

Za?asna izdaja

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA

MACIEJA SZPUNARJA,

predstavljeni 3. maja 2018(1)

Zadeva C-153/17

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

Volkswagen Financial Services (UK) Ltd

(Predlog za sprejetje predhodne odlo?be, ki ga je vložilo Supreme Court of the United Kingdom (vrhovno sodiš?e Združenega kraljestva))

„Predlog za sprejetje predhodne odlo?be – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Direktiva 2006/112/ES – ?lena 168 in 173 – Odbitek vstopnega davka – Transakcije lizinga vozil – Blago in storitve, uporabljeni hkrati za obdav?ljive in oproš?ene transakcije – Nastanek in obseg pravice do odbitka – Odbitni delež“

Uvod

1. Stranki v sporu o glavni stvari se ne strinjata glede pravice tožene stranke do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost (DDV), pla?anega za blago in storitve, uporabljene za njene transakcije lizinga („hire purchase“).(2)
2. Zdi se, da imata v okviru tega spora obe stranki zelo dobre argumente, da vztrajata vsaka pri svojem stališ?u. Kljub temu imam vtis, da se te razprave lotevata, ne da bi videli, kar se v skladu z znanim angleškim pregovorom imenuje „elephant in the room“ (slon v sobi; najo?itnejša težava). Ta slon je na?in, kako so v Združenem kraljestvu – po mojem mnenju napa?no – dav?no opredelili pogodbe o lizingu.
3. V skladu z zakonodajo te države ?lanice se take pogodbe namre? obravnavajo kot dve lo?eni transakciji, pri ?emer gre pri eni za obdav?ljivo dobavo vozila, pri drugi pa za oproš?eno transakcijo odobritve kredita. Ker mora biti cena vozila, zara?unana stranki, nujno omejena na to?no nabavno ceno tega vozila, ki jo je lizingodajalec pla?al dobavitelju, je tudi pobrani znesek izstopnega DDV popolnoma enak pla?anemu vstopnemu DDV na to vozilo, ki ga je iz naslova te dobave mogo?e v celoti odbiti. Preostali stroški lizingodajalca in njegov dobi?ek pa so nasprotno kriti s prihodki transakcije odobritve kredita, ki je oproš?ena. Predložitveno sodiš?e torej sprašuje Sodiš?e o na?inu odbitja vstopnega DDV, ki se nanaša na režijske stroške lizingodajalca, ki so v

enem delu uporabljeni za obdavčljivo transakcijo dobave vozila, ki pa je dejansko financirana iz prihodkov, ki izhajajo iz transakcije odobritve kredita, pri kateri – ker je oproščena – ni nobenega izstopnega DDV.

4. Vendar se mi zdi pravilen odgovor na to vprašanje nemogoč, če se ne lotim problema razdelitve pogodb o lizingu na dve ločeni transakciji, pri čemer moram dvomiti, da je taka razdelitev skladna s pravom Unije o DDV.

Pravni okvir

Pravo Unije

5. Člen 1(2), prvi in drugi pododstavek, Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost(3) določa:

„Načelo skupnega sistema DDV zajema uporabo splošnega davka na potrošnjo blaga in storitev, ki je povsem sorazmeren s ceno blaga in storitev, ne glede na število transakcij, ki so se v proizvodnem ali distribucijskem procesu opravile pred fazo, v kateri se davek obračuna.

Pri vsaki transakciji se DDV, izračunan na ceno blaga ali storitev po stopnji, ki je predpisana za to blago ali za te storitve, obračuna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v razne stroškovne komponente.“

6. Člen 73 Direktive 2006/112 določa:

„Pri dobavah blaga in opravljanju storitev, razen tistih iz členov 74 do 77[(4)], davčna osnova zajema vse, kar predstavlja plačilo, ki ga je prejel ali ga bo prejel dobavitelj ali izvajalec od pridobitelja, prejemnika ali tretje osebe za te dobave, vključno s subvencijami, ki so neposredno povezane s ceno takšnih dobav.“

7. Člen 135(1)(b) te direktive določa:

„1. Države članice oprostitijo naslednje transakcije:

[...]

(b) dajanje kreditov in posredovanje v zvezi s krediti ter upravljanje kreditov s strani osebe, ki kredit odobri;“

8. Člen 168(a) Direktive 2006/112 določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec;“

9. Nazadnje, v členu 173(1), prvi pododstavek, navedene direktive je določeno:

„1. Za blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporablja bodisi za transakcije iz členov 168, 169 in 170, pri katerih ima pravico do odbitka DDV, bodisi za transakcije, pri katerih nima pravice do odbitka DDV, odbije samo takšen delež DDV, ki se pripiše prvim transakcijam.“

10. Različni načini izračuna deleža, navedenega v tej določbi (ki se imenuje „odbitni delež“), so

urejeni s členom 173(2) in členom 174 Direktive 2006/112.

Pravo Združenega kraljestva

11. Določbe o prenosu Direktive 2006/112 v pravo Združenega kraljestva se v glavnem nahajajo v Value Added Tax Act 1994 (zakon o DDV iz leta 1994) in Value Added Tax Regulations 1995 (uredba o DDV iz leta 1995). Pravica do odbitka vstopnega davka je urejena v členu 26 zakona o DDV iz leta 1994 ter členih 101 in 102 uredbe o DDV iz leta 1995. Zlasti je s členom 102 uredbe o DDV iz leta 1995 Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (davčna in carinska uprava, Združeno kraljestvo, v nadaljevanju: finančna uprava) dovoljeno, da uporabi posebno metodo za določitev odbitnega deleža vstopnega DDV za davčne zavezanke, ki hkrati opravljajo obdavčljive in oproščene transakcije.

12. S členom 31(1) zakona o DDV iz leta 1994 je uvedena oprostitve za dobave blaga in opravljanje storitev, naštetih v prilogi 9 k temu zakonu. Skupina 5 se nanaša na finančne storitve, med katerimi so:

„2. Predplačilo ali odobritev kredita.

[...]

3. Zagotovitev kredita z obročnim odplačevanjem v okviru pogodbe *hire purchase*, pogodbe o prodaji z lastninskim pridržkom ali pogodbe o prodaji na kredit, kar je storitev, za katero se prejemniku dobavljenega blaga zaračunajo in sporočijo ločeni stroški.“

V pojasnilu v isti prilogi, skupina 5, je navedeno:

„Točka 2 obsega kredit, ki ga zagotovi oseba v povezavi z dobavo blaga ali opravljenimi storitvami, ki jo sama opravi, za kar se prejemniku dobavljenega blaga ali opravljenih storitev zaračunajo in sporočijo ločeni stroški.“

13. Za pogodbe o lizingu bi na podlagi prava Združenega kraljestva veljal Consumer Credit Act 1974 (zakon o potrošniških kreditih iz leta 1974). Po navedbah tožene stranke v postopku v glavni stvari je lizingodajalec v pogodbi o lizingu vozila na podlagi zakonodaje Združenega kraljestva dolžan lizingojemalcu ločeno navesti ceno vozila, kot jo je lizingodajalec plačal za njegov nakup. Vsi drugi zneski, zaračunani lizingojemalcu, se štejejo za ceno storitve odobritve kredita.

Dejansko stanje, postopek in vprašanja za predhodno odločanje

14. Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (v nadaljevanju: VWFS) je družba, ki ima sedež v Združenem kraljestvu in je del nemške skupine Volkswagen AG. Njena dejavnost med drugim obsega storitve lizinga vozil znamk te skupine posameznikom.

