

SODBA SODIŠ?A (tretji senat)

z dne 20. junija 2013(\*)

„Predlog za sprejetje predhodne odlo?be – Šesta direktiva o DDV – ?lena 2, to?ka 1, in 6(1) – Pojem ‚opravljanje storitev‘ – Opravljanje oglaševalskih storitev in storitev posredovanja kreditov – Oprostitve – Gospodarska in poslovna stvarnost transakcij – Zlorabe – Transakcije, katerih edini namen je pridobitev dav?ne ugodnosti“

V zadevi C-653/11,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlo?be na podlagi ?lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Združeno kraljestvo) z odlo?bo z dne 13. decembra 2011, ki je prispela na Sodiš?e 19. decembra 2011, v postopku

**Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs**

proti

**Paulu Neweyju**, ki posluje pod imenom Ocean Finance,

SODIŠ?E (tretji senat),

v sestavi M. Ileši?, predsednik senata, E. Jaraši?nas, A. Ó Caoimh, sodnika, C. Toader (poro?evalka), sodnica, in C. G. Fernlund, sodnik,

generalni pravobranilec: P. Mengozzi,

sodna tajnica: L. Hewlett, glavna administratorka,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 20. marca 2013,

ob upoštevanju stališ?, ki so jih predložili:

- za P. Neweyja, ki posluje pod imenom Ocean Finance, J. Ghosh, QC, E. Wilson in J. Bremner, barristers,
- za vlado Združenega kraljestva S. Ossowski in L. Christie, agenta, skupaj z O. Thomasom, barrister,
- za Irsko E. Creedon, agentka, skupaj z A. Collinsom, SC,
- za italijansko vlado G. Palmieri, agentka, skupaj z A. De Stefanom, avvocato dello Stato,
- za Evropsko komisijo R. Lyal in C. Soulay, agenta,

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 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, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000 (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 324), (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Predlog je bil vložen v okviru spora med Her Majesty's Commissioners of Revenue and Customs (v nadaljevanju: Commissioners) in P. Neweyjem, ki posluje pod imenom Ocean Finance (v nadaljevanju: P. Newey), v zvezi z davkom na dodano vrednost (DDV), ki se uporablja za storitve oglaševanja.

### Pravni okvir

#### *Pravo Unije*

3 V skladu s členom 299(6) ES se za Kanalske otoke, med katerimi je tudi otok Jersey, Pogodba ES uporablja le, kolikor je to potrebno za izvajanje ureditve, ki je za te otoke predvidena, med drugim, s Protokolom št. 3 o Kanalskih otokih in otoku Man (UL L 1972, L 73, str. 164), ki je priložen k Aktu o pogojih pristopa Kraljevine Danske, Irske in Združenega kraljestva Velika Britanija in Severna Irska in prilagoditvah Pogodb (UL 1972, L 73, str. 14). Ker ta protokol ne vsebuje določb, ki se nanašajo na DDV, se pravo Unije v zvezi z DDV za otok Jersey ne uporablja.

4 V četrty uvedni izjavi Šeste direktive je navedeno, da je treba upoštevati cilj odprave obdavčitve pri uvozu in odpustitve davka pri izvozu v trgovini med državami članicami in da je treba zagotoviti, da skupni sistem prometnih davkov ni diskriminatoren glede porekla blaga in storitev, da bo tako mogoče vzpostaviti skupni trg, ki bo omogočal lojalno konkurenco in odražal dejanski notranji trg.

5 V skladu s členom 2, točka 1, Šeste direktive je predmet DDV „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.

6 Člen 5(1) te direktive določa, da „dobava blaga“ pomeni prenos pravice do razpolaganja s premoženjem v stvareh kot lastnik, člen 6(1) te direktive pa določa, da „opravljanje storitev“ pomeni vsako transakcijo, ki ni dobava blaga v smislu člena 5 iste direktive.

7 Člen 9 Šeste direktive določa:

„1. 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.

2. Vendar pa:

[...]

(e) je kraj, kjer so navedene storitve opravljene, če se opravijo za naročnike s sedežem izven Skupnosti ali za davčne zavezance s sedežem v Skupnosti, vendar ne v isti državi, kjer ima izvajalec sedež, kraj, kjer ima naročnik sedež svoje dejavnosti ali ima stalno poslovno enoto, za katero se opravi storitev, ali, če takšen kraj ne obstaja, kraj, kjer ima naročnik stalno prebivališče

ali začasno prebivališče:

[...]

