

62016CC0251

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

MICHALA BOBKA,

predstavljeni 7. septembra 2017 (1)

Zadeva C-251/16

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

proti

T. G. Brosnan

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo Supreme Court (vrhovno sodišče) (Irska))

„DDV – Izogibanje davkom – Neposredna uporaba načela prepovedi zlorabe pravic, priznanega v sodbi Halifax in drugi (C-255/02)“

I. Uvod

1.

Davčnih organov se ne da zlahka prepričati. Obstaja (vsaj domnevno) pomembna izjema od tega pravila: sodba Halifax iz leta 2006, (2) v kateri je Sodišče potrdilo obstoj načela prepovedi zlorab na področju prava o davku na dodano vrednost (DDV). Zdi se, da so davčni organi v državah članicah navedeno sodbo sprejeli z navdušenjem.

2.

Kot pa se pogosto zgodi, lahko prava narava predmeta, ki je nenadno povzročil tako navdušenje, kar nekaj časa ostane nekoliko nejasna in neraziskana. (3) Enako velja za prepoved zlorab, ki se imenuje tudi prepoved zlorabe prava, na področju DDV. Še prav je bilo navedeno načelo izrecno potrjeno pred več kot desetimi leti ter je bilo od takrat predmet obsežnih strokovnih razprav in analiz, pa za njegovo podrobno uporabo, vključno z natančnim merilom, ki se uporablja za ugotavljanje zlorab, velja, da je še vedno nekoliko nerazvita.

3.

S tem predlogom za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo irsko Supreme Court (vrhovno sodišče, Irska), se Sodišče poziva, naj natančneje pojasni pogoje uporabe in praktične učinke navedenega načela v okviru tega predloga.

4.

Edward Cussens, John Jennings in Vincent Kingston (v nadaljevanju: pritožniki) so v Corku na Irskem zgradili 15 apartmankov. Z najemno pogodbo so nepremičnine za 20 let in en mesec

oddali v najem povezani družbi. V skladu z irskim pravom se je pogodba o dvajsetletnem najemu štela za prvo razpolaganje z nepremi?ninami. DDV je bil obra?unan na kapitalizirano vrednost najema. ?ez en mesec je bila navedena pogodba odpovedana, pritožniki pa so nepremi?nine prodali tretjim osebam. V skladu z irskim pravom za navedeno prodajo ni bilo treba pla?ati DDV, saj ga je bilo treba obra?unati le na prvo razpolaganje, to je na pogodbo o dolgoro?nem najemu. Irski dav?ni organ je pozneje menil, da je bilo prvo razpolaganje – pogodba o dolgoro?nem najemu – umeten konstrukt in zloraba pravic. Navedena najemna pogodba se za namene DDV zato ne bi smela upoštevati, DDV pa bi bilo treba obra?unati na poznejšo prodajo tretjim osebam, kot ?e bi ta bila prvo razpolaganje. To bi pomenilo, da bi pritožniki pla?ali bistveno višji znesek DDV.

5.

Zoper odlo?itev dav?nega organa je bila vložena pritožba in zadeva je na koncu prišla pred Supreme Court of Ireland (vrhovno sodiš?e Irske). Supreme Court (vrhovno sodiš?e) je Sodiš?u predložilo osem vprašanj. S prvim in drugim vprašanjem se sprašuje, ali je na?elo prava Unije glede prepovedi zlorabe pravic neposredno u?inkovito ter ali prevlada nad na?eloma pravne varnosti in legitimnih pri?akovanj. Ob predpostavki, da na?elo prepovedi zlorabe pravic neposredno u?inkuje, se s ?etrnim in sedmim vprašanjem zahteva pojasnilo o pogojih njegove uporabe. ?e so navedeni pogoji v obravnavani zadevi izpolnjeni, se s tretjim vprašanjem sprašuje, kako je za namene DDV treba na novo opredeliti transakcije in odmeriti davek nanje. S petim, šestim in osmim vprašanjem se sprašuje o posledicah nezdržljivosti posebne dolo?be nacionalnega prava s Šesto direktivo o DDV 77/388/EGS. (4)

II. Pravni okvir

A. Pravo Unije

1. Direktiva 77/388 (v nadaljevanju: Šesta direktiva o DDV)

6.

V skladu s ?lenom 2(1) Šeste direktive o DDV (5) je predmet DDV „dobava blaga ali storitev, ki jo dav?ni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za pla?ilo“.

7.

?len 4(3) dolo?a:

„Države ?lanice lahko štejejo za dav?nega zavezanca tudi vsakogar, ki ob?asno opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi iz odstavka 2 in še posebej eno od naslednjih:

(a)

dobavo objektov ali delov objektov in zemljiš?, na katerih stojijo pred prvo uporabo; države ?lanice lahko dolo?ijo pogoje uporabe tega kriterija za spremembe objektov in zemljiš?, na katerih stojijo.

Države ?lanice lahko namesto kriterija prve uporabe uporabljajo tudi drug kriterij, kot je obdobje od datuma dokon?anja objekta do datuma prve dobave ali obdobje od datuma prve uporabe do datuma naslednje dobave, pod pogojem, da ta obdobja niso daljša od petih ali dveh let.

Šteje se, da je ‚objekt‘ vsaka konstrukcija, trajno povezana s tlemi ali v tleh;

(b)

dobavo gradbenih zemljišč.

„Gradbeno zemljišče“ pomeni vsako neopremljeno ali opremljeno zemljišče, ki ga kot takega opredelijo države članice.“

8.

Člen 5, naslovljen „Dobava blaga“, določa:

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

[...]

3. Države članice lahko za premoženje v stvareh štejejo naslednje:

(a)

določene pravice do deleža na nepremetninah;

(b)

stvarne pravice, ki dajejo imetniku pravico uporabnika nepremetnine;

(c)

deleži ali udeležbe, ki so enakovredni deležem, ki dajejo imetniku pravno ali dejansko lastninsko pravico ali pravico do posesti nepremetnine ali dela nepremetnine.“

9.

Člen 13 Šeste direktive o DDV, naslovljen „Oprostitev na ozemlju države“, določa:

„[...]

B. Druge oprostitve

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, oprostitjo:

[...]

(g)

dobave objektov ali delov objektov ter zemljišč, na katerih stojijo, razen tistih iz člena 4(3)(a).“

B. Irsko pravo

10.

Člen 4 VAT Act 1972 (zakon o DDV iz leta 1972), ki je veljal v upoštevnem času, določa:

„1.

(a)

Ta člen se uporablja za nepremičnine –

(i)

ki jih je zgradila oseba, ki jih dobavi, ali ki so bile zgrajene v njenem imenu [...]

(b)

V tem členu izraz ‚pravica‘ v zvezi z nepremičninami pomeni nepremičnine ali pravico na njih, ki je bila, ko je bila vzpostavljena, za najmanj deset let, [...] pri čemer sklicovanje na razpolaganje s pravico vključuje sklicovanje na vzpostavitev pravice [...]

2.

Ob upoštevanju pododstavkov (c), (d), (e) in (f) člena 3(1), člena 19(2) in odstavkov (3), (4) in (5) se za namene tega zakona šteje, da se dobava nepremičnin opravi, če – vendar samo če – oseba, ki ima pravico na nepremičninah, za katere se uporablja ta člen, v zvezi s celotnimi nepremičninami ali katerim koli njihovim delom razpolaga (vključno z odstopom ali dodelitvijo) z navedeno pravico ali pravico, ki iz nje izhaja.

[...]

4.

Če oseba, ki ima pravico na nepremičninah, za katere se uporablja ta člen, v zvezi s celotnimi navedenimi nepremičninami ali katerim koli njihovim delom razpolaga s pravico, ki izhaja iz navedene pravice v takih okoliščinah, da obdrži preostanek pravic na dodeljeno pravico, se za namene člena 3(1)(f) šteje, da je v zvezi s tako ohranjenim preostankom pravic opravila ‚samodobavo‘ nepremičnin oziroma njihovega dela za namen, ki ni namen njegove dejavnosti.

[...]

6.

Ne glede na določbe tega člena ali člena 2 se ne obračuna davek na dobavo nepremičnin –

(a)

v zvezi s katerimi pravica v korist osebe, ki opravi dobavo, do odbitka na podlagi člena 12 v zvezi z vsakim naloženim ali plačanim davkom na dobavo ali gradnjo nepremičnin ni nastala ali razen na podlagi člena 3(5)(b)(iii) ne bi nastala, ali

(b)

ki so bile zasedene pred določenim datumom in ki niso bile zgrajene med navedenim datumom in datumom dobave, razen dobave nepremičnin, za katere se uporabljajo določbe odstavka 5.

[...]

9.

Kadar zaradi razpolaganja s pravicami na nepremi?ninah nastane obveznost obra?una davka in ?e te nepremi?nine niso bile zgrajene od datuma razpolaganja s to pravico (v nadaljevanju: tega odstavka: obdav?ljiva pravica), se vsako razpolaganje s pravico na teh nepremi?ninah po tem datumu s strani osebe, ki ni oseba, ki je pridobila obdav?ljivo pravico, za namene tega zakona šteje za dobavo nepremi?nin, za katero se uporablja odstavek 6.“

11.

?len 10(9) zakona (v razli?ici, ki se je uporabljala leta 2002) dolo?a:

„(a)

Pri dobavi nepremi?nin in dobavi storitev, ki vklju?ujejo gradnjo nepremi?nin, se vrednost vsake pravice na nepremi?ninah, s katerimi se razpolaga v zvezi z dobavo, vklju?i v pla?ilo.

(b)

Vrednost vsake pravice na nepremi?ninah je cena take pravice na prostem trgu. ?e je odstop ali dodelitev pravice na nepremi?ninah dobava nepremi?nin, v zvezi s katero nastane obveznost obra?una davka, se cena take pravice na prostem trgu dolo?i tako, kot ?e bi oseba, ki je odstopila ali dodelila navedeno pravico, razpolagala s pravico na teh nepremi?ninah, ki jo je ta oseba vzpostavila za obdobje od datuma odstopa ali dodelitve do datuma, na katerega bi ta odstopljena ali dodeljena pravica potekla, ?e ne bi bila odstopljena ali dodeljena.“

12.

Dodatna pravila v zvezi z odmero DDV na transakcije z nepremi?ninami je vseboval ?len 19 Value Added Tax Regulations 1979 (uredba o davku na dodano vrednost iz leta 1979) (S.I. št. 63 iz leta 1979), kakor je bila spremenjena, ki je dolo?al:

„2.

?e oseba, ki ima pravico na nepremi?ninah (v tem odstavku: oseba, ki prenese premo?enje), v zvezi s celotnimi nepremi?ninami ali katerim koli njihovim delom razpolaga s pravico, ki izhaja iz navedene pravice, v takih okoliš?inah, da obdrži preostanek pravic na preneseno pravico (v tem odstavku: preostanek pravic), se uporabljajo naslednje dolo?be:

(a)

vrednost preostanka pravic se dolo?i z odbitkom vrednosti prenesene pravice od vrednosti polne pravice, ki jo je imela oseba, ki prenese premo?enje, na nepremi?ninah ali njihovem delu, in ki jo je prenesla ob prenosu premo?enja, in

(b)

?e je pod pogoji prenosa premo?enja prenesena pravica vzpostavljena za najmanj dvajset let ali se šteje, da je vzpostavljena za najmanj dvajset let, se vrednost preostanka pravic ne upošteva.“

III. Dejansko stanje, postopek in predložena vprašanja

13.