15. Družba VWFS v tem okviru ponuja različne vrste pogodb, ki lahko vodijo do tega, da stranka pridobi lastninsko pravico na vozilu, ali pa da vozilo v določenem obdobju zgolj uporablja. Za te lizingške storitve družba VWFS pri trgovcih z vozili kupi vozila, ki jih nato v svojem imenu dobavi strankam, ki jim nudi tudi nekatere povezane storitve. Plačilo, ki ga plača stranka v okviru pogodbe o lizingu, je razdeljeno na dva dela: ceno vozila, ki je enaka ceni, ki jo je družba VWFS plačala trgovcu, in „ceno financiranja“, ki obsega vse druge stroške in provizije ter maržo.

16. Z vidika DDV se te pogodbe o lizingu obravnavajo, kot da gre za dve ločeni transakciji: obdavčljivo dobavo blaga in oproščeno transakcijo odobritve kredita. V okviru dobave blaga se za plačilo šteje zgolj cena vozila, ki jo je plačala družba VWFS in jo zaračunala stranki. Ta cena torej vsebuje DDV, katerega znesek je enak vstopnemu davku, ki ga je plačala družba VWFS ob

pridobitvi vozila. Preostanek zneskov, ki jih plaša stranka, ne vsebuje DDV.

17. Vstopni DDV, ki ga je družba VWFS plažala na dobavo vozil, se v celoti odbije od izstopnega DDV, prejetega od strank. Spor med družbo VWFS in finančno upravo se nanaša na pravico do odbitka vstopnega DDV, ki je bil plažan v zvezi z različnimi režijskimi stroški družbe VWFS, ker so bili blago in storitve, ki so povzročili te stroške, uporabljeni za obdavčljive transakcije družbe VWFS, to je transakcije dobave vozil.

18. Po navedbah družbe VWFS dobave vozil strankam in storitve, ki so neposredno povezane s temi dobavami, nujno zahtevajo uporabo doloženih sredstev, zlasti za nakup blaga in storitev, ki predstavljajo del režijskih stroškov njenega poslovanja. Vstopni DDV, plažan na to blago in storitve, bi torej moralo biti mogoče odbiti od DDV, ki ga družba VWFS dolguje proračunu od svojih obdavčljivih transakcij, oziroma ga, če ni dovolj izstopnega DDV, povrniti. Družba VWFS je zato predlagala metodo izražanja tega odbitnega dela vstopnega DDV, ki ga je plažala v zvezi s svojimi režijskimi stroški. Ta metoda temelji na številu opravljenih vstopnih transakcij, pri čemer se vsaka pogodba o lizingu šteje za dve transakciji, od katerih je ena obdavčljiva. Del režijskih stroškov se torej pripiše tej obdavčljivi transakciji, ki se nanaša na pogodbo o lizingu.

19. Finančna uprava pa je uporabila metodo izražanja odbitnega deleža DDV, plažanega za režijske stroške, temelječo na vrednosti obdavčljivih transakcij in oproščenih transakcij. Ker je cena vozila, zaračunana stranki, izključena iz izražanja vrednosti transakcij, ki se nanašajo na pogodbe o lizingu,⁽⁵⁾ je preostala vrednost obdavčljivih transakcij, ki se nanašajo na pogodbe o lizingu, praktično enaka nič,⁽⁶⁾ tako kot tudi odbitni delež DDV za režijske stroške.

20. Finančna uprava je na podlagi te metode izražanja odbitnega DDV z odločbama z dne 16. junija in 30. septembra 2008 določila znesek DDV, ki ga je dolgovala družba VWFS.

21. Družba VWFS se je zoper to odločbo pritožila pri First-tier Tribunal (Tax Chamber) (oddelek za davčne spore pri sodišču prve stopnje, Združeno kraljestvo), ki je ugodilo njeni pritožbi s sodbo z dne 18. avgusta 2011. Finančna uprava se je pritožila pri Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (oddelek za davčne in gospodarske spore pri višjem sodišču, Združeno kraljestvo). To sodišče je 12. novembra 2012 izdalo sodbo, s katero je ugodilo tej pritožbi. Court of Appeal (pritožbeno sodišče, Združeno kraljestvo) je pritožbi družbe VWFS ugodilo s sodbo z dne 28. julija 2015.

22. Predložitveno sodišče je finančni upravi 23. decembra 2015 dovolilo vložitev pritožbe, ki jo je obravnavalo 3. novembra 2016. V okviru tega preizkusa je Supreme Court of the United Kingdom (vrhovno sodišče Združenega kraljestva) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Če so bili splošni režijski stroški, pripisani transakcijam lizinga (ki so sestavljene iz storitev financiranja, oproščenih davka, in obdavčljivih dobav avtomobilov), vključeni le v ceno storitev financiranja, ki so oproščene davka in jih opravi davčni zavezanec, ali ima ta pravico do odbitka vsega ali dela vstopnega davka na te stroške?

2. Kakšna je pravilna razlaga točke 31 sodbe z dne 8. junija 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300), in zlasti navedbe, da so režijski stroški ‚del splošnih stroškov davčnega zavezanca in so kot taki sestavni del cene proizvodov podjetja‘?

Zlasti:

(a) Ali je treba ta odlomek razlagati tako, da mora država članica vedno pripisati del vstopnega davka vsaki dobavi, pri vsaki posebni metodi, sprejeti na podlagi člena 173(2)(c) Direktive

[2006/112]?

(b) Ali to velja, tudi če režijski stroški dejansko niso vključeni v ceno obdavčljivih dobav, ki jih opravi podjetje?

3. Ali dejstvo, da so bili režijski stroški dejansko – vsaj deloma – uporabljeni pri opravljanju obdavčljivih dobav avtomobilov,

(a) pomeni, da mora biti odbiten vsaj določen delež vstopnega davka na te stroške?

(b) Ali to velja, tudi če režijski stroški dejansko niso vključeni v ceno obdavčljivih dobav avtomobilov?

4. Ali je na celoma lahko zakonito, da se ne upoštevajo obdavčljive dobave avtomobilov (ali njihova vrednost), za to da bi se prišlo do posebne metode na podlagi člena 173(2)(c) Direktive [2006/112]?

23. Predlog za sprejetje predhodne odločbe je na Sodišče prispel 27. marca 2017. Pisna stališča so predložile družba VWFS, vlada Združenega kraljestva in Evropska komisija. Iste stranke so se udeležile obravnave 8. februarja 2018.

Analiza

Uvodne ugotovitve

24. Pravno vprašanje, ki je izpostavljeno s predlogom za sprejetje predhodne odločbe v obravnavani zadevi, je mogoče povzeti takole: ali ima davčni zavezanec, ki hkrati opravlja obdavčljive in oproščene transakcije, ki so tesno povezane s temi obdavčljivimi transakcijami, pravico do sorazmernega odbitka vstopnega DDV, plačanega na blago in storitve, ki so bili uporabljeni za obdavčljive in oproščene transakcije ter z njimi neločljivo povezani, čeprav stroški pridobitve tega blaga in teh storitev v nobenem delu niso vključeni v ceno obdavčljivih transakcij, ampak so v celoti kriti s prihodki oproščenih transakcij?

25. To vprašanje opozarja na nasprotje med dvema temeljnima načeloma sistema DDV: načelom, v skladu s katerim je treba vsako transakcijo, ki spada na področje uporabe tega sistema in ki ni izrecno oproščena, obdavčiti na vsaki stopnji gospodarskega cikla vse do dobave potrošniku, ki v celoti nosi breme obdavčitve, in načelom, v skladu s katerim mora biti ta obdavčitev popolnoma nevtralna za vse subjekte, razen za potrošnika, kar pomeni, da morajo ti subjekti obračunati davek v fazi (proizvodnje ali distribucije), v kateri nastopajo, ne da bi nosili ekonomsko breme.