– oglaševanje;

[...]

– bančne, finančne in zavarovalne transakcije, vključno s pozavarovanjem, razen najema sefov;

[...]

– storitve zastopnikov, ki delujejo v imenu in za račun drugega, kadar za svojega naročnika posredujejo storitve iz te točke (e).

3. Da bi se države članice izognile dvojnemu obdavčevanju, neobdavčevanju ali izkrivljanju konkurence, lahko pri storitvah iz odstavka 2(e) ter pri dajanju prevoznih sredstev v najem, upoštevajo:

[...]

(b) kraj opravljanja storitev, ki bi bil po tem členu izven Skupnosti, [kot da bi bil] na ozemlju države, če se storitve dejansko uporabijo in uživajo na ozemlju države.“

8 Člen 13 Šeste direktive, naslovljen „Oprostitve na ozemlju države“, pod podnaslovom „B. Druge oprostitve“ določa:

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

[...]

(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;

[...]“

9 Člen 17(2) te direktive določa:

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

(a) [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;

[...]“

10 člen 21 te direktive določa:

„[...]

1. DDV] po notranjem sistemu so dolžni plačati:

[...]

(b) davčni zavezanci, katerim se opravijo storitve iz člena 9(2)(e), ali osebe, identificirane za davek na dodano vrednost na ozemlju države, katerim se opravijo storitve iz člena 28b(C), (D), (E) in (F), če storitve opravi davčni zavezanec, ki nima sedeža na ozemlju države.

[...]“

#### *Pravo Združenega kraljestva*

11 V času dejanskega stanja v postopku v glavni stvari je člen 4(1) zakona o DDV iz leta 1994 (Value Added Tax Act 1994) določal:

„DDV se obračuna od vseh dobav blaga ali storitev, opravljenih v Združenem kraljestvu, če gre za obdavčljivo dobavo blaga ali storitev, ki jo zavezanec opravi v okviru svoje gospodarske dejavnosti.“

12 člen 5(2)(a) in (b) tega zakona je določal:

„(a) za namene tega zakona ‚dobava blaga‘ in ‚opravljanje storitev‘ pomenita vse oblike dobave blaga in opravljanja storitev, razen tistih, ki se ne opravijo za plačilo;

(b) vsaka transakcija, ki ni dobava blaga, vendar se opravi za plačilo, [...] se šteje za opravljanje storitev.“

13 člen 7(10) tega zakona je določal:

„Šteje se, da je storitev opravljena:

(a) v Združenem kraljestvu, če ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež v Združenem kraljestvu; in

(b) v tretji državi (in ne v Združenem kraljestvu), če ima izvajalec, ki opravi storitev, sedež v tej državi.“

14 člen 8(1) in (2) tega zakona je za storitve, ki se opravijo iz države, ki ni Združeno kraljestvo, nalagal uporabo mehanizma obrnjene davčne obveznosti (reverse charge) in določal:

„1. Razen v primeru iz odstavka 3 spodaj, so, če upoštevne storitve:

(a) opravi oseba, ki pripada Združenemu kraljestvu, in

(b) prejme oseba (‚prejemnik‘), ki pripada Združenemu kraljestvu, za namene kakršne koli gospodarske dejavnosti, ki jo opravlja,

posledice po tem zakonu enake (zlasti kar zadeva obračun DDV na opravo storitev in pravico davčnega zavezanca do odbitja vstopnega davka), kot če bi prejemnik sam opravil storitve v Združenem kraljestvu v okviru svoje gospodarske dejavnosti in bi bila ta transakcija obdavčljiva.

2. Za namene tega člena „upoštevne storitve“ pomenijo storitve, navedene v prilogi 5, ki ne spadajo med storitve, navedene v prilogi 9.

