...]

(b) če se blago ne odpošilja ali prevaža: kraj, kjer se blago nahaja po opravljeni dobavi.“

8 Člen 9(1) Direktive določa:

„Za kraj opravljanja storitve se šteje kraj, kjer ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež svoje dejavnosti ali stalno poslovno enoto, iz katere opravi storitev, ali če nima takšnega sedeža ali stalne poslovne enote, kraj, kjer ima stalno prebivališče ali običajno prebiva.“

9 Člen 17(2) in (3) Direktive določa:

„2. 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;

[...]

3. Države članice vsakemu davčnemu zavezancu tudiodobrijo pravico do odbitka ali vračila davka na dodano vrednost iz odstavka 2, če se blago in storitve uporabljajo za namene:

(a) transakcij v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi iz člena 4(2), opravljenih v drugi državi, ki bi bile upravičene do odbitka davka, če bi bile opravljene na ozemlju države;

[...]“

Nacionalna ureditev

10 Člen 1(2) Priloge 4 k zakonu o davku na dodano vrednost iz leta 1994 (Value Added Tax Act 1994, v nadaljevanju: zakon o DDV), ki vsebuje opredelitev pojma „dobava blaga“, določa:

„Če je posest blaga prenesena –

(a) na podlagi pogodbe o prodaji blaga

ali

(b) na podlagi pogodb, v katerih je izrecno določeno, da bo tudi lastnina prenesena v nekem

trenutku v prihodnosti (določenem ali določljivem v pogodbah, vendar v vsakem primeru najpozneje ob celotnem plačilu blaga),

gre v obeh primerih za dobavo blaga.“

11 Na podlagi tega določila se lizing šteje v skladu z nacionalnim pravom kot dobava blaga le, če se opravi pod pogojem, da se ob izteku veljavnosti pogodbe lastnina blaga prenese na uporabnika ali tretjo osebo. Sicer se na podlagi člena 5(2)(b) zakona o DDV, ki določa, da je opravljanje storitev vse, kar ni dobava blaga, vendar je opravljeno „za plačilo“, lizing šteje za opravljanje storitev.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

12 Družba RBSD je družba s sedežem v Nemčiji, ki izvaja dejavnost opravljanja bančnih in lizingških storitev. Družba RBSD je od 31. marca 2000 del skupine Royal Bank of Scotland. Družba RBSD nima sedeža v Združenem kraljestvu, vendar je tam registrirana za namene DDV kot davčni zavezanec, ki nima sedeža.

13 Družba Vinci plc (v nadaljevanju: Vinci) s sedežem v Združenem kraljestvu je bila januarja leta 2000 predstavljena družbi RBSD, da bi ta za družbo Vinci opravljala storitve financiranja z uporabo lizinga. V ta namen je bilo 28. marca 2001 sklenjenih več pogodb.

14 Prvič, družba RBSD je v Združenem kraljestvu kupila vozila za turizem od družbe Vinci Fleet Services (v nadaljevanju: VFS), hčerinske družbe družbe Vinci. Družba VFS, ki je bila ravno tako registrirana v Združenem kraljestvu, je pridobila te avtomobile od trgovcev z avtomobili s sedežem v Združenem kraljestvu.

15 Drugič, družbi RBSD in VFS sta glede teh avtomobilov sklenili še pogodbo o prodajni možnosti („put“). V skladu s to pogodbo je družba VFS dala družbi RBSD pravico, da od družbe VFS zahteva, naj od družbe RBSD na določen datum odkupi te avtomobile.

16 Tretjič, družba RBSD je tudi z družbo Vinci sklenila pogodbo o lizingu za obdobje dveh let z možnostjo podaljšanja, imenovano „krovná pogodba o lizingu“, v skladu s katero je družba RBSD delovala kot lizingodajalec in družba Vinci kot lizingojemalec glede opreme, ki je bila v prilogah k tej pogodbi določena kot avtomobili. Ob izteku navedene pogodbe je bila družba Vinci dolžna družbi RBSD plačati celotno preostalo vrednost teh vozil. Če pa bi družba RBSD, kot sta stranki pričakovali, prodala avtomobile tretjemu, bi bila družba Vinci upravičena do razlike med prodajno ceno avtomobilov in njihovo preostalo vrednostjo oziroma bi jo bila dolžna plačati, odvisno od okoliščin.

17 Družba RBSD je med 28. marcem 2001 in 29. avgustom 2002 družbi Vinci zaračunala 335.977,49 GBP za obroke lizinga, na katere ni obračunala DDV.