26. Tako bi bilo treba DDV na režijske stroške, ki jih ima družba VWFS v zvezi s svojimi obdavčljivimi transakcijami, običajno plačati v proračun. Hkrati bi bilo treba družbo VWFS oprostiti ekonomskega bremena tega DDV. Zdi se mi, da v okoliščinah, kot so te v postopku v glavni stvari, ni mogoče doseči tega rezultata. Kakršen koli odgovor predložitvenemu sodišču bo zato z vidika skladnosti sistema DDV nepopoln.

27. To nasprotje je po mojem mnenju posledica tega, da so bile določbe Direktive 2006/112 napačno prenesene v pravo Združenega kraljestva in se v njem napačno uporabljajo za pogodbe o lizingu. Po mojem mnenju namreč številni argumenti, ki izhajajo iz logike sistema DDV, namena njegovih določb in sodne prakse Sodišča, kažejo, da so te pogodbe enotne transakcije, ki ne smejo biti razdeljene na ločene transakcije, od katerih se z vidika DDV vsaka obravnava drugače. Ta razdelitev transakcij lizinga vodi do kršitve nevtralnosti davka za davne zavezance, do zmanjšanja davčnih prihodkov in do izkrivljanja konkurence.

28. V teh sklepnih predlogih bom poleg analize vprašanj za predhodno odločanje, kot so bila postavljena, Sodišču predlagal, naj se posveti problemu davne obravnave pogodb o lizingu.

29. Dobro se zavedam, da ta analiza presega okvir predloga za sprejetje predhodne odločbe v obravnavani zadevi. Kljub temu pa ostaja v mejah spora o glavni stvari, katerega predmet je obdavčitev transakcij lizinga družbe VWFS. V skladu z ustaljeno sodno prakso mora Sodišče v okviru postopka sodelovanja med nacionalnimi sodišči in Sodiščem iz člena 267 PDEU nacionalnemu sodišču podati koristen odgovor, ki mu omogoča rešitev spora, o katerem odloča. S tega vidika lahko Sodišče po potrebi preoblikuje vprašanja, ki so mu bila predložena. Poleg tega lahko Sodišče upošteva določbe prava Unije, na katere se nacionalno sodišče v vprašanjih za predhodno odločanje ni sklicevalo.⁽⁷⁾ Menim, da je v obravnavani zadevi potreben tak pristop.

Vprašanja za predhodno odločanje

30. Da spomnim: predložitveno sodišče z vprašanji za predhodno odločanje v bistvu sprašuje, ali ima davni zavezanec, ki opravlja dobave, ki so za potrebe uporabe DDV razdeljene v dve ločeni transakciji, od katerih je ena obdavčljiva in druga oproščena, tako da so režijski stroški navedenih dobav v celoti vključeni v ceno oproščenih transakcij, pravico do odbitka dela vstopnega DDV na te režijske stroške, ker so deloma uporabljeni za obdavčljive transakcije. Kot sem že navedel v uvodnih ugotovitvah, je treba to vprašanje analizirati ob upoštevanju dveh temeljnih načel DDV: načela nevtralnosti davka za davne zavezance in načela splošnosti obdavčitve.

Davna nevtralnost in pravica do odbitka

31. DDV je davek na potrošnjo. Čeprav davek pobirajo in plačujejo v proračun davni zavezanci, ne smejo nositi ekonomskega bremena, saj to v celoti bremeni potrošnika. Tako je opredeljena davna nevtralnost na področju DDV. Ta nevtralnost se doseže z dvema mehanizmoma: s tem, da se DDV doda k ceni dobav ali opravljenih storitev davnega zavezanca (izstopni DDV), in z odbitjem DDV, ki ga je isti davni zavezanec plačal v ceni blaga in storitev, kupljenih zaradi svojih obdavčljivih dejavnosti (vstopni DDV). Ta mehanizma se ponavljata na vsaki stopnji proizvodnje in distribucije (ali opravljanja storitev), dokler potrošnik, ki nima pravice do odbitka, ne prevzame celotnega davnega bremena. Če davni zavezanec ne more odbiti vstopnega DDV, se veriga pretrga in je on tisti, ki nosi breme. Dejansko bo najpogosteje ta davni zavezanec nato prikrito vključil ta DDV v ceno lastnih dobav ali opravljenih storitev. Tako bo ta DDV, ki je odslej vključen v vrednost blaga ali storitev, umetno zvišal DDV na blago in storitve višje v proizvodnji ali distribucijski verigi ter ustvaril kaskadni učinek (ali „davek na davek“), kar je učinek, ki je poznan v drugih sistemih posrednih davkov in katerega naj bi prav DDV odpravil. Neobstoj pravice do odbitka torej škoduje ne le zadevnemu davnemu zavezancu, ampak splošneje vsem udeleženi subjektom in delovanju celotnega sistema. Čeprav se ta negativni učinek sprejema v primeru oprostitev,⁽⁸⁾ se mu je treba v primeru obdavčljivih transakcij kar najbolj izogibati.

32. Tako Sodišče namenja posebno pozornost pravici davnih zavezancev do odbitka. V

skladu z ustaljeno sodno prakso pravica davčnih zavezancev, da od DDV, ki ga morajo plačati, odbijejo vstopni DDV, ki se dolguje ali plača za blago, ki so ga pridobili, in storitve, ki so bile opravljene zanje, pomeni temeljno načelo skupnega sistema DDV, je sestavni del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena. DDV se uporabi za vsako transakcijo v proizvodnji ali distribuciji; zato je treba glede DDV presojati vsako transakcijo posebej, ne glede na DDV, ki ga je treba plačati za prejšnje ali naknadne transakcije. Davčni zavezanec mora blago ali storitve, na katere opira to pravico, uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdavčljivih transakcij, to vstopno blago ali storitve pa mora dobaviti drug davčni zavezanec. Davčni zavezanec ima, če sta ta pogoja izpolnjena, načeloma pravico do odbitka vstopnega DDV. Rezultat ekonomske transakcije ni upošteven z vidika pravice do odbitka, če je dejavnost obdavčena z DDV. Zato če je prodajna cena nižja od proizvodnih stroškov, odbitek ne more biti omejen na razliko med to ceno in temi stroški, tudi če je navedena cena znatno nižja od proizvodnih stroškov, razen če je povsem simbolična.(9)

33. Iz sodne prakse Sodišča izhaja tudi, da mora za priznanje pravice do odbitka plačane vstopnega DDV davčnemu zavezancu in za določitev obsega take pravice načeloma obstajati neposredna in takojšnja povezava med posamično vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka. Vendar je Sodišče prav tako priznalo pravico do odbitka DDV v korist davčnega zavezanca, tudi ob neobstoju neposredne in takojšnje povezave med posamično vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, pri katerih je DDV odbiten, kadar so nastali stroški del režijskih stroškov tega davčnega zavezanca. Taki stroški imajo namreč neposredno in takojšnjo povezavo s celotno ekonomsko dejavnostjo davčnega zavezanca. Če pa so blago ali storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, uporabljene za potrebe oproščenih transakcij ali ne spadajo na področje uporabe DDV, ni mogoče niti pobrati izstopnega davka niti odbiti vstopnega davka.(10)

34. V postopku v glavni stvari ni sporno, da je del blaga in storitev, ki pomenijo režijske stroške družbe VWFS, uporabljen za obdavčljive transakcije te družbe, torej za transakcije dobave vozil. To se zdi logično, saj teh transakcij ni mogoče opraviti brez posredovanja družbe VWFS, to posredovanje pa nujno zahteva uporabo nekaterih virov. Zato se zdi jasno, da mora družba VWFS imeti pravico do odbitka vstopnega DDV na režijske stroške v delu, v katerem so ti uporabljeni za transakcije dobave vozil, ki jih opravi družba VWFS.