Pritožniki so bili solastniki parcele v Corku (Irska), na kateri so zgradili 15 po?itniških hišic (v nadaljevanju: nepremi?nine). Kot je navedlo predložitveno sodiš?e, so – da bi znižali znesek DDV, ki bi se pla?al na prodajo nepremi?nin – opravili ve? predhodnih transakcij (v nadaljevanju: predprodajne transakcije) s povezano dru?bo Shamrock Estates Limited (v nadaljevanju: SEL).

14.

Pritožniki so 8. marca 2002 z dru?bo SEL za 20 let in en mesec sklenili pogodbo o dolgoro?nem najemu zadevnih nepremi?nin (v nadaljevanju: dolgoro?ni najem). Nepremi?nine so bile pritožnikom za dve leti dane v povratni najem (v nadaljevanju: kratkoro?ni najem).

15.

Dne 3. aprila 2002 sta pogodbi o dolgoro?nem in kratkoro?nem najemu ugasnili z obojestransko odpovedjo pravicam, tako da so pritožniki spet v celoti pridobili lastništvo nad nepremi?ninami. Pritožniki so maja 2002 nepremi?nine prodali kupcem, ki so bili tretje osebe.

16.

Osnovno pravilo je, da so na Irskem prve dobave nepremi?nin predmet DDV. Nadaljnje dobave so davka oproš?ene. V primeru dobav v obliki prodaje lastninske pravice se DDV obra?una na prodajno ceno. Najemi za ve? kot 20 let se na Irskem štejejo za dobavo nepremi?nine. (6) V takih primerih se DDV obra?una na njihovo kapitalizirano vrednost.

17.

?e bi pritožniki nepremi?nine prodali neposredno (in sicer brez predprodajnih transakcij), bi morali za navedeno prodajo pla?ati DDV v višini 125.746 EUR. Vendar so obra?unali DDV v višini 40.000 EUR na pogodbo o dolgoro?nem najemu, ki je bila prva dobava nepremi?nin, medtem ko so bile pogodba o kratkoro?nem najemu, ponovna pridobitev lastništva po odpovedi zadevnih pogodb in poznejša prodaja nepremi?nin maja 2002 oproš?ene DDV.

18.

Irski dav?ni organ je menil, da so predprodajne transakcije umetni konstrukti in da se ne smejo upoštevati pri odmeri DDV. Znesek DDV, ki ga je bilo treba pla?ati od prodaje nepremi?nin, je zato znašal 125.746 EUR (od katerega se odšteje že pla?anih 40.000 EUR).

19.

Pritožniki so navedeno odmero izpodbijali in nazadnje je zadeva prišla pred Supreme Court of Ireland (vrhovno sodiš?e Irske), ki je prekinilo odlo?anje in Sodiš?u v predhodno odlo?anje predlo?ilo ta vprašanja:

„1.

Ali na?elo zlorabe pravic, za katero je bilo v sodbi z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C?255/02, EU:C:2006:121), priznано, da se uporablja na podro?ju DDV, neposredno u?inkuje proti posamezniku – ?e ne obstaja nacionalni zakonodajni ali sodni ukrep, s katerim se uveljavlja to na?elo – v okoliš?inah, v katerih bi tako kot v obravnavani zadevi ponovna opredelitev predprodajnih transakcij in prodajnih transakcij (v nadaljevanju: skupaj: transakcije pritožnikov), za katero si prizadeva [Revenue] Commissioners (dav?ni in carinski organ), povzro?ila obveznost pritožnikov za pla?ilo DDV, ?e ob pravilni uporabi dolo?b nacionalne zakonodaje, veljavne v ?asu,

upoštevem za transakcije pritožnikov, taka obveznost ni nastala?

2.

Je odgovor na prvo vprašanje, da na?elo zlorabe pravic neposredno u?inkuje proti posamezniku, tudi Je ni nacionalnega zakonodajnega ali sodnega ukrepa, s katerim se uveljavlja to na?elo, ali je bilo na?elo dovolj jasno in natan?no, da ga je mogo?e uporabiti za transakcije pritožnikov, ki so bile opravljene pred izdajo sodbe Sodiš?a v zadevi Halifax, in to zlasti ob upoštevanju na?el pravne varnosti in varstva legitimnih pri?akovanj pritožnikov?

3.

Je se na?elo zlorabe pravic uporablja za transakcije pritožnikov tako, da jih je treba ponovno opredeliti,

(a)

kateri je pravni mehanizem, s katerim se odmeri in pobere DDV, ki je dolgovan na podlagi transakcij pritožnikov, glede na to, da v skladu z nacionalnim pravom DDV ni dolgovan in ga ni treba odmeriti ali pobrati, in

(b)

kako naj nacionalna sodiš?a naložijo tako obveznost?

4.

Ali bi moralo nacionalno sodiš?e pri ugotavljanju, ali je bil poglavitni cilj transakcij pritožnikov dose?i dav?no ugodnost, upoštevati predprodajne transakcije (za katere se je ugotovilo, da so bile opravljene izklju?no iz dav?nih razlogov) ali pa je treba upoštevati cilj transakcij pritožnikov kot celote?

5.

Ali je treba ?len 4(9) zakona o davku na dodano vrednost šteti za nacionalno zakonodajo, s katero se prenaša Šesta direktiva [Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23) (v nadaljevanju: Šesta direktiva)], ?eprav ni zdru?ljiv z zakonodajno dolo?bo iz ?lena 4(3) Šeste direktive, ob pravilni uporabi katere bi bili pritožniki v zvezi z dobavo nepremi?nin pred njihovo prvo uporabo obravnavani kot dav?ni zavezanci, ?eprav je pred tem prišlo do prejšnjega razpolaganja, v zvezi s katerim je nastala obveznost obra?una davka?

6.

Je ?len 4(9) ni zdru?ljiv s Šesto direktivo, ali so pritožniki s sklicevanjem na ta odstavek zlorabili pravice v nasprotju z na?eli, priznanimi v sodbi Sodiš?a v zadevi Halifax?

7.

Podredno, Je ?len 4(9) ni nezdru?ljiv s Šesto direktivo, ali so bili pritožniki deležni dav?ne ugodnosti, ki je v nasprotju z namenom Direktive in/ali ?lena 4?

8.

Tudi če člen 4(9) ni treba obravnavati, kot da se z njim prenaša Šesta direktiva, ali se za sporne transakcije kljub temu uporablja načelo zlorabe pravic, kot je bilo vzpostavljeno s sodbo Sodišča v zadevi Halifax s sklicevanjem na merila, ki jih je Sodišče določilo v zadevi Halifax?“

20.

Pisna stališča so predložili pritožniki, irska vlada in predstavnik irskega davčnega organa skupaj (zadnjenavedena v nadaljevanju: nasprotna stranka v pritožbenem postopku), italijanska vlada in Evropska komisija. Zainteresirane strani, ki so sodelovale v pisnem delu postopka, razen italijanske vlade so tudi ustno podale navedbe na obravnavi 27. aprila 2017.

IV. Presoja

21.

Zadevnih osem vprašanj predložitvenega sodišča je mogoče razvrstiti pod štiri različne teme:

—

ali se v tej zadevi uporablja načelo prepovedi zlorabe pravic (prvo in drugo vprašanje) (glej oddelek B spodaj);

—

pogoji uporabe zadevnega načela, in sicer: kako opredeliti bistveni cilj transakcij (tretje vprašanje) ter cilj Šeste direktive o DDV in nacionalne zakonodaje za prenos (sedmo vprašanje) (glej oddelek C spodaj);

—

posledice zlorabe v smislu ponovne opredelitve transakcij in odmere DDV nanje (tretje vprašanje) (glej oddelek D spodaj);

—

posledice dejstva, če se člen 4(9) zakona o DDV šteje za nezdružljiv z Direktivo oziroma če se z njim Direktiva ne izvaja (peto, šesto in osmo vprašanje) (glej oddelek E spodaj).

22.

Vsako od teh tem bom preuči posebej. Preden pa se lotim podrobne analize, se mi zdita potrebni uvodni pripombi o terminologiji.

A. Terminološka opomba

23.

Nacionalno sodišče v predložitveni odločbi uporablja izraz „zloraba pravic“. Sodišče ta izraz dejansko pogosto uporablja na področju DDV in drugih vsebinskih področjih. Vendar na splošno v svoji sodni praksi uporablja najrazličnejše izraze za označevanje podobnih ali enakih pojavov. Med njimi so sklicevanja na „načelo prepovedi zlorab“, (7) na to, da „se pravni subjekti z namenom goljufije ali zlorabe ne morejo sklicevati na pravo Unije“, ali na to, da „uporabe predpisov Unije ni mogoče razširiti tako, da bi zajela zlorabe“. (8) Pogosto se uporabljajo tudi drugi izrazi, na primer „izogibanje“, (9), „izognitev“ (10) ali „povsem umetni konstrukti“. (11)

24.

Menim, da je izraz „zloraba pravic“ ustrežnejši v primerih, ki vključujejo razmerja med fizičnimi osebami in v okviru katerih se na primer šteje, da neka stranka obstoječe lastninske pravice ali pravice, ki izhajajo iz pogodbe, uresničuje nerazumno, zlonamerno ali škodljivo. Zato ni dvoma, da je stranka imetnik zadevnih pravic (v smislu zakonskih pravic), problematičen je lahko le način, kako jih navedena stranka uresničuje.

25.

Navedena situacija se razlikuje od vrste domnevne zlorabe, o kateri se razpravlja v obravnavani zadevi, v kateri dejansko ni soglasja o obsegu uporabe pravnih določb Unije in o tem, ali je sklicevanje nanje „umetno“, kar je v nasprotju z zakonodajnim namenom. (12)

26.

Drugače povedano, na področju javnega prava je za opis dejanskega namena ustrežnejši pojem „izogibanje“ in ne „zloraba pravic“, ki je v bistvu pojem zasebnega prava. Ker pa se v sodni praksi in diskurzu Unije izraz „zloraba“ zdaj splošno uporablja, se ga bom držal. Vendar bom v teh sklepnih predlogih raje uporabljal izraz „zloraba prava“, ki vsaj nekoliko bolj nakazuje javnopravni okvir tega pojma.

27.

Dalje, neobstoj standardizirane terminologije izdaja globljo raznolikost pristopa k prepovedi zlorabe v sodni praksi Sodišča in njene uporabe. Dejansko razkriva bolj temeljno vprašanje: ali obstaja eno splošno načelo prepovedi zlorabe prava ali – nasprotno – obstajajo različna načela za posamezna področja?

28.

Tako na primer je na področju DDV ključni pogoj „umetna“ narava transakcij. Dejansko je osnovno stališče Komisije v tej zadevi – čeprav je izraženo nekoliko zakrito – v bistvu to, da je umetna narava transakcij enakovredna zlorabi, če zmanjšuje obveznost plačila DDV. Nasprotno se na primer na področju prostega gibanja umetnim konstruktom pripisuje manjši (in včasih skoraj nikakršen) pomen. (13)

29.