3. Storitve, za katere se v skladu z odstavkom 1 tega člena šteje, da jih je opravil prejemnik sam, se pri določitvi pravice do odbitka vstopnega davka na podlagi člena 26(1) ne štejejo za storitve, ki jih opravi ta prejemnik.“

15 Člen 9 zakona o DDV iz leta 1994 je pojem „kraj pripadnosti“ (place of belonging) za prejemnika storitev opredeljeval tako:

„1. Na podlagi odstavka 2 tega člena se za vse primere opravljanja storitev določi, kateri državi pripada izvajalec storitve, na podlagi odstavkov 3 in 4 tega člena pa se (ob upoštevanju določb, sprejetih na podlagi člena 8(6)) za vse primere opravljanja storitev določi, kateri državi pripada prejemnik storitve.

2. Za izvajalca storitev se šteje, da pripada državi, če:

(a) ima v njej sedež ali drugo stalno poslovno enoto, ki ju nima v nobeni drugi državi, ali

(b) nima sedeža ali stalne poslovne enote (v tej ali kateri drugi državi), vendar ima v tej državi običajno prebivališče, ali

(c) ima sedež ali stalno poslovno enoto v tej državi in v drugih državah, vendar je njegov sedež ali njegova stalna poslovna enota, ki je najbolj neposredno povezana z opravljeno storitvijo, v tej državi.

3. Če se storitev opravi za posameznika in je ta ne prejme za namene katere od gospodarskih dejavnosti, ki jih opravlja, se zanj šteje, da pripada državi, v kateri ima običajno prebivališče.

4. Kadar se odstavek 3 tega člena ne uporabi, se za prejemnika storitve šteje, da pripada državi, če:

(a) je izpolnjen vsaj eden od pogojev iz točk (a) in (b) odstavka 2 tega člena ali

(b) če ima sedež ali drugo stalno poslovno enoto iz odstavka 2 tega člena v tej državi in v drugih državah ter sta ta sedež ali enota, v kateri ali za potrebe katere bodo storitve najbolj neposredno uporabljene, v tej državi.

5. Za namene tega člena (vendar za nobene druge namene) se šteje:

(a) da ima oseba, ki opravlja gospodarsko dejavnost prek podružnice ali agencije v neki državi, sedež v tej državi in

(b) da „običajno prebivališče“ pri pravni osebi pomeni kraj, v katerem je po zakonu ustanovljena.“

16 Člen 31 zakona o DDV iz leta 1994 in skupina 5 priloge 9 k temu zakonu izvajata člen 13(B)(d) Šeste direktive in določata, da so DDV oproščene, med drugim, storitve „dajanja kreditov“ in storitve posredovanja v zvezi s krediti.

### **Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje**

17 Iz predložitvene odločbe izhaja, da se je v obdobju, ki je upoštevno za postopek v glavni stvari, P. Newey ukvarjal s posredovanjem kreditov in da je imel sedež v kraju Tamworth

(Združeno kraljestvo). Storitve posredovanja kreditov, ki jih je P. Newey opravil v Združenem kraljestvu, so bile v skladu s členom 13(B)(d) Šeste direktive oproščene DDV. Nasprotno pa so bile storitve oglaševanja, ki jih je P. Newey opravil v Združenem kraljestvu in so bile namenjene privabljanju potencialnih strank, predmet DDV, tako da P. Newey davka, ki ga je moral plačati v okviru izdatkov za oglaševanje, ni mogel dobiti povrnjenega.

18 Da bi se izognil temu nevražljivemu davčnemu bremenu, je P. Newey na otoku Jersey, ki je ozemlje, na katerem se Šesta direktiva ne uporablja, ustanovil družbo Alabaster (CI) Ltd (v nadaljevanju: Alabaster) in ji dodelil pravico do uporabe imena Ocean Finance. P. Newey je bil edini družbenik te družbe.

19 V družbi Alabaster je bila vedno vsaj ena oseba zaposlena s polnim delovnim časom, poleg tega pa je imela ta družba lastno upravo, to je fizične osebe, ki so prebivale na otoku Jersey, ki niso imele neposrednih izkušenj s posredovanjem kreditov, ki so jih priporočili ali zaposlili računovodje P. Neweyja in ki so bile plačane glede na čas, ki so ga posvetile dejavnosti družbe Alabaster.

20 Na podlagi statuta družbe Alabaster in na otoku Jersey veljavne zakonodaje je bila ta uprava odgovorna za upravljanje te družbe in je izvajala s tem povezana pooblastila, P. Newey pa pri upravljanju te družbe ni imel nobene vloge.