18 Družba RBSD je 29. avgusta 2002 zadevne pogodbe prenesla na družbo Lombard Leasing (v nadaljevanju: LL), nemško hčerinsko družbo skupine Royal Bank of Scotland. Družba LL je v obdobju od 29. avgusta 2002 do 27. junija 2004 družbi Vinci zaračunala 1.682.876,04 GBP za obroke lizinga in zanje ni obračunala DDV.

19 Družba LL je nato vse do 15. decembra 2004 uveljavljala prodajno možnost („put“) pri družbi VFS v zvezi z vozili, ki so bili predmet pogodb o lizingu. Družba VFS je odkupila ta vozila za 663.158,20 GBP, družba LL pa ji je zaračunala izstopni davek v skupnem znesku 116.052,75 GBP, ki je bil nato plačan Commissioners.

20 Plačila obrokov lizinga, ki jih je prejela najprej družba RBSD in nato družba LL, niso bila

predmet DDV v Združenem kraljestvu, ker so se v skladu s pravom Združenega kraljestva transakcije, opravljene v okviru pogodb o lizingu, obravnavale kot opravljanje storitev in so zato davčni organi Združenega kraljestva šteli, da so bile opravljene v Nemčiji, to je v kraju, kjer je imel izvajalec storitev svoj sedež. Ta ista plačila niso bila predmet DDV niti v Nemčiji, ker so se v skladu z nemško zakonodajo zadevne transakcije obravnavale kot dobava blaga in se je torej štelo, da so bile opravljene v Združenem kraljestvu, to je v kraju dobave.

21 Iz tega je izhajalo, da na obroke lizinga, ki so obravnavani v postopku v glavni stvari, DDV ni bil plačan niti v Združenem kraljestvu niti v Nemčiji. Vendar je bil po tem, ko je družba LL uporabila prodajno možnost („put“), v Združenem kraljestvu odmerjen DDV od prodaje vozil.

22 Družba RBSD je pred davčnimi organi Združenega kraljestva zahtevala odbitek celotnega vstopnega DDV v višini 314.056,24 GBP, ki ji ga je ob nakupu vozil obračunala družba VFS. Družba RBSD je med drugim navajala, da ji je s členom 17(3)(a) Direktive dana pravica, da pri nabavi omenjenega blaga odbije vstopni davek. Poleg tega meni, da v tem primeru nista izpolnjena pogoja, zaradi katerih bi se lahko uporabila teorija zlorabe pravice, ker je šlo za transakcije lizinga med tremi neodvisnimi gospodarskimi subjekti, opravljene pod tržnimi pogoji.

23 Commissioners družbi RBSD niso priznali odbitka DDV, ki ga je zahtevala, in so zahtevali povračilo vstopnega davka, ki je bil knjižen v dobro družbe RBSD. Trdili so, da člen 17(3)(a) Direktive ne omogoča odbitka vstopnega DDV, plačane v zvezi z nabavami blaga, ki je bilo kasneje uporabljeno za transakcije, ki niso bile predmet DDV. Commissioners so med drugim poudarili, da vstopni davek ne more biti odbit ali povrnjen, če ni bil obračunan nikakršen izstopni davek. Poleg tega naj bi šlo za zlorabo s strani družbe RBSD, ker je bil bistven namen pravnega dogovora, ki ga je vzpostavila, pridobitev davčne ugodnosti, ki je v nasprotju z namenom Direktive. Pogoji pogodbe o lizingu naj bi bili postavljeni tako, da bi bilo mogoče izkoristiti razlike pri prenosu Direktive v Združenem kraljestvu in Nemčiji.

24 Družba RBSD je zoper odločbo Commissioners vložila pravno sredstvo pri VAT and Duties Tribunal v Edinburghu. To je v svoji sodbi z dne 24. julija 2007 odločilo, da se z navedenim davčne nevtralnosti ne zahteva zavrnitev odbitka DDV zgolj zato, ker ni ustrezne dolžnosti glede izstopnega DDV. VAT and Duties Tribunal v Edinburghu je tudi odločilo, da dogovori, ki se obravnavajo v postopku v glavni stvari, ne pomenijo zlorabe.