Menim, da je umestno priznati obstoj navedene raznolikosti, ne pa trditi, da obstaja enotno načelo Unije o prepovedi zlorabe prava. (14) Ali to pomeni, da obstaja samo eno načelo prepovedi zlorabe prava, ki pa se na različnih področjih uporablja različno? Ali pa to – nasprotno – pomeni, da obstaja več različnih načel za posamezna področja?

30.

Prejeto vprašanje je zanimivo, menim, da ga tukaj ni treba podrobno obravnavati. V praksi je odgovor nanj v bistvu vprašanje opredelitve in sododvisne ravni abstrakcije, ki jo je treba za to izbrati. Na visoki ravni abstrakcije lahko dejansko obstaja združujoča praveža o na?elu zlorabe, katere nejasna senca migota nekje na steni Platonove prispodobne votline. Prejeto pa se poskuša dobiti ostrejša slika in preu?ijo posebni individualni pogoji zlorabe na specifi?nih pravnih podro?jih, postane o?itno, da obstaja velika raznolikost.

31.

Zato se v teh sklepnih predlogih, ki se dejansko ne ukvarjajo z oblikovanjem novih velikih na?el, temve? s ?isto obi?ajnimi vprašanji o prakti?nih podrobnostih, sklicujem na „na?elo prepovedi zlorabe prava na podro?ju DDV“, ko obravnavam pogoje in njihovo uporabo na posebnem podro?ju DDV.

B. Prvo in drugo vprašanje: uporaba na?ela prepovedi zlorabe prava na podro?ju DDV

32.

Prvo in drugo vprašanje predložitvenega sodiš?a se v bistvu nanašata na stopnjo natan?nosti na?ela prava Unije o prepovedi zlorabe prava na podro?ju DDV in njegovo ?asovno veljavnost. Ali so bili na?elo in njegovi pogoji uporabe v ?asu dejanskega stanja v postopku v glavni stvari dovolj natan?no opredeljeni, da jih je v tej zadevi mogo?e prakti?no uporabiti?

33.

To je povsem legitimen pomislek, zlasti glede na to, da je bila sodba v zadevi Halifax, v kateri so bili prvi? opredeljeni pogoji na?ela prepovedi zlorabe prava na podro?ju DDV in v kateri je bilo zadevno na?elo prvi? uporabljeno, izdana po dejanskem stanju v postopku v glavni stvari. Vendar so vprašanja predložitvenega sodiš?a oblikovana v smislu neposrednega u?inka, neobstoja izvedbenih ukrepov in možnosti, da splošno pravno na?elo neposredno u?inkuje proti posamezniku. Kot bom pojasnil v tem oddelku, vprašanje neposrednega u?inka formalno gledano ni upošteveno v zvezi s sodno prakso Sodiš?a, vklju?no s sodno prakso, s katero je potrjen obstoj splošnega pravnega na?ela.

34.

Struktura tega oddelka je naslednja: najprej bom na splošno obravnaval naravo in neobstoj (zakonodajnega) izvajanja sodne prakse Sodiš?a in z njo dolo?enih splošnih na?el prava Unije (1), nato bom preu?il morebitne ?asovne omejitve odlo?itev Sodiš?a (2), nazadnje pa bom ta dva vidika združil ter ju uporabil v obravnavani zadevi (3).

1. Izvajanje in ?asovno u?inkovanje sodne prakse in splošnih na?el

35.

Prvi?, kar zadeva ?asovno uporabo sodne prakse Sodiš?a, je splošno pravilo pravilo o posledični retrospektivnosti: Sodiš?e predloži razlago dolo?b prava Unije ex tunc, ki jo je nato treba takoj za?eti uporabljati za vse nerešene (in izjemoma celo kon?ane (15)) zadeve, v katerih se uporablja ista dolo?ba. S sodno prakso se pojasnjujeta in natan?neje dolo?ata pomen in obseg pravnih prava Unije, kot bi ju bilo treba razumeti in uporabljati vse od za?etka njihove veljave. Iz tega sledi, da se pravila, kot so razložena, lahko uporabijo tudi za pravna razmerja, nastala in

oblikovana pred upoštevnimi sodbami Sodišča. (16)

36.

Kar zadeva morebitno izvajanje sodne prakse Sodišča, se razlage pravnih določb, ki jih Sodišče poda v sodni praksi, „presadijo“ v navedene določbe. V skladu z načelom delitve oblasti (17) ali „horizontalno in vertikalno porazdelitvijo pristojnosti“ (18) je poslanstvo Sodišča najti pravo, ne pa ga oblikovati. (19)

37.

Iz navedenih razlogov sodne prakse Unije ni treba „izvajati“, da bi uinkovala. Včasih je lahko (delno) kodificirana. Ob drugih priložnostih se bo navedena sodna praksa upoštevala ob sprejemanju novih različic upoštevnih zakonodaj ali uvajanju sprememb. Vse to je mogoče, nikakor pa ni osnovni pogoj za uporabo navedene sodne prakse. Sodne prakse ni treba zakonodajno izvajati, da bi uinkovala.

38.

Drugi, kar zadeva splošna načela, bi se vsekakor lahko predlagalo, da se po tem, ko se „odkrije“ njihov obstoj, uporabljajo brez vsakršnih časovnih omejitev, saj so splošna in načela. Kot taka niso odvisna od nobene zakonodaje, ki jih ustvarja ali celo uveljavlja, in od njenih časovnih omejitev.

39.

Vendar menim, da tak popoln neobstoj časovnih omejitev glede uporabe splošnih načel ni preveč razumna predpostavka, in sicer z več vidikov. Tudi če se ne upoštevajo vsa teoretična in ontološka vprašanja, se ne da prezreti več praktičnih pomislekov. Izstopa zlasti eden: če je obstoj splošnega načela prava Unije merodajno potrjen le z odločbo Sodišča, katere časovni uinki so omejeni, ali bi lahko zadevno splošno načelo, ki je tudi opredeljeno z isto odločbo, imelo ne le enako posledično retrospektivnost, temveč v bistvu polno retroaktivno uporabo, ki presega pravila, ki se običajno uporabljajo za sodno prakso Sodišča?

40.

Splošno načelo prava Unije, katerega obstoj je bil potrjen z odločbo Sodišča, bo v zvezi s tukaj obravnavanimi ključnimi elementoma zato iz vseh praktičnih razlogov imelo enake značilnosti kot sodna praksa Sodišča: uporabljalo se bo tudi za nedokončane zadeve in v zvezi z njim ne bo potrebno posebno izvajanje, da bi načelo veljati.

41.

Zato „neposredni uinek“ niti poseben prenos nista osnovna pogoja za uporabo splošnih načel prava Unije. (20) Pri presoji transakcij je treba pravila Unije o DDV in nacionalna pravila za njihov prenos uporabljati glede na splošna načela, razvita s sodno prakso, vključno z načelom prepovedi zlorabe prava na področju DDV, in v skladu z njimi. To poleg tega velja za transakcije, ki so bile opravljene pred sodbo Halifax, vendar odmera davka nanje ob izdaji navedene sodbe še ni bila končana.

2. časovne omejitve

42.

Sodišče je ob nekaterih priložnostih časovno omejilo uinkovanje svojih sodb. Takšne omejitve so

izjemne. (21) Sodišče to naredi, le če je to potrebno iz obveznih razlogov pravne varnosti (22) in pod dvema pogojema, in sicer „dobre vere zainteresiranih in nevarnosti resnih težav [zaradi sodbe]“. (23) Dalje, Sodišče ne bi nalagalo takih omejitev, če bi obstajala zadevna sodna praksa. (24)

43.

Ta pogoja in njune uporabe imajo skupno temo, in sicer predvidljivost. To je tudi razlog, zakaj lahko Sodišče izjemoma naloži časovne omejitve le v prvi zadevi, v kateri je podana neka razlaga prava, ne pa tudi v naslednjih odločitvah, v katerih je potrjen isti pristop. Po drugi strani je treba tudi priznati, da na splošno velja, da bolj ko Sodišče razvija pravo zunaj okvira konkretnega besedila razlaganih določb, domnevno težje je ohraniti pravilo popolne uporabe ex tunc sodnih odločb. (25)

3. Uporaba v obravnavani zadevi

44.

Splošne predpostavke iz oddelkov 1 in 2 zgoraj so podlaga za odgovor na prvo in drugo vprašanje predložitvenega sodišča.

45.

Od sodbe Halifax se je načelo prepovedi zlorabe prava na področju DDV (če sta izpolnjena „objektivni“ in „subjektivni“ pogoj) začelo uporabljati za vse nedokončane zadeve, za katere je bilo upoštevno, ne da bi bilo treba državam članicam sprejeti posebne ukrepe za njegovo izvajanje.

46.

Natančneje, davčni organi držav članic morajo pri odmeri davka na transakcije Šesto direktivo o DDV in nacionalne ukrepe za prenos navedene direktive razlagati in uporabljati glede na navedeno načelo. To velja tudi v zvezi z odmerami davka, ki so se opravljale v času sodbe Sodišča v zadevi Halifax, vendar so se nanašale na transakcije, opravljene pred navedeno sodbo.

47.

Razumem pomisleke predložitvenega sodišča, da bi se lahko na podlagi takega pristopa, čeprav je popolnoma v skladu z zgoraj opisanimi splošnimi pravili o časovnih učinkih sodne prakse Sodišča, pojavila vprašanja pravne varnosti. Vendar je po mojem mnenju jasno, da to ni edini primer take vrste, v katerem bi bila lahko upravičena časovna omejitev učinkov sodbe Halifax. V zvezi s tem želim poudariti zlasti pet stvari.

48.

Prvič, Sodišče od 70. let prejšnjega stoletja uporablja prepoved „zlorab“ ali „zlorabe pravic“ na najrazličnejših vsebinskih področjih in z izrazi, ki niso specifični za navedena področja. (26) Z navedeno široko uporabo pojma se potrjuje njegov „splošni pomen“, ki je po naravi stvari značilen za splošna pravna načela. (27)

49.

Drugič, več določb Šeste direktive o DDV, vključno s členom 13B, od leta 1977 vsebuje izrecna sklicevanja na preprečevanje zlorab. (28) Zato že ob prebiranju določb Šeste direktive o DDV sploh ne preseneča dejstvo, da je prepoved izogibanja davkom in zlorab davkov neločljiv del

sistema navedene direktive. Splošneje, prepoved zlorabe prava je pred več kot 20 leti kot zahtevo za zaščito finančnih interesov Unije v Uredbi št. 2988/95 izrecno podprla tudi zakonodaja. (29)

50.

Tretji, v okviru prepovedi v zgoraj navedeni uredbi sta bila določena dva pogoja za ugotovitev zlorabe: objektivni pogoj (ali je izpolnjen zakonodajni namen) in subjektivni pogoj (umetna narava transakcij). (30) Sodišče je leta 2000 (to je pred dejanskim stanjem v postopku v glavni stvari) v sodbi Emsland-Stärke že opredelilo popolnoma enake pogoje, kot so bili podlaga za splošno prepoved zlorabe prava. Ko je leta 2006 v sodbi Halifax potrdilo, da se navedeni pogoji uporabljajo tudi na področju DDV, jih ni spremenilo. (31)

51.