21 Pogodbe o posredovanju kreditov so bile sklenjene neposredno med posojilojemalci in družbo Alabaster, tako da so bile provizije za storitve posredovanja plačane tej družbi, in ne P. Neweyju.

22 Vendar pa se družba Alabaster sama ni ukvarjala z obravnavo prošenj za kredite, temveč je za to najemala storitve P. Neweyja, ki jih je na podlagi pogodbe opravljal kot podizvajalec (v nadaljevanju: pogodba o opravljanju storitev), zagotavljal pa jih je s svojimi uslužbenci, ki so to dejavnost opravljali v kraju Tamworth (Združeno kraljestvo). Ta pogodba je vsebovala seznam storitev, ki jih je moral P. Newey opraviti, pri čemer so bile na tem seznamu v bistvu navedene vse naloge, ki so bile povezane z dejavnostjo posredovanja kreditov. Na podlagi te pogodbe je imel P. Newey tudi možnost, da se pogaja o vsebini pogodb, ki so bile sklenjene med družbo Alabaster in posojilodajalci.

23 V zameno za te storitve je P. Newey prejel plačilo, ki je bilo v začetku določeno na 50 % in nato na 60 % bruto provizij, ki jih je družba Alabaster prejela ob dodelitvi kredita, povečano za nastale stroške in izplačila.

24 V praksi so potencialni posojilojemalci v Združenem kraljestvu vzpostavili stik neposredno z zaposlenimi pri P. Neweyju, ki so prošnje za kredit obravnavali in na otok Jersey v odobritev upravi družbe Alabaster poslali tiste, ki so izpolnjevale merila za dodelitev kredita. Postopek odobritve je bil po navadi končan v eni uri in v praksi ni nikoli prišlo do zavrnitve prošnje za odobritev.

25 Ker je bilo oglaševanje, namenjeno potencialnim posojilojemalcem, nujno za opravljanje dejavnosti posredovanja kreditov, so stroški oglaševanja predstavljali pomemben delež stroškov družbe Alabaster.

26 Po navedbah predložitvenega sodišča je storitve oglaševanja zagotavljala družba Wallace Barnaby & Associates Ltd (v nadaljevanju: Wallace Barnaby), ki ni povezana z družbo Alabaster, vendar ima prav tako sedež na otoku Jersey, in sicer na podlagi pogodbe z zadnjenavedeno družbo. Družba Wallace Barnaby je te oglaševalske storitve naročala pri oglaševalskih agencijah s sedežem v Združenem kraljestvu, zlasti pri oglaševalski agenciji Ekay Advertising. V skladu z zakonodajo, ki velja na otoku Jersey, plačila družbe Alabaster družbi Wallace Barnaby za te

storitve niso bila obdavčena z DDV.

27 P. Newey ni bil pooblaščen za to, da bi v imenu družbe Alabaster naročil oglaševalske storitve, in ni imel nobene odgovornosti za plačilo storitev, ki jih je opravila družba Wallace Barnaby za družbo Alabaster. Vendar pa je bil pristojen za odobritev vsebine oglasov, glede katere se je dogovarjal z enim od uslužbencev družbe Ekay Advertising, ki je delal v Združenem kraljestvu. Na podlagi teh dogovorov je ta uslužbenec dal priporočila družbi Wallace Barnaby.

28 Družba Wallace Barnaby je priporočila posredovala članom uprave družbe Alabaster, ki so se po tem, ko so jih prejeli, vsak teden sestali, da bi sprejeli sklepe glede načrtovanih izdatkov za oglaševanje. V praksi ni bilo zavrnjeno nobeno izmed teh priporočil.

29 Commissioners menijo, prvič, da so bile za namene DDV zadevne oglaševalske storitve opravljene za P. Neweyja v Združenem kraljestvu in da jih je treba zato tam tudi obdavčiti ter, drugič, da so bile za namene DDV tudi storitve posredovanja kreditov opravljene v Združenem kraljestvu, opravil pa jih je P. Newey.

30 Commissioners podredno menijo, da bi bilo – če bi se ugotovilo, da je bila družba Alabaster na otoku Jersey prejemnica oglaševalskih storitev in izvajalka storitev posredovanja kreditov – treba šteti, da so pogodbe, ki so sklenjene za doseganje tega rezultata, v nasprotju z načelom prepovedi zlorabe prava, kakor je bilo opredeljeno v sodbi Sodišča z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi (C-255/02, ZOdl., str. I-1609), zato jih je treba presojati drugače.