25 Commissioners so zoper to sodbo vložili pritožbo pri Court of Session (Scotland).

26 Navedeno sodišče ugotavlja, da je bil člen 5(4)(b) Direktive različno prenesen v Združenem kraljestvu in v Nemčiji. Court of Session (Scotland) navaja, da so se v skladu z upoštevno zakonodajo Združenega kraljestva transakcije, opravljene v okviru pogodb o lizingu, ki se obravnavajo v postopku v glavni stvari, štete za opravljanje storitev. Zato se je glede teh transakcij štelo, da so bile opravljene v kraju, kjer ima izvajalec storitev sedež svoje gospodarske dejavnosti, torej v Nemčiji. Navedene pogodbe so bile ob uporabi nemškega prava obravnavane kot dobave blaga, na podlagi česar se odvisno od kraja dobave blaga določi država, v kateri mora biti DDV plačan, in sicer je v postopku v glavni stvari to v Združenem kraljestvu. Zato v zvezi s transakcijami lizinga ni bil obračunan DDV v Nemčiji. Tako niti v eni niti v drugi zadevni državi članici ni bil obračunan nikakršen izstopni davek na stroške lizinga.

27 V teh okoliščinah je Court of Session (Scotland) najprej ugotovilo, da so za spor, ki mu je predložen, značilne te okoliščine:

- nemška hčerinska družba banke s sedežem v Združenem kraljestvu je v Združenem kraljestvu kupila vozila za lizing teh avtomobilov, z možnostjo nakupa, za nepovezano družbo v Združenem kraljestvu in je za te nakupe plačala DDV;
- v skladu z upoštevno zakonodajo Združenega kraljestva so bile dobave, ki se nanašajo na najem avtomobilov, obravnavane kot opravljanje storitev v Nemčiji, zato niso bile predmet DDV v Združenem kraljestvu. Po nemškem pravu so bile te dobave obravnavane kot dobave blaga, opravljene v Združenem kraljestvu, zato niso bile predmet DDV v Nemčiji. Tako na te dobave ni bil obračunan izstopni davek v nobeni od teh držav članic;
- banka s sedežem v Združenem kraljestvu je izbrala nemško hčerinsko družbo za lizingodajalca in določila trajanje pogodb o lizingu, da bi pridobila davčno ugodnost v smislu neobračunanega DDV na obroke lizinga,

in nato prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

- „1. Ali je treba člen 17(3)(a) [...] [d]irektive [...] razlagati tako, da davčnim organom Združenega kraljestva omogoča, da nemški hčerinski družbi ne dovolijo odbiti DDV, ki ga je v Združenem kraljestvu plačala pri nakupu teh avtomobilov?
2. Ali mora nacionalno sodišče pri odgovoru na prvo vprašanje razširiti svojo presojo tako, da upošteva mogočo uporabo načela prepovedi zlorabe?
3. Če je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen, ali bi bil odbitek vstopnega davka na nakup avtomobilov v nasprotju z namenom upoštevni določbi [...] [d]irektive in bi bil tako izpolnjen prvi pogoj za zlorabo, kot je opisan v točki 74 sodbe Sodišča z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi (C-255/02, ZOdl., str. I-1609), če se med drugimi načeli upošteva načelo nevtralnosti obdavčitve?
4. Če je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen, ali bi moralo sodišče upoštevati, da je bistven namen transakcij pridobiti davčno ugodnost – tako da je izpolnjen drugi pogoj za zlorabo, kot je opisan v točki 75 navedene sodbe Sodišča Halifax in drugi – če je pri poslovni transakciji med strankama, ki poslujeta kot medsebojno neodvisna subjekta, izbira nemške hčerinske družbe glede lizinga za vozila za stranko iz Združenega kraljestva in določitev pogojev pogodbe o lizingu opravljena zato, da bi se pridobila davčna ugodnost v smislu neobračunanega izstopnega davka na obroke lizinga?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Prvo vprašanje

28 Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 17(3)(a) Direktive razlagati tako, da država članica davčnemu zavezancu ne sme zavrniti odbitka vstopnega DDV, plačanega ob pridobitvi blaga v tej državi članici, če je bilo to blago uporabljeno za transakcije lizinga, opravljene v drugi državi članici, pri čemer te izstopne transakcije niso bile predmet DDV v drugi državi članici.

29 Vprašanje se postavlja, kot je pojasnilo predložitveno sodišče v svoji odločbi, ker so v postopku v glavni stvari davčni organi Združenega kraljestva transakcije lizinga, opravljene po nakupu vozil, opredelili kot opravljanje storitev, tako da se je štelo, da so bile opravljene v kraju, kjer ima izvajalec storitev sedež svoje gospodarske dejavnosti, torej v Nemčiji. Vendar nemški davčni organi niso obračunali DDV, ki se navezuje na te transakcije, saj so menili, da je treba navedene transakcije šteti za dobavo blaga.