Kot je bilo že navedeno, (32) so na različnih področjih razlike v posebni uporabi načela prepovedi zlorabe prava. Sodba Sodišča v zadevi Halifax je bila dejansko prva izrecna potrditev pogojev in uporabe zadevnega načela na področju DDV. Kljub temu in glede na vse točke, ki sem jih pravkar obravnaval, nikakor ni šlo za presenetljivo ali revolucionarno razlago načela, ki bi se oddaljevala od obstoječe sodne prakse. Bila je tudi v skladu s sklicevanji na preprečevanje zlorab, ki so se pojavila že v Šesti direktivi o DDV in uredbi o zaščiti finančnih interesov Unije.

52.

Četrta, časovna omejitev učinkov sodbe že pomeni izzive v smislu objektivnosti prava. (33) Vsako odločitev o omejitvi časovnih učinkov sodbe je zato treba sprejeti le v sami sodbi. Ker taka omejitev v sodbi Halifax ni bila določena, je – razen v primeru zares izjemnih okoliščin – težko razumeti, zakaj naj bi se naložila deset let pozneje, in to v zvezi z drugo zadevo.

53.

Peti, kot je poleg tega navedeno zgoraj, (34) je eden od osnovnih pogojev za omejitev časovnih učinkov sodbe ta, da so stranke, ki navedeno omejitev zahtevajo in ki bodo od nje imele koristi, ravnale v dobri veri. Res je, da „slaba vera“ ni poseben pogoj za ugotovitev zlorabe (in dejansko ni znakov, da so pritožniki ravnali v slabi veri). Če pa sta izpolnjena objektivni in subjektivni pogoj za ugotovitev zlorabe, bi se zdelo nekoliko neskladno, če bi se sklenilo, da je davčni zavezanec vseeno ravnal popolnoma v dobri veri, da bi se tako upravičil izredni korak omejitve časovnih učinkov sodbe Sodišča.

54.

Nazadnje, kot je Sodišče že potrdilo, se davčni zavezanec v primerih, v katerih so izpolnjeni pogoji za ugotovitev zlorabe, posledično ne more sklicevati na pravno varnost ali legitimna pričakovanja, da bi tako zlorabo kako upravičil. (35)

55.

Zato v zvezi z obravnavano zadevo ne vidim razloga za omejitev časovnih učinkov sodbe Halifax.

4. Predlog

56.

Glede na navedeno Sodiš?u predlagam, naj na prvo in drugo vprašanje predložitvenega sodiš?a odgovori:

Dolo?be Šeste direktive o DDV je treba razlagati glede na splošno na?elo prava Unije o prepovedi zlorabe prava na podro?ju DDV. To velja tudi:

—

?e nacionalni ukrepi – zakonodajni ali sodni – za „uveljavitev“ navedenega na?ela niso bili sprejeti;

—

v zadevah, kakršna je ta pred predložitvenim sodiš?em, v kateri so bile upoštevne transakcije kon?ane pred sodbo Sodiš?a z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C?255/02, EU:C:2006:121).

C. ?etrto in sedmo vprašanje: pogoja uporabe na?ela zlorabe prava na podro?ju DDV

57.

Predložitveno sodiš?e ?eli s ?etrtim in sedmim vprašanjem pridobiti napotke glede pogojev za ugotovitev zlorabe prava. ?eprav mora nazadnje nacionalno sodiš?e opredeliti, ali sta navedena pogoja izpolnjena, (36) mu lahko Sodiš?e pomaga s pojasnitvijo, kako je treba ta pogoja razlagati in uporabljati.

1. Pogoja za ugotovitev zlorabe prava v zadevah v zvezi z DDV

58.

Da bi se ugotovil obstoj zlorabe, mora dav?ni organ dr?ave ?lanice dokazati, da sta izpolnjena dva pogoja.

59.

Prvi?, biti mora o?itno, da je „rezultat spornih transakcij pridobitev dav?ne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledijo zadevne dolo?be, ?eprav so bili pogoji, predvideni s temi dolo?bami Šeste direktive in nacionalne zakonodaje, ki prenaša to direktivo, formalno izpolnjeni“ („objektivni pogoj“). Drugi?, „tudi iz ve? objektivnih dejavnikov [bi] moralo biti razvidno, da je bistveni cilj spornih transakcij pridobitev dav?ne ugodnosti“ („subjektivni pogoj“). (37)

60.

Ta pogoja sta samostojna, lo?ena in kumulativna. Po mojem mnenju je to o?itno iz na?ina, kako se obi?ajno navajata v sodni praksi Sodiš?a in razlagata glede na konkretno dejansko stanje. „Objektivni“ pogoj se nanaša na pravni namen zakonodaje in vprašanje, ali je bil izpolnjen. „Subjektivni“ pogoj se nanaša na prakti?ni namen opravljenih transakcij. V nadaljevanju bom obravnaval vsakega posebej.

2. Objektivni pogoj: ali je dav?na ugodnost v nasprotju z namenom „upoštevni dolo?b“?

61.

S sedmim vprašanjem se sprašuje, ali so pritožniki pridobili dav?no ugodnost v nasprotju z namenom nacionalne zakonodaje in Direktive. To sodiš?e je pristojno le za odgovor na navedeno

vprašanje v delu, v katerem se nanaša na namen Direktive.

62.

Uvodoma naj pripomnim, da bi morda davčni organi najraje rekli, da je namen Šeste direktive o DDV prenesti denar od davčnih zavezancev na državo. Vsako znižanje davčnih prihodkov in tako vsaka „davčna optimizacija“ bi bila torej v nasprotju s takim splošnim namenom davčne zakonodaje.

63.

Taka predpostavka je očitno napačna. Sodišče je večkrat potrdilo, da „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. [...] davčni zavezanec ima pravico izbrati strukturo svoje dejavnosti tako, da omeji svoj davčni dolg.“ (38)

64.

Drugače povedano, ne obstaja pravna obveznost, v skladu s katero bi bilo treba plačati najvišje možne davke. Zato „namen“, h kateremu se stremi v okviru objektivnega pogoja merila iz sodbe Halifax, ne more biti le splošni namen celotne davčne zakonodaje: pobiranje davkov. Kaj pa bi lahko bil poseben „namen“ v tem okviru?

a) Sodna praksa o namenu „upoštevni določb“

65.

Začel bom z osnovno ugotovitvijo glede formulacije vprašanja, ki je ključna za sklepanje, ki sledi, in sicer: v sodni praksi se ne sklicuje na neizpolnitev namena „Direktive“ na splošno, temveč na neizpolnitev njenih „upoštevni določb“. (39) To je obširno potrjeno s tem, da Sodišče v praksi uporablja zadevni pogoj. (40) Zato so za ugotovitev, da je izpolnjen objektivni pogoj, na primeroma potrebni (i) opredelitev „upoštevni določb“, (ii) opredelitev njihovega namena in (iii) dokaz, da namen ni bil izpolnjen. (41)

66.

Iz podrobnejše analize sodne prakse je razvidno, da se zgornje merilo namena ne uporablja povsem enako. Da bi to ponazoril in poleg tega pripravil podlago za presojo namena v upoštevni določbah v obravnavani zadevi, v nadaljevanju navajam tri primere s področja DDV: Halifax, Part Service in WebMindLicences. (42)

67.

V sodbi Halifax je pomislek glede zlorabe v bistvu izhajal iz takega strukturiranja transakcij, da so lahko družbe skupine Halifax v zvezi z izstopnim davkom ohranile status neobdavčenega subjekta, da pa so v zvezi z navedenimi transakcijami vseeno odbile ves vstopni davek. Sodišče je člen 17(2), (3) in (5) Šeste direktive o DDV razlagalo tako, da je za pravico do odbitka vstopnega davka ob upoštevanju načela davčne nevtralnosti potrebna povezava med vstopno in izstopno transakcijo. (43) Bilo bi v nasprotju z namenom navedenega sistema, če bi se davčnemu zavezancu, ki se običajno ne ukvarja s transakcijami, ki so v skladu s sistemom odbitkov, omogočil odbitek celotnega vstopnega DDV. (44)

68.

V zadevi Part Service (45) sta zadevni družbi razdelili pogodbe za dajanje vozil v najem na ločene dele (vključno z zavarovanjem, financiranjem, posredništvom in najemom). Sodišče se je sklicevalo na pravilo, da je treba v primeru več formalno ločenih transakcij davek na te transakcije kljub temu odmeriti skupaj, kadar je „na podlagi objektivne analize ugotovljeno, da ena ali več storitev sestavljajo glavno storitev“. (46) V takih primerih bi bila ločena obravnava z vidika DDV „v nasprotju s ciljem člena 11(A)(1)(a) Šeste direktive, in sicer, da je obdavčeno vse, kar pomeni plačilo, ki je bilo ali bo prejeto od naročnika“. (47)

69.

V sodbi WebMindLicences (48) so zadevne družbe opravile vrsto transakcij, v okviru katerih so se upoštevne licence na prvi pogled dobavljale iz Portugalske in ne iz Madžarske (zadnji navedena država ima precej višnjo stopnjo DDV za tovrstne transakcije). Sodišče se je v sodbi v navedeni zadevi osredotočilo na namen posebnih določb Direktive o DDV 2006/112, v katerih je opredeljen kraj opravljanja storitev. (49) Menilo je, da zlorabe ne bi bilo, če bi se storitve dejansko dobavljale iz Portugalske. Vendar pa bi bilo „[d]rugače [...], če [bi] se storitve dejansko dobavljale [na Madžarskem]“.

70.

V vseh zgoraj navedenih primerih je tako jasno, da je bil namen posebnih določb veljavne direktive obravnavan – kot dejansko tudi mora biti upoštevan – da se lahko ugotovi, ali je izpolnjen „objektivni pogoj“.

b) Združitev zadevnih dveh pogojev, ki jo je predlagala Komisija

71.

V nobenem od pisnih stališč ni jasno in izrecno navedeno, kaj so „upoštevne določbe“ za namene opredelitve morebitne zlorabe v tej zadevi.

72.

Komisija se je na obravnavi sklicevala na zbirko ali sklop določb o DDV, upoštevni za to zadevo, pri čemer je navajala člene 2(1), 4(3)(a) in 13B(g) Šeste direktive o DDV. Poleg tega je na obravnavi navedla, da je namen teh določb zagotoviti „pravilno uporabo“ ali „običajno davčno obravnavo“ transakcij.

73.

Strinjam se, da so to veljavne določbe. (50) Vendar se mi to ne zdi prepričljiva izjava o namenu. Trditev Komisije je preprosto krožna.

74.