31 Commissioners so zato 27. septembra 2005 P. Neweyju poslali odločbo o odmeri DDV za obdobje od 1. julija 2002 do 31. decembra 2004 v višini 10.707.075 funtov (GBP), da bi tako od njega izterjali DDV za oglaševalske storitve, ki so bile zanj opravljene v tem obdobju.

32 P. Newey trdi, da je zadevne storitve posredovanja kreditov iz postopka v glavni stvari opravila družba Alabaster z otoka Jersey in da je bila ta družba tudi prejemnica oglaševalskih storitev. Dodaja, da načela prepovedi zlorabe prava ni mogoče uporabiti, če storitve oseba s sedežem zunaj Evropske unije opravlja za drugo osebo, ki prav tako nima sedeža v Uniji.

33 P. Newey je proti navedeni odločbi o odmeri davka vložil tožbo na First-tier Tribunal (Tax Chamber), ki je s sodbo z dne 23. aprila 2010 tej tožbi ugodilo.

34 To sodišče je menilo, da je dejavnost posredovanja kreditov opravljala družba Alabaster, in to s storitvami, ki jih je na podlagi pogodbe o opravljanju storitev opravil P. Newey. Zato naj družbe Alabaster ne bi bilo mogoče šteti za družbo, ki je „poštni nabiralnik“.

35 First-tier Tribunal (Tax Chamber) je tudi menilo, da je bila družba Alabaster tista, ki je opravljala zadevne storitve posredovanja kreditov posojilodajalcem in ki je bila prejemnica oglaševalskih storitev. Med P. Neweyjem in posojilodajalci ter med njim in družbo Wallace Barnaby naj ne bi bilo neposrednih transakcij. Prav naj bi bil bistveni cilj družbe Alabaster pridobitev davčne ugodnosti, po mnenju tega sodišča ni prišlo do nobene zlorabe, ker konstrukcija, v katero je bila vpeta družba Alabaster, ni v nasprotju s ciljem Šeste direktive.

36 Commissioners so zoper to sodbo vložili pritožbo na Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber).

37 V teh okoliščinah je Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Kakšen pomen mora nacionalno sodišče – v okoliščinah, kakršne so okoliščine obravnavanega primera – pripisati pogodbam, ko ugotavlja, katera oseba je opravila storitev za

namene DDV? Natan?neje, ali je položaj stranke na podlagi pogodbe odlo?ilen pri ugotavljanju njenega položaja glede DDV?

2. ?e položaj na podlagi pogodbe ni odlo?ilen, v kakšnih okoliš?inah naj nacionalno sodiš?e – v okoliš?inah, kakršne so okoliš?ine obravnavanega primera – ne upošteva položaja na podlagi pogodbe?

3. Kako pomembno je zlasti v okoliš?inah, kakršne so okoliš?ine obravnavanega primera:

(a) da je oseba, ki opravi storitev na podlagi pogodbe, pod popolnim nadzorom druge osebe;

(b) da ima poslovno znanje, poslovne povezave in izkušnje oseba, ki ni oseba, ki je sklenila pogodbo;

(c) da vse odlo?ilne elemente storitve ali ve?ino njih opravi oseba, ki ni oseba, ki je sklenila pogodbo;

(d) da poslovno tveganje finan?ne izgube in izgube ugleda, ki izhaja iz opravljanja storitev, nosi oseba, ki ni oseba, ki je sklenila pogodbo;

(e) da oseba, ki opravlja storitev na podlagi pogodbe, za odlo?ilne elemente take storitve sklene pogodbo s podizvajalcem, ki je oseba, ki nadzira prvonavedeno osebo, in taka podizvajalska pogodba nima nekaterih tržnih zna?ilnosti?

4. Ali naj nacionalno sodiš?e v okoliš?inah, kakršne so okoliš?ine obravnavanega primera, ne upošteva tega, kar izhaja iz pogodbenih dolo?il?