35. Kljub temu pa je – ker ti režijski stroški niso vključeni v ceno teh obdavčljivih transakcij, ampak v ceno transakcij odobritve kredita, ki so oproščene – pravica do odbitka v nasprotju z načelom splošnosti obdavčitve.

Pravica do odbitka, cena storitev in splošnost obdavčitve

36. Na podlagi člena 1(2), prvi in drugi pododstavek, Direktive 2006/112 je DDV splošni davek. Obravna se na vsako transakcijo in izračuna glede na ceno blaga ali storitve, ki je predmet transakcije. Da bi bilo mogoče vsako transakcijo dejansko obdavčiti z davkom, izračunanim glede na ceno, in da bi bilo hkrati mogoče plačani vstopni davek odbiti, morajo biti stroški predhodnih transakcij nujno vključeni v to ceno. To je poleg tega izrecno potrjeno s členom 2(1), drugi pododstavek, Direktive 2006/112, ki določa, da se DDV „obravna po odbitku zneska DDV, ki je neposredno vključen v *razne stroškovne komponente*“.(11)

37. Edine transakcije, ki se lahko izognejo obdavčitvi,(12) so transakcije, ki so oproščene na podlagi določb Direktive 2006/112. Vendar oproščene transakcije praviloma ne dajejo pravice do odbitka. Edine izjeme od tega so transakcije s čezmejnimi elementom: dobave blaga znotraj Skupnosti (ki pa bodo obdavčene v državi članici pridobitve), izvoz, nekatere transakcije v okviru mednarodnega prevoza, transakcije v korist mednarodnih organizacij ali veleposlaništev, itd. Nasprotno pa z Direktivo 2006/112 za transakcije na ozemlju države članice, ki niso povezane z

mednarodno trgovino, niso določene oprostitve s pravico do odbitka – razen začasne ohranitve nekaterih oprostitvev, ki so že veljale v različnih državah članicah, na podlagi členov od 109 do 129 te direktive.

38. Če Sodišče kot pogoj za pravico do odbitka ni izrecno naložilo, da mora biti strošek blaga in storitev, uporabljenih za obdavčljive transakcije davčnega zavezanca, vključen v stroškovne komponente cene izstopnih transakcij, je to zato, ker ta zahteva nujno izhaja iz same logike sistema DDV.

39. Sodišče šteje to zahtevo za samo po sebi umevno, kot je v drugem vprašanju za predhodno odločanje pravilno opozorilo predložitveno sodišče. Tako je v skladu s sodno prakso pravica do odbitka vstopnega DDV, ki se plača pri pridobitvi blaga ali storitev, *pogojena s tem*, da so stroški za njihovo pridobitev vključeni v stroškovne komponente izstopnih obdavčenih transakcij, za katere je priznana pravica do odbitka.⁽¹³⁾ Isto velja, kadar so nastali stroški del režijskih stroškov davčnega zavezanca in so tako vključeni v stroškovne komponente cene blaga ali storitev, ki jih dobavlja.⁽¹⁴⁾

40. Seveda je mogoče, da pri resničnem opravljanju gospodarske dejavnosti cene včasih, v nekaterih posebnih okoliščinah, ne krijejo vseh stroškov. Ti položaji ne morejo biti pravilo, saj dejavnost ne bi bila donosna. Kljub temu je precej običajno, sploh na začetku dejavnosti, da podjetje opravlja naložbe, katerih znesek presega znesek prodaj. Zato bo imelo pravico do odbitka in vračila vstopnega DDV na te naložbe, vendar bo to vračilo nato pokrito z izstopnim DDV na prihodnje transakcije podjetja. Tudi podjetje ob koncu ekonomskega obstoja je lahko prisiljeno prodati blago pod lastno ceno, na primer ob likvidaciji. To torej nujno pomeni zgolj začasno stanje. Davčni zavezanec, katerega ravnanje ni pridobitno, na primer obina, lahko iz različnih razlogov proda neko blago po ceni, ki je nižja od stroška njegove nabave.⁽¹⁵⁾ V takih okoliščinah Sodišče davčnemu zavezancu priznava celotno pravico do odbitka.⁽¹⁶⁾

41. Teh položajev pa ni mogoče primerjati s tem iz obravnavane zadeve, v katerem mešani davčni zavezanec v skladu z določbami prava svoje države članice redno in stalno financira stroške obdavčljive dejavnosti s prihodki, ki izhajajo iz oproščene dejavnosti. Priznanje pravice do odbitka bi v takem primeru pomenilo subvencioniranje tega davčnega zavezanca ali celo celotnega sektorja dejavnosti s sistematičnim vračanjem vstopnega DDV, ki ga je naeloma mogoče odbiti, ni pa odbiten v praksi, ker ni izstopnega DDV.

42. Glede tega se ne strinjam z mnenjem, ki ga je v svojih stališih izrazila družba VWFS in v skladu s katerim proračun ne bi utrpel finančne izgube, saj bi sporni vstopni DDV plačala družba VWFS, obračunali pa bi ga njeni dobavitelji. Dejansko je bil ta DDV plačan in obračunan, saj je dolgovan na podlagi davčnih določb. Res je, da je zaradi precej zapletenega mehanizma DDV njegova uporaba povezana z neprestano izmenjavo med davčnim zavezancem in davčnim organom, vendar mora biti na koncu proračun običajno vedno v plusu: to je v naravi vsake obdavčitve. Zato – če mora biti vstopni DDV, ki ne bo krit z izstopnim DDV, vrnjen – proračun zagotovo utrpí izgubo v obliki zmanjšanja davčnih prihodkov.

43. Komisija poskuša v svojih stališih pojasniti položaj družbe VWFS in predlaga, naj bi se štel, da ta opravlja dobave vozil z izgubo, kar bi si kot članica skupine lahko privoščila, saj bi lahko to izgubo nadomestila skupina. Tako bi bil po mnenju Komisije del režijskih stroškov družbe VWFS, ki se nanaša na dobave vozil, vključen v ceno navedenih dobav, kar bi v skladu z zgoraj navedeno sodno prakso Sodišča upravičevalo pravico do odbitka vstopnega DDV na ta del režijskih stroškov.⁽¹⁷⁾

44. Ta umetni predlog ni upošteven iz vsaj dveh razlogov.

45. Prvi?, ta predlog je v nasprotju z zakonodajo Združenega kraljestva, kot so jo opisale stranke v postopku v glavni stvari, s katero je zahtevano, da se stranki kot cena dobave vozila zara?una zgolj to?na cena, ki jo je lizingodajalec pla?al dobavitelju, brez kakršnih koli drugih stroškov. Lizingodajalec torej v ceno dobave ne more vklju?iti drugega zneska, ?eprav bi hkrati znižal ceno vozila pod ceno, ki jo je sam pla?al. Namen te zahteve je pravilna obveš?enost stranke, te obveš?enosti pa ne bi bilo mogo?e dose?i, ?e bi lizingodajalec spreminjal nabavno ceno vozila.

46. Drugi?, predlog Komisije je vsebinsko neto?en. V postopku v glavni stvari namre? ni sporno, da družba VWFS nobene dobave ne opravi z izgubo, ampak financira režijske stroške, ki se nanašajo na dobavo, iz prihodkov odobritve kredita, ki je oproš?en, ti režijski stroški pa so sestavni del cene tega kredita. Vklju?enost družbe VWFS v skupino v ni?emer ne vpliva na rentabilnost lizinških storitev.

47. Nazadnje, ?e bi se družbi VWFS priznala pravica do odbitka vstopnega DDV na režijske stroške, financirane iz prihodkov iz oproš?enih transakcij, bi to pomenilo isto, kot ?e bi se za te transakcije v nasprotju s ?lenom 1(2), prvi pododstavek, Direktive 2006/112 delno uporabila oprostitev skupaj s pravico do odbitka.