Seveda je zaželeno, da se vse določbe Šeste direktive o DDV ustrezno uporabljajo tako, da so transakcije deležne običajne davčne obravnave. Vendar je tukaj vprašanje natanko to: kaj je pravilna odmera davka? V tem primeru vprašanje v celoti izhaja iz dejstva, da obstaja „tehnično“ pravilna odmera davka. Kot je bilo navedeno v sodbi Halifax, so bili v zvezi z vsemi transakcijami „pogoji, predvideni s temi določbami Šeste direktive [...], formalno izpolnjeni“. (51)

75.

Ko so se na obravnavi od Komisije zahtevala pojasnila o tej točki, je dejala, da je hotela reči, da je namen upoštevni določbi obdavčenje resnične materialne dejavnosti. Ker pogodbi o dolgoročnem in kratkoročnem najemu nista bili resnični, temveč navidezni, se ne bi smeli upoštevati.

76.

Za trenutek bom domneval, da ima Komisija prav in da je namen navedenih določb obdavčenje „resničnih vsebinskih transakcij“. Če to velja, se potem v praksi poudarek v celoti preusmeri na drugi pogoj glede „umetne narave“ ali „subjektivni“ pogoj merila zlorabe iz sodb Emsland-Stärke in Halifax. Če je ta pogoj izpolnjen in je transakcija dejansko umetna (ne pa „resnična“ ali „vsebinska“), potem z a fortiori uporabo pravil o DDV za te transakcije ni mogoče izpolniti njihovega namena. (52)

77.

V celoti postane odločilno le eno vprašanje, in sicer, katere transakcije so „resnične“ ali „vsebinske“, katere pa – nasprotno – „umetne“ ali „navidezne“. Zadevna pogoja se zlijeta v en.

78.

Menim, da v zvezi z navedenim pristopom obstaja več bistvenih težav. Izpostavil bom štiri.

79.

Prvi, z njim se dejansko odpravlja prvi del merila iz sodbe Halifax. Menim, da to ni ustrezen pristop, če pa je, je to treba izrecno navesti. Kot je bilo na primer potrjeno v sodbi Halifax, „[k]ot je Sodišče večkrat ponovilo, [...] bi morala biti zakonodaja Skupnosti kljub temu jasna in njena uporaba predvidljiva za vse, na katere se nanaša [...] Ta zahteva pravne varnosti se uveljavlja s posebno strogostjo, kadar gre za predpise, ki sprožijo finančne posledice, da bi prizadetim omogočila prepoznati obseg obveznosti, ki jim jih nalaga“. (53)

80.

Dejstva, da med načelom prepovedi zlorabe prava ter načelom zakonitosti in pravne varnosti vlada napetost, ni mogoče prikriti. Zato je pomembno, da so njegovi pogoji čim bolj jasni. (54) Ugotavljam tudi, da je zgornje sklepanje, s katerim se je utemeljevala takojšnja uporaba sodbe Halifax v vseh nedokončanih zadevah, deloma temeljilo na razumevanju, da so pogoji za ugotovitev zlorabe jasni vsaj od leta 2000, to je od datuma sodbe Emsland-Stärke. (55) Če se pogoja, izražena v navedeni zadevi, zdaj zlijeta v en, navedena utemeljitev po mojem mnenju ne velja več.

81.

Drugi, tudi če bi se zatrjevalo, da se zadevna pogoja formalno še naprej uporabljata, (56) čeprav bi bil v obeh odločilni dejavnik „umetna narava“, menim, da je tak pristop vsaj zelo težko uskladiti s pristopom, sprejetim v prejšnji sodni praksi, kot so sodbe Halifax, Parts Service in WebMindLicences, (57) v katerih so bili sporne določbe in njihov namen jasneje opredeljeni.

82.

Tretji, zadevna pogoja sta bila prvič določena v sodbi Emsland-Stärke. V navedeni zadevi ter v svoji najpogostejši obliki v poznejših zadevah sta dejansko „prekopirana“ pogoja iz določbe o izogibanju davkom iz Uredbe št. 2988/95 o zaščiti finančnih interesov Unije (člen 4(3)). (58)

Morda je to le ugibanje, vendar je mogoče upravičeno domnevati, da bi se navedena določba uporabila v sodbi Emsland-Stärke, če bi se zadevna uredba uporabljala *ratione temporis*. (59) Dejansko Sodišče od takrat naprej člen 4(3) Uredbe št. 2988/95 in zadevna pogoja za ugotovitev zlorabe šteje za zamenljive. (60) Na že tako prekomerno zapletenem področju bi razvoj merila za ugotovitev zlorabe na način, ki ga je predlagala Komisija – ki je nakazovala združitev objektivnega in subjektivnega pogoja – sprožil težavna vprašanja o tem, kako bi v prihodnosti soustinkovala predpis in načelo.

83.

Nazadnje, uporabo pogojev načela prepovedi zlorabe prava na področju DDV je treba neizogibno deloma prilagoditi na različnih področjih, za katera se ti pogoji uporabljajo. Vendar menim, da je pojem zloraba, kot je na novo opredeljen na predlagani način (merilo umetne narave), potem še težje (morda celo nemogoče) uskladiti s pojmom zloraba, kot se uporablja v drugih zadevah. Zato se je za vprašanje umetne narave v zadevah v zvezi s prostim gibanjem in državljanstvom večkrat štelo ne le, da ni odločilno, temveč se je v praksi obravnavalo kot skoraj nepomembno. (61)

c) Presoja spoštovanja „namena“ v obravnavani zadevi

84.

Glede na navedeno predlagam, naj se pristop, ki ga je predlagala Komisija, zavrne in naj se namesto tega ohrani pristop, v katerem je natančneje upoštevana obstoječa sodna praksa Sodišča.

85.

V obravnavani zadevi domnevna zloraba vključuje umetno izpolnitev pogojev za (i) prvo dobavo nepremičnin in (ii) oprostitev poznejših dobav (kar sta dejansko dve plati iste medalje).

86.

Zato je treba obravnavati namen obdavčitve dobav „pred prvo uporabo“ z DDV in njihovo poznejšo oprostitev, kot je izraženo v členih 4(3)(a) in 13B(g) Šeste direktive o DDV.

87.

Osnovni pristop k obdavčitvi prenosov nepremičnin z DDV je mogoče na grobo povzeti tako: obdavčiti je treba prvo prodajo, oprostiti pa ostale. Namen za tak pristop je pojasnjen v prvotnem predlogu Komisije in sodni praksi Sodišča.

88.

V obrazložitvenem memorandumu, priloženem prvotnemu predlogu Komisije, je bilo navedeno, da „morata biti gradnja in trženje novih stavb obdavčena, in sicer ne glede na vlogo, ki jo ima prodajalec. Da bi se rešile težave z razlikovanjem med novimi in starimi stavbami, se uporablja pojem prva uporaba, s katerim se opredeli trenutek, ko stavba preneha biti del proizvodnega procesa in postane predmet potrošnje, to je, ko jo začne uporabljati lastnik ali najemnik.“ V obrazložitvenem memorandumu je nato navedeno, da so nepremičnine „uporabljene“ s prvim bivanjem v njih, omenjena pa je tudi možnost, da se nepremičnina „znova da na trg“ ali da se „spet trži“. (62)

89.

Iz navedenega besedila izhaja, da je pojem „prva uporaba“ izenažen z nepremižnino, „ki preneha biti del proizvodnega procesa“, „postane predmet uporabe“ ali „je dana na trg“.

90.

Sodišče je v sodbi Goed Wonen I opredelilo izjemo s podobnimi izrazi, pri čemer je navedlo, da „kot prodaja novih stavb po njihovi prvi dobavi končnemu potrošniku, ki označuje konec proizvodnega procesa, mora biti dajanje nepremižnin v najem zato na celoma izvzeto iz obdavčitve“ (moj poudarek). (63)

91.

Zato je mogoče namen povezane uporabe členov 4(3)(a) in 13B(g) Šeste direktive o DDV parafrazirati kot uporabo DDV, ko je nepremižnina prvič dana na trg.

92.

Menim, da vrsta prenosa, opisana v postopku v glavni stvari, ni v skladu z navedenim namenom.

93.

Do tega sklepa me je pripeljala kombinacija dejavnikov, zlasti (na podlagi mojega razumevanja predloga za sprejetje predhodne odločbe): (i) dejstvo, da je bila pogodba o dolgoročnem najemu sklenjena s subjektom, ki so ga nadzirali pritožniki, (ii) dejstvo, da je bila pogodba o dolgoročnem najemu glede na njeno celotno trajanje odpovedana zelo kmalu po podpisu, in (iii) dejstvo, da je bila v tem kratkem obdobju sklenjena pogodba o povratnem najemu v obliki pogodbe o kratkoročnem najemu s končnim rezultatom, da se pritožniki niso dejansko nikoli odrekli nadzoru nad nepremižninami, tako da se ob upoštevanju vseh teh okoliščin zdi, da nepremižnine niso nikoli prenehale biti del proizvodnega procesa.

94.

Glede na navedeno in ob upoštevanju končne presoje, ki jo opravi nacionalno sodišče, bi bilo v zadevah, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v nasprotju z namenom členov 4(3)(a) in 13B(g) Šeste direktive o DDV, če bi se pogodba o dolgoročnem najemu med povezanimi strankami, ki se odpove zelo kmalu po njeni sklenitvi in ne da bi se nepremižnine sploh uporabljale, obravnavala kot „dobava pred prvo uporabo“.

3. Subjektivni pogoj: ali je bil bistveni cilj pridobitev davčne ugodnosti?

95.

V zvezi s „subjektivnim pogojem“ se s tretjim vprašanjem predložitvenega sodišča v bistvu sprašuje, ali je treba pri opredelitvi navedenega bistvenega cilja predprodajne transakcije obravnavati ločeno ali kot del transakcij „kot celote“.

96.

Za začetek je koristno podrobneje preučiti pomen izraza „bistveni cilj“.

97.

V sodni praksi je subjektivno merilo predstavljeno zelo različno. Poleg „bistvenega cilja“ (64) se v nekaterih sodbah uporabljajo tudi izrazi „zgolj za“ pridobitev (65) ali pri čemer je „edini cilj“ (66)

pridobitev „[protipravne] davžne ugodnosti“. (67) V drugih se uporablja: „bistveni cilj [...] le za pridobitev davžne ugodnosti. (68) Spet druge vsebujejo sklicevanje na komercialne posle, ki da niso „normalni“. (69)

98.

Vsi ti različni izrazi subjektivnega merila imajo skupno točko. Z vsemi se postavlja isto vprašanje: ali za to obstaja kakršen koli gospodarski razlog razen znižanja davka? Letvica je postavljena različno visoko.

99.

Sodišče je v sodbi Part Service menilo, da zloraba lahko obstaja, če je „bistveni“ cilj davžna ugodnost. (70) To pomeni, da je lahko pojem zloraba potencialno zelo širok. Popolnoma nasprotno se je v sodbah Halifax in Weald Leasing štelo, da zlorabe ne bi bilo, „kadar bi sporne transakcije lahko imele drug temelj kot le preprosto pridobitev davžnih ugodnosti“ (moj poudarek). (71) V sodbi Malvi se je za ugotovitev obstoja zlorabe zahtevalo, da so transakcije „brez sleherne gospodarske in trgovinske utemeljitve“. (72)

100.