5. ?e je odgovor na ?etrto vprašanje nikalen, ali je dav?na posledica dogovorov, kot so dogovori v obravnavanem primeru, dav?na ugodnost, dopustitev katere bi bila v nasprotju z namenom Šeste direktive v smislu to?k od 74 do 86 [zgoraj navedene sodbe v zadevi Halifax in drugi]?

6. ?e je odgovor na peto vprašanje pritrdilen, kako je treba presoјati dogovore, kot so dogovori v obravnavanem primeru?“

## **Vprašanja za predhodno odlo?anje**

### *Prvo, drugo, tretje in ?etrto vprašanje*

38 Predložitveno sodiš?e s prvimi štirimi vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali so pogodbeni dolo?ila odlo?ilnega pomena za identifikacijo ponudnika in prejemnika v transakciji „opravljanja storitev“ v smislu ?lenov 2, to?ka 1, in 6(1) Šeste direktive, in v katerih primerih je mogo?e ta dolo?ila presoјati druga?e, ?e je odgovor nikalen.

39 Najprej je treba opozoriti, da je Šesta direktiva uvedla skupni sistem DDV, ki temelji zlasti na enotni opredelitvi obdav?ljivih transakcij (zgoraj navedena sodba Halifax in drugi, to?ka 48).

40 V skladu s ?lenom 2, to?ka 1, Šeste direktive sta predmet davka na dodano vrednost „dobava blaga ali storitev, ki jo dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za pla?ilo“. Posebej v zvezi s pojmom opravljanja storitev je Sodiš?e že velikokrat presodilo, da je storitev opravljena „za pla?ilo“ v smislu te dolo?be in torej obdav?ljiva, samo ?e med izvajalcem in prejemnikom storitve obstaja pravno razmerje, v okviru katerega se izmenjajo vzajemne dajatve, pri ?emer pla?ilo, ki ga prejme izvajalec storitev, pomeni dejansko protidajatev za storitve, opravljene za prejemnika (sodba z dne 16. decembra 2010 v zadevi MacDonald Resorts, C-

270/09, ZOdl., str. I-13179, točka 16 in navedena sodna praksa).

41 Iz sodne prakse Sodišča prav tako izhaja, da je pojem opravljanja storitev objektivni in se uporablja neodvisno od namenov in rezultatov zadevnih transakcij, pri čemer davčna uprava nima obveznosti izvesti preiskavo, da bi določila namen davčnega zavezanca (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Halifax in drugi, točki 56 in 57 ter navedena sodna praksa).

42 Posebej v zvezi s težo pogodbenih določil pri predelitvi neke transakcije za obdavčljivo transakcijo je treba spomniti na sodno prakso Sodišča, po kateri upoštevanje gospodarske in poslovne stvarnosti pomeni temeljno merilo za izvajanje skupnega sistema DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 7. oktobra 2010 v združenih zadevah Loyalty Management UK in Baxi Group, C-53/09 in C-55/09, ZOdl., str. I-9187, točki 39 in 40 ter navedena sodna praksa).

43 Glede na to, da pogodbeni določila običajno odražajo gospodarsko in poslovno stvarnost, in zato da bi se upoštevale zahteve pravne varnosti, so upoštevna pogodbeni določila element, ki ga je za identifikacijo izvajalca in prejemnika pri transakciji „opravljanja storitev“ v smislu členov 2, točka 1, in 6(1) Šeste direktive treba upoštevati.

44 Vendar pa se lahko včasih izkaže, da nekatera pogodbeni določila gospodarske in poslovne stvarnosti transakcij ne odražajo popolnoma.

45 Tako bi bilo zlasti, če bi se izkazalo, da so ta pogodbeni določila zgolj popolnoma umetna konstrukcija, ki ne ustreza gospodarski in poslovni stvarnosti transakcij.

46 Sodišče je namreč že večkrat ugotovilo, da je boj proti davčnim utajam, davčnemu izogibanju in možnim zlorabam cilj, ki ga Šesta direktiva priznava in spodbuja (glej zgoraj navedeno sodbo Halifax in drugi, točka 71 in navedena sodna praksa), in da načelo prepovedi zlorabe prava vodi do prepovedi popolnoma umetnih konstrukcij brez gospodarske stvarnosti, opravljenih zgolj z namenom pridobitve davčne ugodnosti (glej sodbe z dne 22. maja 2008 v zadevi Ampliscientifica in Amplifin, C-162/07, ZOdl., str. I-4019, točka 28; z dne 27. oktobra 2011 v zadevi Tanoarch, C-504/10, ZOdl., str. I-10853, točka 51, in z dne 12. julija 2012 v zadevi J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, točka 35).