30 Ni sporno, da če bi družba s sedežem svoje dejavnosti v Združenem kraljestvu transakcije lizinga, ki so obravnavane v postopku v glavni stvari, opravila za drugo družbo s sedežem v isti državi članici, bi glede vstopnega davka, plačanega pri nakupu vozil, ki so predmet lizinga, nastala pravica do odbitka DDV na podlagi člena 17(2)(a) Direktive.

31 V skladu s členom 17(3)(a) Direktive države članice vsakemu davčnemu zavezancu odobrijo pravico do odbitka DDV, če se blago, pridobljeno z vstopno transakcijo, uporablja za poznejše transakcije, opravljene v drugi državi, ki bi bile upravičene do odbitka, če bi bile opravljene na ozemlju zadevne države članice.

32 Pravica do odbitka vstopnega DDV, plačanega za neke transakcije v zvezi z drugimi izstopnimi transakcijami, opravljenimi v drugi državi članici, je torej na podlagi tega člena odvisna od tega, ali ta pravica do odbitka obstaja, če so vse te transakcije opravljene znotraj iste države članice.

33 Treba je ugotoviti, kot je razvidno iz točk 29 in 30 te sodbe, da je v okoliščinah postopka v glavni stvari to res tako. Družba RBSD lahko zato na podlagi člena 17(3)(a) Direktive uveljavlja pravico do odbitka DDV, plačanega pri nakupu blaga, ki je bil nato uporabljen za lizing.

34 Vendar vlade, ki so Sodišču predložile stališča, v bistvu trdijo, da je pravica do odbitka plačanega vstopnega DDV odvisna od plačila izstopnega DDV. Ker nemški davčni organi v postopku v glavni stvari niso obračunali DDV na transakcije lizinga, družba RBSD v Združenem kraljestvu ne more uveljaviti pravice do odbitka vstopnega DDV ob nakupu vozil.

35 Sodišče je res presodilo, da je odbitek vstopnega DDV povezan s pobiranjem izstopnega DDV (glej sodbi z dne 30. marca 2006 v zadevi Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, ZOdl., str. I-3039, točka 24, in z dne 14. septembra 2006 v zadevi Wollny, C-72/05, ZOdl., str. I-8297, točka 20).

36 Vendar je Sodišče v navedenih tokah zgoraj navedenih sodb Uudenkaupungin kaupunki in Wollny pojasnilo, da kadar so blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabljeni za potrebe oproščenih transakcij ali ne spadajo na področje uporabe DDV, ni mogoče pobrati izstopnega DDV niti odbiti vstopnega DDV.

37 V postopku v glavni stvari izstopne transakcije lizinga, ki jih je opravila RBSD, niso bile oproščene plačila DDV in so spadale na področje uporabe DDV. Zato so lahko podlaga za nastanek pravice do odbitka.

38 Glede pravice do odbitka na podlagi člena 17(2) Direktive, ki se nanaša na vstopni DDV za blago oziroma storitve, ki jih davčni zavezanec uporabi za obdavčene izstopne transakcije, je Sodišče poudarilo, da je namen mehanizma odbitka, da je podjetnik v celoti razbremenjen bremena DDV, ki ga je dolžan ali ki ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. S skupnim sistemom DDV se tako zagotavlja nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, če so navedene dejavnosti na celoma same predmet DDV (glej sodbe z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National, C-408/98, Recueil, str. I-1361, točka 24; z dne 8.

februarja 2007 v zadevi Investrand, C-435/05, ZOdl., str. I-1315, točka 22, in z dne 29. oktobra 2009 v zadevi NCC Construction Danmark, C-174/08, ZOdl., str. I-10567, točka 27).

39 Poleg tega pravica do odbitka DDV kot sestavni del mehanizma DDV pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV in je načeloma ni mogoče omejiti (glej zlasti sodbi 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, in z dne 23. aprila 2009 v zadevi PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, ZOdl., str. I-3459, točka 15).

40 Iz tega izhaja, da lahko davčni zavezanec uveljavi odbitek DDV, obračunan za blago in storitve, pridobljene za opravljanje obdavčljivih dejavnosti (glej zgoraj navedeno sodbo NCC Construction Danmark, točka 39).

41 V teh okoliščinah in ob upoštevanju okoliščin iz postopka v glavni stvari pravica do odbitka DDV ne more biti odvisna od tega, ali je bil v zadevni državi članici pri izstopni transakciji dejansko plačan DDV.