Zadnje navedene sodbe, v katerih je bil dejansko sprejet bolj omejevalen pristop k pojmu zloraba, so številčnejše. Poleg tega so v njih obravnavani pogosto uporabljeni izrazi, kot so „bistveni cilj“, „edini cilj“ ali „povsem umetni konstrukti“.

101.

Menim, da je treba subjektivno merilo uporabljati omejevalno in v skladu s pristopom v sodbah, kot sta Halifax in RBS. Zadevno merilo ni izpolnjeno, če so sporne transakcije lahko kako drugače gospodarsko utemeljene, ne le z davžno ugodnostjo. V navedenem pristopu ni le upoštevana prevladujoča sodna praksa, temveč je ta pristop tudi v skladu z načelom zakonitosti, (73) ki „se uveljavlja s posebno strogostjo, kadar gre za predpise, ki sprožijo finančne posledice, da bi prizadetim omogočil prepoznati obseg obveznosti, ki jim jih nalaga“. (74)

102.

Ob upoštevanju navedenega pristopa k „bistvenemu cilju“ se bom zdaj posvetil posebni zadevi, navedeni v četrtem vprašanju predložitvenega sodišča, in sicer: bistveni cilj natančno katerih transakcij?

103.

Predložitveno sodišče predlaga dve možnosti: (i) predprodajne transakcije ali (ii) predprodajne transakcije in končna prodaja, obravnavane skupaj.

104.

Menim, da je drugonavedena možnost vsekakor napačen referenčni okvir. Zdi se mi jasno, da bi bilo – razen v primeru davžne goljufije (ki pa se v tem primeru ne navaja) – vedno mogoče najti neko gospodarsko utemeljitev, ki bi presegala „zgolj“ davžno ugodnost, če je mreža razpredena dovolj široko, tako da zajema celoten gradbeni proces in poznejše življenje nepremičnine. Tak pristop bi dejansko v vsakem primeru onemogočil izpolnitev subjektivnega pogoja.

105.

Zato je v okviru obravnavane zadeve verjetno upoštevna transakcija ena ali več predprodajnih transakcij. Poleg te splošne ugotovitve menim, da je nazadnje predložitveno sodišče pristojno za določitev transakcije ali sklopa transakcij, v zvezi s katerimi je treba opredeliti „bistveni cilj“, in navedbo, kaj je ta bistveni cilj.

106.

Pri tem mora vseeno upoštevati vsa dejstva in okoliščine primera. To lahko vključuje transakcije pred in po njem. (75) Drugače povedano, da bi se v celoti razumel „bistveni cilj“ predprodajnih transakcij, mora predložitveno sodišče dejansko stanje obravnavati širše.

107.

Če bi v obravnavani zadevi predprodajne transakcije dejansko v celoti izvzeli iz njihovega širšega okvira, davčna ugodnost sploh ne bi obstajala, temveč bi – nasprotno – obstajalo davčno breme (saj je ugodnost relativna in nastane le zaradi poznejše prodaje tretjim osebam).

4. Predlog

108.

Glede na navedeno Sodišče predlagam, naj na četrto in sedmo vprašanje odgovori:

Četrto vprašanje

V zadevi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, se „bistveni cilj“ ne bi smel opredeliti glede na predprodajne transakcije in končno prodajo, obravnavane skupaj. Predložitveno sodišče mora določiti posebne predprodajne transakcije, v zvezi s katerimi je najprimerneje oceniti „bistveni cilj“, da bi se opredelila morebitna zloraba prava na področju DDV.

Sedmo vprašanje

V zadevah, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v kateri:

–

se med davčnim zavezancem in drugim povezanim davčnim zavezancem sklene pogodba o dolgoročnem najemu,

–

se ta najemna pogodba glede na njeno celotno trajanje odpove zelo kmalu po podpisu,

–

v tem kratkem obdobju pa je bila sklenjena pogodba o povratnem najemu s končnim rezultatom, da se davčni zavezanec, ki je sklenil pogodbo o dolgoročnem najemu, dejansko ni nikoli odrekel nadzoru nad nepremičninami, danimi v najem,

bi bilo v nasprotju z namenom ?lenov 4(3)(a) in 13B(g) Šeste direktive o DDV, ?e bi se pogodba o dolgoro?nem najemu obravnavala kot „dobava pred prvo uporabo“ v smislu ?lena 4(3)(a) navedene direktive.

D. Tretje vprašanje: nova opredelitev transakcij in ponovna odmera davka nanje

109.

Predložitveno sodiš?e s tretjim vprašanjem v bistvu sprašuje, kako naj se na novo opredelijo upoštevne transakcije, ?e se v obravnavani zadevi uporablja na?elo prepovedi zlorabe prava.

110.

?e se ugotovi obstoj kršitve na?ela prepovedi zlorabe prava, je treba na novo opredeliti zadevne transakcije, da se na novo dolo?i položaj, ki bi prevladal, ?e ne bi bilo transakcij, ki pomenijo navedeno zlorabo. (76) Vendar nova opredelitev ne sme presegati tistega, kar je nujno za pravilno odmero DDV in prepre?evanje dav?nih utaj. (77)

111.

Prvi?, predložitveno sodiš?e je zato pristojno, da na podlagi smernic, zagotovljenih v odgovoru na prvo, drugo, ?etrto in sedmo vprašanje, opredeli, ali nekateri elementi transakcij, ki so sporne v postopku v glavni stvari, pomenijo zlorabo.

112.

?e to dejansko drži, mora, drugi?, navedeno sodiš?e na novo opredeliti te transakcije, da se na novo dolo?i položaj, ki bi prevladal, ?e ne bi bilo elementov, ki pomenijo zlorabo.

113.

?e torej nacionalno sodiš?e na primer ugotovi, da predprodajne transakcije pomenijo kršitev na?ela prepovedi zlorabe prava, se navedene transakcije ne bi smele upoštevati pri presoji obveznosti pritožnikov za pla?ilo DDV.

114.

Na podlagi dejstev, kot jih je navedlo predložitveno sodiš?e v predlogu za sprejetje predhodne odlo?be, in ob upoštevanju kon?ne presoje, ki jo opravi navedeno sodiš?e, bi se nato v zvezi s poznejšo prodajo nepremi?nin štelo, da pomeni njihovo prvo dobavo. DDV na navedeno prodajo bi bilo treba odmeriti v skladu z veljavnimi nacionalnimi pravili ob upoštevanju prava Unije, zlasti ?lenov 4(3)(a) in 13B(g) Šeste direktive o DDV.

115.

Kar zadeva institucionalno razsežnost tretjega vprašanja predložitvenega sodiš?a, je mogo?e le ponoviti, da mora biti v nacionalnem pravu dolo?ena institucija, ki je pristojna za ponovno opredelitev upoštevnih transakcij in ponovno odmero davka nanje v skladu z na?elom nacionalne procesne avtonomije ter ob upoštevanju na?el enakovrednosti in u?inkovitosti.

116.

Glede na navedeno Sodiš?u predlagam, naj na tretje vprašanje odgovori:

—

Če se ugotovi obstoj kršitve načela prepovedi zlorabe prava, je treba na novo opredeliti zadevne transakcije, da se na novo doloži položaj, ki bi prevladal, če ne bi bilo transakcij, ki pomenijo navedeno zlorabo.

—

Če se v okoliščinah, kakršne so tiste v postopku v glavni stvari, predprodajne transakcije pri uporabi načela prepovedi zlorabe prava ne upoštevajo in se zato v zvezi s poznejšo prodajo nepremičnin šteje, da je to njihova prva dobava, bi bilo treba DDV na navedeno prodajo odmeriti v skladu z veljavnimi nacionalnimi pravili ob upoštevanju prava Unije, zlasti členov 4(3)(a) in 13B(g) Šeste direktive o DDV.

E. Peto, šesto in osmo vprašanje: združljivost člena 4(9) zakona o DDV s Šesto direktivo o DDV

117.

Peto, šesto in osmo vprašanje predložitvenega sodišča temeljijo na predpostavki, da člen 4(9) zakona o DDV ni združljiv s Šesto direktivo o DDV in da se (zato) ne izvaja.

118.

Vendar iz predložitvene odločbe ali pisnih in ustnih stališč pred Sodiščem nista razvidna, vir nezdružljivosti ali narava neizvajanja Direktive.

119.

V primeru popolnega neprenosa direktive je pravni položaj v nekaterih pogledih razmeroma jasen. Izvedbenih ukrepov ni, zato nacionalno pravo ni združljivo z navedeno direktivo. Nasprotno je Irska v obravnavani zadevi dejansko sprejela ukrepe za izvajanje Šeste direktive. Poleg tega se ne trdi, da uporaba člena 4(9) zakona o DDV v vseh praktičnih scenarijih brez izjeme ne „doseže cilja“, določenega z navedeno direktivo (če uporabim izraze iz člena 288 PDEU). Zato ni mogoče na splošno in brezpogojno trditi, da se lahko (delna) nezdružljivost enači z neobstojem izvedbenih ukrepov.

120.

Da bi se lahko podrobneje obravnavala navedena vprašanja, bi se morala po mojem mnenju bolje razumeti narava domnevne nezdružljivosti člena 4(9) zakona o DDV.

121.

Pritožniki so na obravnavi trdili, da po njihovem mnenju poglobljena nezdružljivost izhaja iz člena 4(6) zakona o DDV. Z zadnjenavedeno določbo so izvzete vse prve dobave nepremičnin, kadar vstopni davek ni vračljiv. Pritožniki menijo, da tako izzetje ni združljivo s členoma 4(3)(a) in 13B(g) Šeste direktive o DDV v delu, v katerem se z zadevnima določbama Unije zahteva obdavčitev vseh prvih dobav nepremičnin. Dalje, ker člen 4(9) zakona o DDV vsebuje sklicevanje na člen 4(6) zakona o DDV, je zaradi nezdružljivosti zadnjenavedenega s Šesto direktivo o DDV nezdružljiv tudi prvonavedeni.

122.

Nasprotna stranka in irska vlada izpodbijata navedeno razlago zadevne zakonodaje. V pisnih

stališ?ih sta predstavili svojo razlago zadevne dolo?be in razloge za njeno sprejetje.

123.

Zato se je Sodiš?e v zvezi s petim, šestim in osmim vprašanjem znašlo v položaju, v katerem je iz predloga za sprejetje predhodne odlo?be, ki ga je predložilo nacionalno sodiš?e, težko razumeti, kaj natan?no naj bi vsebovala nezdružljivost ?lena 4(9) zakona o DDV s Šesto direktivo o DDV, pri ?emer irska vlada ostro nasprotuje vsaki taki hipoteti?ni nezdružljivosti. Tudi pritožniki imajo težave pri pojasnitvi, katera naj bi bila posebna težava v zvezi s ?lenom 4(9), razen tega, da vklju?uje sklicevanje na ?len 4(6) zakona o DDV. Tudi ?e bi se poleg tega sprejelo pojasnilo pritožnikov o nezdružljivosti, še vedno ne razumem, kako bi lahko bila upoštevana v obravnavani zadevi, saj je bilo na ustni obravnavi potrjeno, da je bil vstopni davek v tej zadevi vra?ljiv.