Sklep tega dela

48. Po eni strani družba VWFS nedvomno uporablja del blaga in storitev, ki pomenijo njene režijske stroške, za svoje obdav?ljive transakcije, zato mora torej imeti pravico do odbitka vstopnega DDV za njihov nakup. Po drugi strani je ta pravica do odbitka v nasprotju z drugimi temeljnimi na?eli sistema DDV. Zato se mi zdi nemogo?e najti pravilno rešitev problema, izpostavljenega z vprašanji za predhodno odlo?anje v obravnavani zadevi, ne da bi z vidika Direktive 2006/112 natan?neje analiziral finan?no obravnavo, ki je s pravom Združenega kraljestva dolo?ena za pogodbe o lizingu.

Opredelitev pogodb o lizingu z vidika DDV

49. Sodiš?e je v okviru pogodb o lizingu že ve?krat razlagalo dolo?be prava Unije o DDV. Vendar je v teh primerih ve?inoma šlo za ugotavljanje, ali bi bilo treba tako pogodbo opredeliti kot dobavo blaga ali opravljanje storitev. Glede vprašanja, ali taka pogodba pomeni eno samo transakcijo ali ve? lo?enih, se bo treba sklicevati na sodno prakso Sodiš?a o sestavljenih transakcijah.

Sodna praksa Sodiš?a o sestavljenih transakcijah

50. Direktiva 2006/112 ne vsebuje posebnih pravil o sestavljenih transakcijah. Nasprotno, iz ?lena 1(2), drugi pododstavek, Direktive 2006/112 izhaja, da je treba praviloma vsako transakcijo šteti za lo?eno in neodvisno. Kljub temu se transakcija, ki z gospodarskega vidika obsega eno samo storitev, ne sme umetno razdeliti, da se ne bi izkrivilo delovanje sistema DDV.(18) Ta sprememba sistema DDV bi bila toliko hujša, ?e bi bilo treba enega od delov sestavljene transakcije oprostiti kot v obravnavani zadevi.

51. Tako je Sodiš?e v odslej že ustaljeni sodni praksi prišlo do sklepa, da je treba v nekaterih okoliš?inah ve? formalno lo?enih storitev, ki bi bile lahko opravljene lo?eno in bi bile zato lo?eno predmet obdav?itve ali oprostitve, obravnavati kot enotno transakcijo, kadar storitve niso neodvisne. Za enotno transakcijo gre, kadar sta dva ali ve? dejavnikov ali dejanj, ki jih za stranko opravi dav?ni zavezanec, tako tesno povezani, da dejansko sestavljajo eno samo nedeljivo ekonomsko storitev, katere razdelitev bi bila umetna. Sodiš?e pri ugotavljanju, ali transakcija, ki

obsega ve? storitev, pomeni enotno transakcijo za namene DDV, upošteva ekonomski cilj te transakcije in interes prejemnikov storitev.(19)

52. Poleg tega dejstvo, da je zara?unana enotna cena ali da so bile pogodbeno dolo?ene lo?ene cene, ni odlo?ilno pri ugotavljanju, ali je treba ugotoviti obstoj dveh ali ve? lo?enih in neodvisnih transakcij ali z ekonomskega vidika enotne transakcije. Transakcijo je torej seveda mogo?e šteti za enotno transakcijo, ?eprav so strankam zara?unane lo?ene cene za posamezne sestavne dele te transakcije.(20)

53. Tako je treba za ugotovitev, ali je transakcija ena sama sestavljena transakcija ali pa gre za lo?ene transakcije, ugotoviti, ali vsak sestavni del te transakcije v gospodarskem smislu sam po sebi za stranko pomeni cilj ali pa je njen cilj zgolj celotna sestavljena transakcija.(21)

54. Nazadnje, ?eprav so nacionalna sodiš?a pristojna za ugotavljanje, ali v posameznem primeru dav?ni zavezanec opravlja enotno storitev, in glede tega dokon?no presodijo vsa dejstva, mora Sodiš?e navedenim sodiš?em dati vse elemente razlage prava Unije, ki jim lahko koristijo pri razsojanju predložene zadeve.(22)

55. Menim, da je treba v nasprotju z navedbami vlade Združenega kraljestva in Komisije v pisnih stališ?ih glede na zgoraj navedeno sodno prakso šteti pogodbe o lizingu, kot so te v postopku v glavni stvari, za enotne transakcije, katerih razdelitev bi bila umetna.

56. Ne pridobitev kredita ne pridobitev ali najem vozila za prejemnika iz pogodbe o lizingu ni sam sebi namen. Ta stranka želi imeti v posesti vozilo v okoliš?inah, ki so zna?ilne za pogodbo o lizingu in ki ne bi bile podane pri nobenem drugem na?inu nabave vozila. Tako po eni strani lizingojemalec prejme novo vozilo, za katerega navede vse zna?ilnosti, saj lizingodajalec vozilo kupi glede na potrebe danega kupca. Lizingojemalec nato samostojno in izklju?no (z nekaterimi manjšimi omejitvami) razpolaga z vozilom in ima poleg tega obi?ajno možnost, da po poteku pogodbe na njem pridobi lastninsko pravico. Po teh zna?ilnostih se pogodba o lizingu razlikuje od obi?ajne najemne pogodbe. Po drugi strani lizingojemalec ni dolžan vnaprej pla?ati celotne cene vozila, saj se pla?ilo opravi v obrokih. Prav tako ne nosi ekonomskega tveganja, ki je povezano z lastninsko pravico na vozilu, kot je tveganje za nastanek okvare, nesre?e ali potreba po recikliranju vozila na koncu njegove življenjske dobe, saj te stroške, dokler ni izkoristil možnosti nakupa, nosi lizingodajalec. Nazadnje, lizingojemalec je pogosto upravi?en do dodatnih storitev, kot so storitve vzdrževanja vozila. Pogodba o lizingu se z vidika lizingojemalca torej razlikuje tudi od enostavnega nakupa vozila.

57. Ne strinjam se torej z mnenjem Komisije, da je pogodba o lizingu enakovredna nakupu vozila s pridobitvijo posojila v ta namen, zaradi ?esar bi bilo treba šteti to pogodbo za dve lo?eni transakciji – transakcijo odobritve kredita in transakcijo dobave vozila. Res je mogo?e vozilo nabaviti na ve? različnih na?inov, vklju?no s sklenitvijo pogodbe o ban?nem kreditu.

58. Vendar, prvi?, ne bi šlo za iste stranke, saj družba VWFS glede na informacije iz njenih stališ? ne dobavlja vozil zunaj pogodb o lizingu in zagotavlja financiranje za nabavo takih vozil zgolj v okviru takih pogodb. Lizingojemalec bi se zato moral obrniti na kreditno institucijo in nato na trgovca z vozili.

59. Drugi?, Sodiš?e je že imelo priložnost razsoditi, da dejstvo, da bi nekatere storitve na?eloma lahko opravila tretja oseba, ni odlo?ilno za opredelitev sestavljene transakcije. Dejstvo, da je mogo?e dele enotne storitve v druga?nih okoliš?inah opraviti lo?eno, je namre? del koncepta sestavljene enotne storitve.(23)

60. Tretji?, pridobitev lastninske pravice na vozilu – z ban?nim kreditom ali brez njega – ne

omogoča razpolaganja z vozilom pod istimi pogoji, ki so v več pogledih ugodnejši od pogojev pogodbe o lizingu, opisanih v točki 56 teh sklepnih predlogov.