47 V postopku v glavni stvari ni sporno, da je družba Alabaster formalno, v skladu s pogodbenimi določili, izvajala storitve posredovanja kreditov posojilojemalcem in da je bila prejemnica oglaševalskih storitev družbe Wallace Barnaby.

48 Vendar pa ob upoštevanju gospodarske stvarnosti poslovnih razmerij med, na eni strani, P. Neweyjem, družbo Alabaster in posojilodajci in, na drugi strani, P. Neweyjem, družbo Alabaster in družbo Wallace Barnaby, kot izhaja iz predložitvene odločbe in zlasti iz dejstev, ki jih navaja Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) v tretjem vprašanju, ni mogoče izključiti, da je do dejanskega opravljanja ali uporabe zadevnih storitev v postopku v glavni stvari prišlo v Združenem kraljestvu, in to v korist P. Neweyja.

49 Naloga predložitvenega sodišča je, da preuči vse okoliščine spora v postopku v glavni stvari in preveri, ali pogodbeni določila dejansko ne odražajo gospodarske stvarnosti in ali je bil dejanski izvajalec zadevnih storitev posredovanja kreditov in prejemnik oglaševalskih storitev družbe Wallace Barnaby P. Newey, in ne družba Alabaster.

50 Če je tako, je treba ta pogodbeni določila presojati tako, da se vzpostavi položaj, kakršen bi obstajal, če ne bi bilo transakcij, ki pomenijo navedeno zlorabo (glej v tem smislu zgoraj navedeno sodbo Halifax in drugi, točka 98).

51 Če bi predložitveno sodišče menilo, da te transakcije pomenijo zlorabo, bi v obravnavanem primeru ponovna vzpostavitev položaja, kakršen bi obstajal, če ne bi bilo zadevnih transakcij, pomenila zlasti, da odločbe Commissioners ne bi bilo mogoče izpodbijati s sklicevanjem na pogodbe o opravljanju storitev in na pogodbe o opravljanju oglaševalskih storitev, ki sta jih sklenili družba Alabaster in Wallace Barnaby, ker bi lahko Commissioners upravičeno šteli, da je bil izvajalec storitev posredovanja kreditov in prejemnik oglaševalskih storitev iz postopka v glavni stvari dejansko P. Newey.

52 Glede na navedeno je treba na prva štiri vprašanja odgovoriti, da čeprav so pogodbeni določila eden od elementov, ki jih je treba upoštevati, niso odločilnega pomena za identifikacijo izvajalca in prejemnika „opravljanja storitev“ v smislu členov 2, točka 1, in 6(1) Šeste direktive. Možno je tudi, da se ta določila sploh ne upoštevajo, zlasti če se izkaže, da ne odražajo gospodarske in poslovne stvarnosti, temveč so popolnoma umetna konstrukcija, ki nima nobene povezave z gospodarsko stvarnostjo in katere edini namen je pridobitev davčne ugodnosti, kar pa mora presoditi nacionalno sodišče.

#### *Peto in šesto vprašanje*

53 Glede na odgovor na prva štiri vprašanja na peto in šesto vprašanje predložitvenega sodišča ni treba odgovoriti.

#### **Stroški**

54 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 stališ, Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (tretji senat) razsodilo:

**Čeprav so pogodbeni določila eden od elementov, ki jih je treba upoštevati, niso odločilnega pomena za identifikacijo izvajalca in prejemnika „opravljanja storitev“ v smislu členov 2, točka 1, in 6(1) Šeste direktive Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 2000/65/ES z dne 17. oktobra 2000. Možno je tudi, da se ta določila sploh ne upoštevajo, zlasti če se izkaže, da ne odražajo gospodarske in poslovne stvarnosti, temveč so popolnoma umetna konstrukcija, ki nima nobene povezave z gospodarsko stvarnostjo in katere edini namen je pridobitev davčne ugodnosti, kar pa mora presoditi nacionalno sodišče.**

Podpisi

\* Jezik postopka: angleščina.