42 Ker namreč kljub uvedbi skupnega sistema DDV z določbami Direktive na tem področju obstajajo razlike v zakonih in predpisih med državami članicami, dejstvo, da ena država članica zaradi svoje opredelitve gospodarske transakcije ne obračuna izstopnega DDV, ne pomeni, da se davčnemu zavezancu odvzame pravica do odbitka vstopnega DDV, plačane v drugi državi članici.

43 Glede sodbe z dne 26. septembra 1996 v zadevi Debouche (C-302/93, Recueil, str. I-4495), na katero so se davčni organi Združenega kraljestva sklicevali, da ne bi priznali pravice do odbitka, zadostuje navesti, da se je Sodišče v točkah od 12 do 14 navedene sodbe oprlo le na okoliščino, da zadevna oseba ni mogla predložiti potrdila, ki ga izda upravni organ države, v kateri ima sedež, na katerem bi bilo navedeno, da je davčni zavezanec za plačilo DDV v tej državi, ker takega dokumenta glede na to, da je bilo zadevno opravljanje storitev oproščeno plačila DDV, ni bilo mogoče izdati. Zato je treba ugotoviti, da se okoliščine iz postopka v glavni stvari, v okviru katerih je imela družba RBSD pravico do odbitka na podlagi člena 17(3)(a) Direktive, razlikujejo od okoliščin iz navedene sodbe.

44 Čeprav bi bilo mogoče z nekaterih vidikov šteti, da je to, da lahko davčni zavezanec uveljavi pravico do odbitka vstopnega DDV, ne da bi plačal izstopni DDV, nedosledno, pa se s tem ne more utemeljiti, da se določbe Direktive, ki se nanašajo na pravico do odbitka – kakršen je člen 17(3)(a) te direktive – ne uporabijo.

45 Te določbe glede na njeno besedilo namreč ni mogoče razlagati tako, da lahko v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, davčni organi države članice zavrnejo odbitek DDV.

46 Tako je treba na prvo postavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 17(3)(a) Direktive v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, razlagati tako, da država članica davčnemu zavezancu ne sme zavrniti odbitka vstopnega DDV, plačane ob pridobitvi blaga, opravljeni v tej državi članici, če je bilo to blago uporabljeno za transakcije lizinga, opravljene v drugi državi članici, le zato, ker v državi članici ni bil plačan DDV pri izstopnih transakcijah.

Druga vprašanja

47 Predložitveno sodišče z drugim, tretjim in četrtem vprašanjem, ki jih je treba preučiti skupaj, sprašuje, ali bi lahko načelo prepovedi zlorabe vplivalo na razlago člena 17(3)(a) Direktive, če bi ga bilo treba razlagati tako, da davčnim organom države članice v okoliščinah, kakršne so te v

postopku v glavni stvari – ko podjetje s sedežem v eni državi članici izbere svojo hčerinsko družbo s sedežem v drugi državi članici, da bi ta za tretjo družbo s sedežem v prvi državi članici izvedla transakcije lizinga, ki se nanašajo na blago, zato da bi se izognilo dolgu DDV v zvezi s plačili teh transakcij, pri čemer so te v prvi državi članici opredeljene kot najemniške storitve, opravljene v drugi državi članici, v drugi državi članici pa kot dobava blaga, opravljena v prvi državi članici – ne dopušča zavrniti odbitka DDV.

48 Zaradi odgovora na ta vprašanja je za uvod treba navesti, da je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in morebitnim zlorabam cilj, ki ga Direktiva priznava in spodbuja (glej zlasti sodbo z dne 29. aprila 2004 v združenih zadevah Gemeente Leusden in Holin Groep, C-487/01 in C-77/02, ZOdl., str. I-5337, točka 76, in zgoraj navedeno sodbo Halifax in drugi, točka 71).

49 Sodišče je v točkah 74 in 75 zgoraj navedene sodbe Halifax in drugi med drugim razsodilo, da se z ugotovitvijo zlorabe na področju DDV predpostavlja, na eni strani, da je rezultat zadevnih transakcij pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledijo upoštevne določbe Direktive, čeprav so bili pogoji, predvideni s temi določbami Direktive in nacionalne zakonodaje, ki jo prenaša, formalno izpolnjeni, in na drugi strani, da je iz več objektivnih dejavnikov razvidno, da je bistveni cilj spornih transakcij le pridobitev te davčne ugodnosti.