61. Nazadnje, tretji, glede na nedavno sodno prakso Sodišča(24) in v skladu s trditvami vlade Združenega kraljestva iz odgovora na pisno vprašanje Sodišča v tej zadevi bi bilo treba nekatere vrste pogodb o lizingu, ki jih ponuja družba VWFS, šteti za opravljanje storitev, in ne za dobavo blaga, s čimer bi se tako še bolj približale navadnemu najemu. Vendar bi bilo mogoče v skladu z logiko razdelitve šteti, da vsaka transakcija lizinga vsebuje storitev odobritve kredita, ker obroki, ki jih plačuje lizingojemalec, običajno krijejo amortizacijo predmeta pogodbe in tudi druge lastnikove stroške, vključno z morebitnimi stroški financiranja.

62. Prav tako se ne strinjam s pomisleki Komisije, da bi dejstvo, da se neka pogodba o lizingu opredeli kot enotna obdavčljiva transakcija, vodilo do neenakega obravnavanja v primerjavi s transakcijami odobritve kredita, ki so oproščene. Položaj ponudnikov storitev, oproščenih DDV, se namreč razlikuje od položaja ponudnikov storitev, kakršna je dobava vozil na podlagi pogodb o lizingu.(25) Njihova obdavčitev torej ne vodi do kršitve načela davčne nevtralnosti, ampak prav nasprotno, saj lahko davčni zavezanci, ki so obdavčeni, uveljavljajo pravico do odbitka.(26)

63. Sklep, da je treba pogodbo o lizingu opredeliti kot enotno transakcijo, in ne kot dve ločeni transakciji, je podprt s sodno prakso Sodišča o davčni obravnavi transakcij dobav, ki jih spremlja financiranje.

Sodna praksa o dobavah, ki jih spremlja financiranje

64. Kot opozarja vlada Združenega kraljestva, je Sodišče v zadevi, ki se je nanašala na pogodbo o nakupu zemljišča in gradnjo zgradbe, res razsodilo, da dobavitelj blaga ali izvajalec storitev, ki svoji stranki dovoli odloženo plačilo cene proti plačilu obresti, načeloma odobri kredit, ki je oproščen davka v smislu določb o DDV.(27) Ta razlaga temelji predvsem na zahtevi po enakosti obravnavanja kupca, ki mu je odobren kredit (v obliki odloženega plačila) s strani dobavitelja, in kupca, ki mu je odobren bančni kredit.(28)

65. Vendar se mi ne zdi, da bi se pri pogodbah o lizingu, kot so te v postopku v glavni stvari, nakazovalo tveganje za tako neenakost. V skladu s pravilom distributivnosti, ki velja za seštevanje in množenje, bo ob konstantnih stroških financiranja (izraženih v odstotku vrednosti financiranega blaga) strošek kupca enak, če nakup blaga z DDV financira z oproščenim posojilom ali pa če plača ceno blaga brez DDV, zvišano za stroške financiranja, in se DDV doda k skupnemu strošku.(29) Zato po mojem mnenju razlogovanja Sodišča iz omenjene sodbe ni mogoče neposredno prenesti na obravnavano zadevo.

66. Poleg tega se je od izreka zgoraj navedene sodbe sodna praksa precej razvila. Posebej upoštevni se mi zdita dve sodbi.

67. Prva je sodba Stock '94.(30) V tej zadevi je Sodišče razsodilo, da „transakcija [...], v skladu s katero gospodarski subjekt dobavi blago kmetu in mu odobri posojilo, namenjeno za nakup tega blaga, za namene [Direktive 2006/112] pomeni enotno transakcijo, v kateri dobava blaga pomeni glavno transakcijo. Davčna osnova za navedeno transakcijo sestavljajo tako cena navedenega blaga kot obresti, plačane za posojila, odobrena kmetom“.(31) V tej zadevi je bilo sporno razmerje kmetijskega sodelovanja, v katerem je subjekt kmetom odobril kredit, ki se je lahko uporabil zgolj za to, da so ti kmetje pri istem subjektu kupili semena in druga proizvodna sredstva. Kmetje so poleg cene kupljenega blaga plačali obresti na odobreno posojilo. Zato je bilo treba tako kot v obravnavani zadevi izvedeti, ali to posojilo pomeni dve ločeni transakciji – transakcijo dobave obdavčljivega blaga in transakcijo odobritve oproščenega kredita – ali pa eno samo sestavljeno transakcijo.

68. Sodišče je štelo, prvič, da odobritev posojil z vidika kmetov ni storitev, ki bi imela samostojen cilj, saj teh finančnih sredstev ni mogoče prosto uporabiti; drugič, da ker zadevni subjekt nima dovoljenja za obratovanje kot kreditna institucija, kmetom ne more dodeljevati posojil, če ta niso namenjena za nakup blaga od njega samega,(32) in tretjič, da imata dobava blaga in posojilo enak ekonomski cilj.(33) V teh okoliščinah je bila celotna transakcija po mnenju Sodišča z vidika DDV enotna transakcija.

69. Komisija je v odgovoru na vprašanje na obravnavi navedla, da se ji zdi ta sodba „nenavadna“. Sam pa v njej ne najdem ničesar nenavadnega: Sodišče je glede zadevnega razmerja enostavno sprejelo funkcionalen pristop, tako da je določilo njegovo pravo naravo.

70. Če je Sodišče lahko tako razsodilo v položaju, v katerem je poleg dobave blaga obstajal dejanski denarni tok med dobaviteljem in kupcem, mora biti enako, in to toliko bolj, v primeru pogodbe o lizingu, kjer je edini „tok“ dobava vozila in kjer lizingojemalec ceno dobave plača z lastnimi finančnimi sredstvi. Tako po analogiji z zgoraj navedeno sodbo pri pogodbah o lizingu v postopku v glavni stvari ne gre za odobritev kredita, ki bi imela glede na dobavo vozila samostojen cilj, lizingodajalec ne ponuja financiranja zunaj pogodb o lizingu, vsi elementi teh pogodb pa sledijo istemu ekonomskemu cilju, in sicer temu, da se z vozilom razpolaga glede na pogoje, značilne za pogodbo o lizingu. Razlogovanje Sodišča iz sodbe Stock '94 je zato mogoče v celoti prenesti na obravnavano zadevo.

71. Druga je sodba Part Service,(34) ki se nanaša na pogodbe o lizingu in njihovo še bolj neposredno razdelitev na ločene transakcije. V tej zadevi je šlo za pogodbe o lizingu vozil, razdeljene na več transakcij, tako da je lizingodajalec od lizingojemalca iz naslova obdavčljive transakcije prejel znesek, ki je v bistvu enak nabavni ceni vozila pri dobavitelju. Preostali del je lizingojemalec plačal drugemu subjektu v okviru skupine, ki ji je pripadal lizingodajalec, iz naslova pogodbe o zavarovanju in varšvini, kar je bila oproščena transakcija. Ti zneski so bili nato prenakazani lizingodajalcu. Italijanski davčni urad je menil, da so različne obveznosti zadevnih strank, čeprav vsebovane v ločenih pogodbah, skupaj pomenile enotno pogodbo, sklenjeno med tremi strankami. Po njegovem mnenju je bila protivrednost, ki jo je uporabnik plačal za lizing, umetno razdeljena z namenom znižanja davčne osnove, vloga lizingodajalca pa je bila razdeljena med njega samega in drug gospodarski subjekt.(35)

72. Sodišče je zadevne pogodbe analiziralo ob upoštevanju svoje sodne prakse o sestavljenih transakcijah.(36) Med drugim je poudarilo, da imajo zadevne transakcije te značilnosti:

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

- storitev lizinške družbe je predmet razdelitve, financiranje pa je preneseno na drugo družbo, da bi bilo razdeljeno na storitve kreditiranja, zavarovanja in posredovanja;
- storitev lizinške družbe je tako omejena na storitev dajanja vozila v najem;
- obroki, ki jih plaša lizingojemalec, skupaj znašajo le malo več kot nakupna cena stvari;
- ta storitev, obravnavana posamično, naj zato ne bi bila gospodarsko donosna, tako da gospodarska učinkovitost podjetja ne more biti zagotovljena le s pogodbami, sklenjenimi z lizingojemalci;
- lizinška družba prejme plačilo za lizing le zaradi skupne vsote obrokov, ki jih plaša lizingojemalec, in zneskov, ki jih plaša druga družba iste skupine.(37)