124.

Naloga tega sodiš?a ni, da razlaga nacionalno pravo. Še manj je njegova naloga, da razsoja o tem, kako razli?ne stranke razlagajo nacionalno pravo, kadar obstoj in narava domnevne nezdružljivosti in/ali neizvajanja zadevne direktive nista o?itna in se ju jasno izpodbija.

125.

Iz tega razloga in glede na navedeno menim, da Sodiš?e nima na voljo potrebnih podrobnosti o dejanskem stanju, da bi predložilo koristen odgovor, ki ne temelji na hipotezah in ugibanjih o naravi domnevne nezdružljivosti ?lena 4(9) zakona o DDV s Šesto direktivo o DDV.

126.

Zato predlagam, naj se peto, šesto in osmo vprašanje zavržejo kot nedopustna.

V. Predlog

127.

Glede na navedeno Sodiš?u predlagam, naj na vprašanja Supreme Court of Ireland (vrhovno sodiš?e Irske) odgovori:

Prvo in drugo vprašanje

Dolo?be Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometni davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero in nacionalne ukrepe za prenos navedene direktive je treba razlagati ob upoštevanju splošnega na?ela prava Unije o prepovedi zlorabe prava. To velja tudi:

–

?e nacionalni ukrepi – zakonodajni ali sodni – za „uveljavitev“ navedenega na?ela niso bili sprejeti;

–

v zadevah, kakršna je ta pred predložitvenim sodiš?em, v kateri so bile upoštevene transakcije kon?ane pred sodbo Sodiš?a z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C?255/02, EU:C:2006:121).

Tretje vprašanje

Če se ugotovi obstoj kršitve načela prepovedi zlorabe prava, je treba na novo opredeliti zadevne transakcije, da se na novo vzpostavi položaj, ki bi prevladal, če ne bi bilo transakcij, ki pomenijo navedeno zlorabo.

Če se v okoliščinah, kakršne so tiste v postopku v glavni stvari, predprodajne transakcije pri uporabi načela prepovedi zlorabe prava ne upoštevajo in se zato v zvezi s poznejšo prodajo nepremičnin šteje, da je to njihova prva dobava, je treba DDV na navedeno prodajo odmeriti v skladu z veljavnimi nacionalnimi pravili ob upoštevanju prava Unije, zlasti členov 4(3)(a) in 13B(g) Šeste direktive Sveta.

Četrto vprašanje

V zadevi, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, se „bistveni cilj“ ne bi smel opredeliti glede na predprodajne transakcije in končno prodajo, obravnavane skupaj. Predložitveno sodišče mora določiti posebne predprodajne transakcije, v zvezi s katerimi je najprimerneje oceniti „bistveni cilj“, da bi se opredelila morebitna zloraba prava na področju DDV.

Sedmo vprašanje

V zadevah, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, v kateri:

—

se med davčnim zavezancem in drugim povezanim davčnim zavezancem sklene pogodba o dolgoročnem najemu,

—

se ta najemna pogodba glede na njeno celotno trajanje odpove zelo kmalu po podpisu,

—

v tem kratkem obdobju pa je bila sklenjena pogodba o povratnem najemu s končnim rezultatom, da se davčni zavezanec, ki je sklenil pogodbo o dolgoročnem najemu, dejansko ni nikoli odrekel nadzoru nad nepremičninami, danimi v najem,

bi bilo v nasprotju z namenom členov 4(3)(a) in 13B(g) Šeste direktive Sveta, če bi se pogodba o dolgoročnem najemu obravnavala kot „dobava pred prvo uporabo“ v smislu člena 4(3)(a) navedene direktive.

Peto, šesto in osmo vprašanje

Peto, šesto in osmo vprašanje se zavržejo kot nedopustna.

(1) Jezik izvirnika: angleščina.

(2) Sodba z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121).

(3) Cinik (ali realist, odvisno od posameznikovega vidika) bi morda dodal, da je drugonavedena celo osnovni pogoj za nepretrgan obstoj prvonavedene.

- (4) Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23).
- (5) Ta je bila nadomeščena z Direktivo Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1).
- (6) Natančneje, najemi za več kot 10 let se štejejo za dobave nepremičnin, ki so predmet DDV. Če pa so sklenjeni za manj kot 20 let, se DDV obračuna tudi na preostanek pravic.
- (7) Sodba z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točka 35).
- (8) Glej med drugim sodbe z dne 21. februarja 2006, University of Huddersfield (C-223/03, EU:C:2006:124, točka 52); z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točki 68 in 69 ter navedena sodna praksa); z dne 22. decembra 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, točka 25); z dne 13. marca 2014, SICES in drugi (C-155/13, EU:C:2014:145, točki 29 in 30), in z dne 14. aprila 2016, Cervati in Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, točka 32). Glej tudi sodbo z dne 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, točka 47).
- (9) Sodba z dne 10. januarja 1985, Association des Centres distributeurs Leclerc in Thouars Distribution (229/83, EU:C:1985:1, točka 27).
- (10) Sodbi z dne 3. decembra 1974, van Binsbergen (33/74, EU:C:1974:131, točka 13), in z dne 5. oktobra 1994, TV10 (23/93, EU:C:1994:362, točka 21).
- (11) O tej terminološki menažeriji glej na primer Cerioni, L., „The ‚Abuse of Rights‘ in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of the ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion“, zvezek 21, European Business Law Review, 2010, str. od 783 do 813.
- (12) Za obsežnejšo taksonomijo zlorab ter razpravo o razlikovanju med zlorabo prava in zlorabo pravic glej Saydé, A., Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market, Hart Publishing, Oxford, 2014, str. od 16 do 31.
- (13) Glej na primer sodbi z dne 23. septembra 2003, Akrich (C-109/01, EU:C:2003:491), in z dne 17. julija 2014, Torresi (C-58/13 in C-59/13, EU:C:2014:2088). V zvezi s tem glej tudi de la Feria, R., „Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC law through Tax“, zvezek 45, Common Market Law Review, 2008, str. 395 in 429.
- (14) Za potrditev precejšnih razlik, ki obstajajo na različnih področjih prava Unije, glej na primer de la Feria, R., in Vogenauer, S. (ur.), Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law? Hart Publishing, Oxford, 2011.
- (15) Glej v zvezi s tem sodbi z dne 13. januarja 2004, Kühne & Heitz (C-453/00, EU:C:2004:17, točka 28), in z dne 18. julija 2007, Lucchini (C-119/05, EU:C:2007:434, točka 63).
- (16) Sodba z dne 6. marca 2007, Meilicke in drugi (C-292/04, EU:C:2007:132, točka 34).

(17) Glej na primer Steiner, E., „Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings across Jurisdictions“, Springer International Publishing, Švica, 2015, str. 12 in 13; in Lang, M., „Limitation of temporal effects of CJEU judgments: Mission impossible for the governments of EU Member States“, v Popelier, P., in drugi (ur.), *The Effects of Judicial Decisions in Time*, Intersentia, Cambridge, 2014, str. 245.

(18) Lenaerts, K., in Gutiérrez-Fons, J. A., „The Constitutional Allocation of Powers and General Principles of EU law“, zvezek 47, *Common Market Law Review*, 2010, str. 1629 ter od 1645 do 1649.

(19) V zvezi s tem vidikom, ki je trdno zakoreninjen v dojemanju vloge višjestopenjskih sodnih odločb držav članic, glej na primer splošna primerjalna poročila v MacCormick, D.N., in Summers, R. S. (ur.), *Interpreting Precedents: A Comparative Study*, Ashgate Publishing, Dartmouth, 1997. Nasprotno je razprava o tem, kje se v posameznem primeru konča iskanje prava in začne njegovo oblikovanje, drugačna, nikakor pa ni nova. Arthur Goodhart je v zvezi z njo že leta 1934 zapisal, da je to nekaj, kar že stoletja zaposluje angleške in ameriške pravne teoretike (Goodhart, A.L., *Precedent in English and Continental Law*, Stevens and Sons, London, 1934, str. 14). Glej tudi Cross, R., in Harris, J. W., *Precedent in English Law*, 4. izdaja, Clarendon Press, Oxford, 1991, str. od 27 do 34.

(20) V tem smislu v zvezi z zlorabo prava na področju DDV glej sodbo z dne 18. decembra 2014, *Schoenimport Italmoda Mariano Previti in drugi* (C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točke od 54 do 60).

(21) Glej na primer sodbi z dne 8. aprila 1976, *Defrenne* (43/75, EU:C:1976:56, točka 72), in z dne 28. septembra 1994, *Vroege* (C-57/93, EU:C:1994:352, točka 21).

(22) Sodbi z dne 8. aprila 1976, *Defrenne* (43/75, EU:C:1976:56, točka 74), in z dne 28. septembra 1994, *Vroege* (C-57/93, EU:C:1994:352, točka 21).

(23) Sodba z dne 28. septembra 1994, *Vroege* (C-57/93, EU:C:1994:352, točka 21). Glej tudi sodbo z dne 12. oktobra 2000, *Cooke* (C-372/98, EU:C:2000:558, točka 42). Na splošno glej na primer Düsterhaus, D., „Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure“, *Yearbook of European Law*, 2016.

(24) Sodba z dne 23. maja 2000, *Buchner in drugi* (C-104/98, EU:C:2000:276, točka 40).

(25) Naj dodam, da ta težava nikakor ni nova in nikakor ni omejena na pravni red Unije. Za primerjalni pregled glej na primer Steiner, E., op. cit. sup., v opombi 17, ali Popelier, P., in drugi, op. cit. sup., v opombi 17.

(26) Za seznam primerov glej opombo 41 sklepnih predlogov generalnega pravobranilca M. Poiaresa Madura v zadevi *Halifax in drugi* (C-255/02, EU:C:2005:200) ali posamezna vsebinska poglavja v de la Feria, R., in Vogenauer, S. (op. cit. sup., v opombi 14). Kot je navedel Schammo, P., „sodna praksa o zlorabi pravic zdaj pokriva celoten spekter prava ES“ (Schammo, P., „Arbitrage and Abuse of Rights in EC Legal System“, zvezek 14, *European Law Journal*, 2008, str. 359). Ali v bolj twiterskem duhu, čeprav morda ne povsem optimistično: „V pravu Unije je zloraba povsod.“ (Saydé, A., op. cit. sup., v opombi 12 na str. 13)

(27) Sodba z dne 15. oktobra 2009, *Audiolux in drugi* (C-101/08, EU:C:2009:626, točka 50).

(28) Glej tudi člene 13A, 14 in 15, ki vsebujejo sklicevanje na „utaje, izogibanje ali zlorabe davka“. V členih 13, 14, 15, 27, 28c in 28k je tudi sklicevanje na „izogibanje“ (v različici, ki se je

uporabljala v času dejanskega stanja).

(29) Glej člen 4(3) Uredbe Sveta (ES, Euratom) št. 2988/95 z dne 18. decembra 1995 o zaščiti finančnih interesov Evropskih skupnosti (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 1, zvezek 1, str. 340).