50 Glede dejanskega stanja, obravnavanega v postopku v glavni stvari, je treba ugotoviti, da so različne transakcije, ki so obravnavane, potekale med strankama, med katerima ni pravne povezave. Poleg tega drži, da te transakcije niso bile umetne in so bile opravljene v okviru normalne trgovine.

51 Iz značilnosti transakcij, obravnavanih v postopku v glavni stvari, in narave obstoječih razmerij med družbama, ki sta te transakcije opravili, ne izhajajo – kot je ugotovilo predložitveno sodišče – nikakršni elementi, na podlagi katerih bi bilo mogoče ugotoviti obstoj umetne konstrukcije brez gospodarske realnosti in izvršene zgolj zaradi cilja pridobiti davčno ugodnost (glej v tem smislu sodbo z dne 22. maja 2008 v zadevi Ampliscientifica in Amplifin, C-162/07, ZOdl., str. I-4019, točka 28), saj je RBSD družba s sedežem v Nemčiji, ki opravlja bančne in lizinske storitve.

52 V teh okoliščinah dejstvo, da je storitve opravila družba s sedežem v eni državi članici za družbo s sedežem v drugi državi članici in da so bili pogoji za te opravljene transakcije določeni glede na preudarke zadevnih gospodarskih subjektov, ne pomeni zlorabe pravice. RBSD je namreč zadevne storitve dejansko opravila v okviru resnične gospodarske dejavnosti.

53 Treba je dodati, da so davčni zavezanci na splošno svobodni, da se odločijo za organizacijske strukture in vzorce transakcij, o katerih menijo, da so za njihovo gospodarsko dejavnost najustreznejši, in s katerimi bi si omejili davčna bremena.

54 Sodišče je namreč razsodilo, da lahko izbira podjetnika med oproščenimi transakcijami in obdavčljivimi transakcijami temelji na vrsti dejavnikov, zlasti na upoštevanju davčne narave v povezavi z objektivnim sistemom DDV (glej sodbo z dne 9. oktobra 2001 v zadevi Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Recueil, str. I-7257, točka 33). V zvezi s tem je Sodišče pojasnilo, da kadar davčni zavezanec izbira med različnimi transakcijami, ima pravico izbrati strukturo svoje dejavnosti tako, da bi lahko omejil svoj davčni dolg (glej zgoraj navedeno sodbo Halifax in drugi, točka 73).

55 Zato je treba na drugo, tretje in četrto vprašanje odgovoriti, da načelo prepovedi zlorab v okoliščinah, kakršne so te v postopku v glavni stvari – ko podjetje s sedežem v eni državi članici izbere svojo hčerinsko družbo s sedežem v drugi državi članici, da bi ta za tretjo družbo s

sedežem v prvi državi članici izvedla transakcije lizinga, ki se nanašajo na blago, zato da bi se izognilo dolgu DDV v zvezi s plačili teh transakcij, pri čemer so te v prvi državi članici opredeljene kot najemniške storitve, opravljene v drugi državi članici, v drugi državi članici pa kot dobava blaga, opravljena v prvi državi članici – ne nasprotuje pravici do odbitka DDV, ki je priznana s členom 17(3)(a) Direktive.

Stroški

56 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? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodiš?e (tretji senat) razsodilo:

1. V okoliš?inah, kakršne so te v postopku v glavni stvari, je treba člen 17(3)(a) 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 razlagati tako, da država članica davčnemu zavezancu ne sme zavrniti odbitka vstopnega davka na dodano vrednost, plačane ob pridobitvi blaga, opravljeni v tej državi članici, če je bilo to blago uporabljeno za transakcije lizinga, opravljene v drugi državi članici, le zato, ker v drugi državi članici ni bil plačan davek na dodano vrednost pri izstopnih transakcijah.

2. Na?elo prepovedi zlorab v okoliš?inah, kakršne so te v postopku v glavni stvari – ko podjetje s sedežem v eni državi članici izbere svojo h?erinsko družbo s sedežem v drugi državi članici, da bi ta za tretjo družbo s sedežem v prvi državi članici izvedla transakcije lizinga, ki se nanašajo na blago, zato da bi se izognilo dolgu davka na dodano vrednost v zvezi s plačili teh transakcij, pri čemer so te v prvi državi članici opredeljene kot najemniške storitve, opravljene v drugi državi članici, v drugi državi članici pa kot dobava blaga, opravljena v prvi državi članici – ne nasprotuje pravici do odbitka davka na dodano vrednost, ki je priznana s členom 17(3)(a) Direktive 77/388.

Podpisi

* Jezik postopka: angleš?ina.