73. Sodišče je nato štelo, da je ta praksa v nasprotju s ciljem člena 11A(1) Šeste direktive,(38) in sicer, da je obdavčeno vse, kar pomeni plačilo, ki je bilo ali bo prejeto od naročnika. Ker namreč dajanje vozil v najem v skladu s pogodbami o lizingu pomeni opravljanje storitev v smislu člena 6 Šeste direktive,(39) se za tako transakcijo navadno plaša DDV, katerega davčno osnovo je treba določiti v skladu s členom 11A(1) Šeste direktive. Tako je bil pričakovani rezultat pridobitev davčne ugodnosti, povezane z oprostitvijo storitev, prenesenih na družbo, ki je sopogodbena lizinške družbe, na podlagi člena 13B(a) in (d) Šeste direktive(40).(41)

74. V zadevi Part Service sta bili vprašanji za predhodno odločanje postavljeni z vidika zlorabe pravice, zato Sodišče ni podalo enoznažnega odgovora, ampak je predložitvenemu sodišču prepustilo presojo morebitnega cilja zlorabe. V postopku v glavni stvari družbi VWFS ni mogoče očitati zlorabe, saj je na podlagi prava Združenega kraljestva razdelitev pogodb o lizingu dovoljena, če že ne zahtevana. Vseeno pa velja, da analiza take prakse, ki jo je Sodišče opravilo v točki 57 sodbe Part Service,(42) popolnoma ustreza položaju v postopku v glavni stvari, s to izjemo, da tu ne gre za dva ponudnika in dve pogodbi, ampak eno samo pogodbo z enim samim ponudnikom, razdelitev pa se opravi šele v trenutku, ko lizingojemalec plaša obroke. Iz tega je toliko bolj očitno, da je razdelitev umetna.

75. Ugotovitve iz sodbe Part Service, kot izhajajo iz prejšnje točke, so po mojem mnenju v okoliščinah postopka v glavni stvari popolnoma aktualne. Dejstvo, da gre za prakso, ki je s pravom Združenega kraljestva dovoljena ali zahtevana, pri tej ugotovitvi ne spremeni ničesar. Sodišče namreč ne presoja, ali je neka praksa skladna z nacionalnim pravom države članice, ampak z določbami prava Unije. Če je torej štelo, da je razdelitev pogodbe o lizingu na več ločenih transakcij v nasprotju z načelom obdavčitve celotnega plačila, prejetega iz neke transakcije, ker prinaša prek oprostitve neupravičeno davčno ugodnost, se ta ugotovitev uporablja tako za zlorabe davčnih zavezancev kot za določbe notranjega prava, s katerimi je zahtevana taka razdelitev.

76. Naj sklenem ta del svojega razmišljanja: zdi se mi, da je že na podlagi zgornje analize sodne prakse o davčni obravnavi sestavljenih storitev – vključno s, konkretnije, pogodbami o lizingu – mogoče ugotoviti, da je razdelitev pogodb o lizingu v postopku v glavni stvari na transakcije dobave obdavčljivega blaga in na transakcije odobritve oproščenih kreditov, ki je dovoljena ali zahtevana z zakonodajo Združenega kraljestva, v nasprotju z določbami Direktive 2006/112, kot jih razlaga Sodišče.

77. Menim, da je tako obravnavanje takih pogodb v nasprotju tudi z namenom oprostitve kreditnih transakcij, določenim v členu 135(1)(b) Direktive 2006/112, in z načelom restriktivne razlage izjem.

Namen oprostitve kreditnih transakcij

78. Sistem DDV temelji na splošni obdavčitvi vsega blaga in storitev na vsaki stopnji proizvodnje in distribucije (ali opravljanja storitve). Vendar je DDV davek na potrošnjo, kar pomeni, da se ekonomsko breme davka nosi na tej stopnji. To breme se torej na vsaki stopnji gospodarskega cikla prenese na naslednjo stopnjo, vse do stopnje potrošnje. Zaradi mehanizma odbitka vstopnega davka akumulacija davčnega bremena bremeni zgolj vrednost, dodano na vsaki stopnji, davek pa za gospodarske subjekte ostaja nevtralen.

79. Vsaka oprostitvev to verigo pretrga ter s tem ovira pravilno delovanje mehanizma obdavčitve in povzroči izkrivljanje konkurence, ki je posledica kršitve nevtralnosti. Če je namreč neko blago ali storitev oproščena, vstopnega davka ni mogoče odšteti, ker ni izstopnega davka. Oproščeni subjekt je torej obravnavan kot potrošnik in sam nosi davčno breme. Zato je treba vse oprostitve na področju DDV razlagati ozko, se pravi tako, da se omejijo na minimum, ki je potreben z vidika njihovega cilja ali razlogov za njihovo uvedbo.(43)

80. Z uvodnimi izjavami Direktive 2006/112 niso pojasnjeni razlogi, ki so zakonodajalca Evropske unije privedli k oprostitvi finančnih storitev, zlasti storitev odobritve kreditov. Vendar tako oprostitvev poznajo v večini držav, ki so uvedle DDV. V strokovni literaturi se na splošno priznava, da je storitve, ki se nanašajo zgolj na finančne tokove, pretežno obdavčiti, ker je težko opredeliti davčno osnovo.(44)

81. V primeru pogodb o lizingu takih težav ni. V tej vrsti pogodb po eni strani obstaja dobro opredeljena storitev, ki jo pomeni dobava blaga, ki je predmet pogodbe, z opsijsko možnostjo pridobitve lastninske pravice na tem blagu, po drugi strani pa denarna protidajatev v obliki obrokov in morebitnih dodatnih plačil. Davčna osnova je torej lahko določljiva – sestavlja jo vsota plačil, ki jih lizingodajalec prejme od lizingojemalca. Dejstvo, da ta plačila krijejo različne stroške lizingodajalca – poleg stroškov nakupa predmeta pogodbe še stroške financiranja, režijske stroške ali stroške dodatnih storitev – pri tem niesar ne spremeni, saj vsi ti stroški nastanejo v zvezi s storitvijo dobave zadevnega blaga.

82. Opredelitev take pogodbe, čeprav le v enem delu, kot odobritve kredita torej presega potrebni okvir za oprostitvev iz člena 135(1)(b) Direktive 2006/112 in ne upravičuje cilja te oprostitve. Ta opredelitev torej krši načelo splošnosti obdavčitve iz člena 1(2), prvi pododstavek, te direktive. Sodišče je poleg tega enako razmišljalo v sodbi Velvet & Steel Immobilien, v kateri je štelo, da je namen oprostitvev finančnih transakcij, da se odpravijo težave, povezane z določitvijo davčne osnove in zneska DDV, ki se odbije, ter da se prepreči povečanje stroškov potrošniškega kredita. Nato je razsodilo, da „[k]er obdavčevanje prevzema obveznosti prenove nepremičnine ni taka težava, te transakcije ni treba oprostiti plačila [DDV]“. (45)

83. V zvezi s tem je treba dodati, da opredelitev neke transakcije kot storitve odobritve kredita v notranjem pravu države članice sama po sebi ne zadošča, da se transakciji odobri oprostitvev iz Direktive 2006/112. V skladu s sodno prakso Sodišča so namreč oprostitve, navedene v členu 135(1) Direktive 2006/112, samostojni pojmi prava Unije, katerih namen je izogniti se razlikam pri uporabi ureditve DDV v posameznih državah članicah.(46)

84. Menim, da torej člen 135(1)(b) Direktive 2006/112 ni zadostna podlaga, ki bi omogočala delno oprostitvev transakcij lizinga, kakršne so te v postopku v glavni stvari.