(30) Člen 4(3) Uredbe št. 2988/95 določa: „če se ugotovi, da so bili v nasprotju s cilji veljavne zakonodaje Skupnosti zaradi pridobitve neke koristi zahtevani pogoji za pridobitev koristi ustvarjeni umetno, se zato korist ne odobri ali pa se odvzame.“

(31) Sodba z dne 14. decembra 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695).

(32) Točka 29 teh sklepnih predlogov.

(33) Sodba z dne 8. aprila 1976, Defrenne (43/75, EU:C:1976:56, točka 71).

(34) Točka 42 teh sklepnih predlogov.

(35) Glej sodbi z dne 8. junija 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, točka 38), in z dne 18. decembra 2014, Schoenimport Italmoda Mariano Previti in drugi (C-131/13, C-163/13 in C-164/13, EU:C:2014:2455, točka 60), v katerih je izraženo latinsko vodilo nemo proprium turpitudinem allegare potest.

(36) Sodbi z dne 14. decembra 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, točka 54), in z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točka 76).

(37) Sodba z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točka 86).

(38) Glej na primer sodbi z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točka 73), in z dne 22. decembra 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, točka 27).

(39) Glej na primer sodbi z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točka 74), in z dne 22. decembra 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804, točka 29); čeprav obstajajo nekatere omejene izjeme na drugih področjih uporabe načela prepovedi zlorabe prava (glej na primer sodbo z dne 14. aprila 2016, Cervati in Malvi (C-131/14, EU:C:2016:255, točki 33), ki se sklicuje na „pravila“ in ne na „upoštevne določbe“).

(40) V zvezi z DDV glej na primer sodbo z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točki 79 in 80) (člen 17 Šeste direktive o DDV), z dne 21. februarja 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, točka 60) (člen 11(A)(1)(a) Šeste direktive o DDV), in z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832, točki 38 in 41) (člena 43 in 56(1)(k) Direktive 2006/112, nadomeščena s členoma 45 in 59(k), kot sta bila spremenjena z Uredbo Sveta 2008/8/ES z dne 12. februarja 2008 (UL 2008, L 44, str. 11) (Direktiva 2006/11 je nadomestila Šesto direktivo o DDV)). Navedeno dejstvo je poleg tega domnevno izraženo v zgodovini „objektivnega pogoja“, kolikor je navedeno zgodovino mogoče rekonstruirati za nazaj. Tako je Sodišče v primerih v zvezi z domnevno zlorabo, še preden je bilo v sodbi Emsland-Stärke opredeljeno dvodelno merilo in – pozneje na področju DDV – v sodbi Halifax, preuči, ali je bil izpolnjen cilj posebnih določb (glej na primer sodbi z dne 12. maja 1998, Kefalas in drugi (C-367/96, EU:C:1998:222, točka 23), in z dne 23. marca 2000, Diamantis (C-373/97, EU:C:2000:150, točki 33 in 34), ki se nanašata na člen 25(1) Druge direktive Sveta 77/91/EGS z dne 13. decembra 1976 o uskladitvi zaščitnih ukrepov za varovanje interesov družbenikov in tretjih oseb, ki jih države članice zahtevajo od gospodarskih družb v skladu z drugim odstavkom člena 58 Pogodbe glede ustanavljanja delniških družb ter ohranjanja in spreminjanja njihovega kapitala, zato da se oblikujejo zaščitni ukrepi z enakim učinkom v vsej Skupnosti (UL, posebna izdaja v

slovenščini, poglavje 17, zvezek 1, str. 8)).

(41) Naj pripomnim, da Sodišče v sodbi v zadevi Emsland-Stärke, iz katere izhaja ta pogoj, ni preuči tega pogoja, temveč je le navedlo, da „Bundesfinanzhof meni, da je na podlagi dejstev, opisanih v prvem vprašanju za predhodno odločanje, ugotovljeno, da cilj pravil Skupnosti ni bil izpolnjen“. Sodba z dne 14. decembra 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, točka 55).

(42) Sodbe z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121), z dne 21. februarja 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), in z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

(43) Sodba z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točka 79).

(44) Sodba z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točka 80). Vendar glej sodbi Weald Leasing in RBS, v zvezi s katerima se zdi, da je bil v njima sprejet nekoliko drugačen pristop: sodbi z dne 22. decembra 2010, Weald Leasing (C-103/09, EU:C:2010:804), in z dne 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, EU:C:2010:810, točki 44 in 45).

(45) Sodba z dne 21. februarja 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108).

(46) Sodba z dne 21. februarja 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, točka 52).

(47) Sodba z dne 21. februarja 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, točka 60).

(48) Sodba z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C-419/14, EU:C:2015:832).

(49) Prvotno člena 43 in 56(1)(k) Direktive o DDV 2006/112 in pozneje – po spremembi z Direktivo 2008/8 – člena 45 in 59(k).

(50) Čeprav člen 2(1) k temu prispeva le malo in bi ga bilo mogoče navajati kot upoštevne v vseh zadevah v zvezi z dobavo blaga (nanj bi se bilo na primer mogoče sklicevati v zgoraj obravnavanih sodbah Halifax ali Part Service, a tega sklicevanja ni bilo).

(51) Sodba z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točka 74).

(52) Ta predlog je zelo podoben rešitvi, ki jo je Komisija predlagala kot odgovor na vprašanje v zadevi Emsland-Stärke, vendar je Sodišče ni upoštevalo. Komisija je zato predlagala, naj se zloraba ugotovi v primerih, v katerih „so se sporne komercialne dejavnosti opravljale za pridobitev ugodnosti, kar ni združljivo s cilji veljavnih pravil Skupnosti, saj so bili pogoji za pridobitev navedene ugodnosti umetno ustvarjeni“ (glej sodbo z dne 14. decembra 2000, Emsland-Stärke (C-110/99, EU:C:2000:695, točka 43)) (moj poudarek).

(53) Sodba z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C-255/02, EU:C:2006:121, točka 72).

(54) Če ne bi bili, bi se lahko trdilo, da je prepoved zlorabe prava na področju javnega prava – kar zadeva njene praktične učinke – v nasprotju z načelom zakonitosti. Pozitivistične sanje o predvidljivosti prava v kombinaciji z ustavnim načelom zakonitosti vseh javnih ukrepov pomenijo, da bi moral biti posameznik, kadar ima opravka z javno upravo, kar seveda vključuje davčno upravo, na podlagi veljavnega prava sposoben predvideti, ali bodo njegova dejanja dovoljena (zakonita) ali nedovoljena (nezakonita). Poleg tega je v okviru navedene dihotomije dovoljeno vse, kar ni izrecno prepovedano. Prepoved zlorabe prava, vsekakor taka z nejasnimi pogoji, tej klasični dihotomiji domnevno dodaja tretjo, sivo območje, kar lahko bolj tradicionalno naravnemu

pozitivisti?nemu odvetniku vzbuja hude skrbi. Dejansko pomeni, da obstaja tretji sklop transakcij, ki bi se lahko, ?eprav so bile predhodno formalno dovoljene, naknadno na novo ocenile kot vsebinsko nezakonite. Ironi?no je, da bi se vsako tako sivo obmo?je z nejasnimi pogoji lahko dejansko opredelilo za „Schrödingerjevo zakonitost“: šele ko oseba pozneje odpre škatlo, izve, ali je bila transakcija v njej zakonita ali ne.

(55) To?ka 50 teh sklepnih predlogov.

(56) Kar bi bilo po mojem mnenju precej „za lase privle?eno“ razumevanje.

(57) Kot je obravnavano v to?kah od 66 do 69 teh sklepnih predlogov.

(58) Glej tudi to?ke od 49 do 51 zgoraj. Dodati velja, da je generalni pravobranilec S. Alber v zadevi Emsland?Stärke zadevo predstavil obratno, pri ?emer je navedel, da se s ?lenom 4(3) „ne ustvarja novo pravno na?elo, temve? se z njim le kodificira splošno pravno na?elo, ki že obstaja v pravu Skupnosti“ (sklepni predlogi generalnega pravobranilca S. Alberja v zadevi Emsland?Stärke (C?110/99, EU:C:2000:252, to?ka 80)).

(59) V poznejših zadevah, v katerih sta bila upoštevna na?elo prepovedi zlorabe prava in ?len 4(3) Uredbe št. 2988/95, je Sodiš?e na prvi stopnji uporabilo splošno na?elo (glej sodbo z dne 14. aprila 2016, Cervati in Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255)).

(60) Kar je tudi bolj ali manj izrecno storilo v sodbi z dne 14. aprila 2016, Cervati in Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, to?ka 52). Glej tudi sodbo z dne 9. julija 2015, Cimmino in drugi (C?607/13, EU:C:2015:448).

(61) To?ka 28 teh sklepnih predlogov.

(62) Predlog šeste direktive Sveta o usklajevanju zakonodaje držav ?lanic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (COM(73) 950, 20. junij 1973, Bilten Evropskih skupnosti, dodatek 11/73, str. 9).

(63) Sodba z dne 4. oktobra 2001, Goed Wonen (C?326/99, EU:C:2001:506, to?ka 52). Opozarjam, da je Sodiš?e tukaj o?itno izena?ilo pojma „prva dobava“ in „prva uporaba“. Glej tudi sodbo z dne 12. julija 2012, J. J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C?326/11, EU:C:2012:461, to?ka 21), v kateri je uporabljen izraz „stari objekti“.

(64) Sodba z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C?255/02, EU:C:2006:121, to?ki 75 in 86).

(65) Sodba z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, to?ka 35).

(66) Sodba z dne 21. februarja 2006, University of Huddersfield (C?223/03, EU:C:2006:124, to?ka 51).

(67) Sodbi z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C?255/02, EU:C:2006:121, to?ki 69 in 70), in z dne 22. decembra 2010, Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, to?ka 25).

(68) Sodbi z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C?255/02, EU:C:2006:121, to?ka 75), in z dne 22. decembra 2010, RBS Deutschland Holdings (C?277/09, EU:C:2010:810, to?ka 49).

(69) Sodba z dne 14. aprila 2016, Cervati in Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, to?ka 32).

(70) Sodba z dne 21. februarja 2008, Part Service (C?425/06, EU:C:2008:108, to?ka 45).

(71) Sodbi z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C?255/02, EU:C:2006:121, to?ka 75), in z

dne 22. decembra 2010, Weald Leasing (C?103/09, EU:C:2010:804, to?ka 30).

(72) Sodba z dne 14. aprila 2016, Cervati in Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, to?ka 47).

(73) V zvezi z morebitnimi nevarnostmi, ki izhajajo iz njegovega neupoštevanja, glej spet opombo 54 zgoraj.

(74) Sodbi z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C?255/02, EU:C:2006:121, to?ka 72).

(75) Sodba z dne 14. aprila 2016, Cervati in Malvi (C?131/14, EU:C:2016:255, to?ka 35).

(76) Sodbe z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C?255/02, EU:C:2006:121, to?ka 98), z dne 20. junija 2013, Newey (C?653/11, EU:C:2013:409, to?ka 50), in z dne 17. decembra 2015, WebMindLicenses (C?419/14, EU:C:2015:832, to?ka 52).

(77) Sodba z dne 21. februarja 2006, Halifax in drugi (C?255/02, EU:C:2006:121, to?ka 92).