Sklep tega dela

85. Menim, da iz teh ugotovitev jasno izhaja, da se glede na različne določbe Direktive

2006/112, kakor jih razlaga Sodišče, transakcij lizinga, kakršne so te v postopku v glavni stvari, ne sme razdeliti na ločene transakcije dobave blaga in odobritve kredita. Delna oprostitve, ki izhaja iz te razdelitve, je v škodo izvajalcem teh storitev, saj jim odvzame pravico do odbitka vstopnega DDV za del njihovih stroškov, zmanjša davčne prihodke proračuna zadevne države članice in proračuna Unije ter lahko povzroči izkrivljanje konkurence, če se iste storitve v različnih državah članicah obravnavajo različno.(47)

86. Ne oporekam pravici zakonodajalca Združenega kraljestva, da iz razlogov varstva potrošnikov zahteva od ponudnikov lizinga, da lizingojemalcu ločeno navedejo zneske, ki se nanašajo na ceno nakupa vozil. Ta način navedbe cene pa ni odločilen in v skladu s sodno prakso, navedeno v točki 52 teh sklepnih predlogov, ne bi smel voditi do razdelitve teh storitev za namen obdavčitve z DDV.(48)

Končne ugotovitve

87. Menim, da je edini pravilni odgovor, ki ga je mogoče podati na vprašanja za predhodno odločanje v obravnavani zadevi, ta, da pomenijo pogodbe o lizingu, kot so te v postopku v glavni stvari, eno samo sestavljeno transakcijo, ki mora biti predmet obdavčitve, pri čemer imajo ponudniki pravico odbiti celoten vstopni DDV na blago in storitve, uporabljene za te storitve.

88. Seveda se bo lahko taka rešitev v celoti uporabljala v prihodnosti. Glede predhodnih položajev, vključno s sporom o glavni stvari, pa je problem bolj zapleten.

89. Po eni strani so bili ponudniki liziških storitev upravičeni do delne oprostitve svojih storitev, ker so bile te razdeljene na dve ločeni transakciji, od katerih je bila ena oproščena. Po drugi strani bi v običajnem poteku stvari morali biti upravičeni, ker je ta oprostitve v nasprotju s pravom Unije, do odbitka celotnega vstopnega DDV v zvezi s temi storitvami. Zato se postavlja vprašanje, ali morajo biti upravičeni do te pravice do odbitka kljub zadevni oprostitvi.

90. Napotke za odgovor na to vprašanje je mogoče najti v sodni praksi Unije. V skladu z njo kljub temu, da oprostitve, določena z nacionalno zakonodajo, ni v skladu z Direktivo 2006/112, člen 168 te direktive davčnemu zavezancu ne dopušča, da hkrati uporabi to oprostitve in uveljavlja pravico do odbitka.(49) Res je Sodišče tako razsodilo glede odbitka vstopnega DDV na blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporablja zgolj za oproščene transakcije. Vendar menim, da bi morala prevladati enaka rešitev tudi glede vstopnega DDV na blago in storitve, ki so – čeprav se delno uporabijo za obdavčljive transakcije – v celoti element cene oproščenih transakcij. Ista logika sistema DDV se namreč uporablja v obeh položajih, saj je odbitek vstopnih davkov povezan s pobiranjem izstopnih davkov.(50)

91. Alternativno bi lahko davčni zavezanci – ker so po mojem mnenju določbe Direktive 2006/112, zlasti njen člen 73, v skladu s katerimi je treba storitve lizinga šteti za enotne obdavčljive transakcije, dovolj natančne in brezpogojne, da se lahko davčni zavezanci nanje neposredno sklicujejo – zahtevali obdavčitev svojih liziških storitev v celoti, tako da bi lahko bili upravičeni do odbitka vstopnega davka.(51) Predložitveno sodišče mora preveriti, ali je v postopku v glavni stvari to dejansko mogoče.

Predlog

92. Glede na navedeno predlagam Sodišču, naj na vprašanja za predhodno odločanje, ki jih je postavilo Supreme Court of the United Kingdom (vrhovno sodišče Združenega kraljestva), odgovori:

Določbe Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na

dodano vrednost je treba razlagati tako, da pomenijo pogodbe o lizingu, kot so te v postopku v glavni stvari, eno samo sestavljeno transakcijo, ki mora biti predmet obdavčitve, pri čemer imajo ponudniki pravico odbiti celoten vstopni davek na dodano vrednost (DDV) na blago in storitve, uporabljene za te storitve.

Davčni zavezanci, ki so bili upravičeni do delne oprostitve teh transakcij v skladu z nacionalnim pravom, nimajo pravice do odbitka vstopnega DDV na blago in storitve, uporabljene za te transakcije, katerih strošek je vključen v ceno oproščenih transakcij. Predložitveno sodišče mora preveriti, ali lahko ti davčni zavezanci zahtevajo polno obdavčitev navedenih transakcij, da bi lahko bili upravičeni do pravice do odbitka.

1 Jezik izvirnika: francoščina.

2 Gre za pogodbe, ki so v različnih pravnih sistemih različno poimenovane („hire purchase“ v angleščini, „location-vente“ ali „crédit-bail“ v francoščini, pri čemer je v številnih sistemih, med drugim v nemškem in poljskem, uporabljen angleški izraz „leasing“), s katerimi specializirana podjetja kupujejo investicijsko blago na podlagi specifikacij svojih strank in ga tem dajejo v najem – sama pa obdržijo lastninsko pravico na tem blagu – v zameno za plačilo, izraženo tako, da se amortizira vrednost tega blaga in krijejo stroški financiranja. V pogodbah je najemnikom običajno priznana možnost nakupa najetega blaga, ki jo lahko izkoristijo ob koncu najema proti plačilu cene, ki ustreza domnevnemu preostanku vrednosti blaga.

3 UL 2006, L 347, str. 1.

4 Ti členi za obravnavano zadevo niso pomembni.

5 Ta cena v bistvu pomeni le vrednost vozila, vstopni DDV, ki se plača ob nakupu vozila, pa se v celoti odšteje od izstopnega davka na isto vozilo.

6 Ta vrednost je enaka nič, s to izjemo, da se za nekatera plačila, ki niso vključena v ceno vozila, kot so stroški predčasnega odplačila in nadomestilo za nakupno opcijo, šteje, da se nanašajo na obdavčljive transakcije.

7 Glej nazadnje sodbo z dne 13. oktobra 2016, M. in S. (C-303/15, EU:C:2016:771, točka 16 in navedena sodna praksa).

8 O namenu oprostitve finančnih transakcij glej točko 78 in naslednje teh sklepnih predlogov.

9 Glej nazadnje sodbo z dne 22. junija 2016, Gemeente Woerden (C-267/15, EU:C:2016:466, točke od 30 do 35 ter 40 in 41).

10 Glej nazadnje sodbo z dne 22. oktobra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, točke 27, 28 in 32).

11 Moj poudarek.

12 Razen dejavnosti, ki ne spadajo v sistem DDV, ker na primer niso odplačne.

13 Glej zlasti sodbi z dne 29. oktobra 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, točka 57 in navedena sodna praksa), ter z dne 22. oktobra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, točka 27).

14 Glej zlasti sodbi z dne 28. oktobra 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, točka 58 in navedena sodna praksa), ter z dne 22. oktobra 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, točka

28).

15 Za to je šlo v postopku v glavni stvari v zadevi, v kateri je bila izdana sodba z dne 22. junija 2016, Gemeente Woerden (C?267/15, EU:C:2016:466).

16 Glej to?ko 32 teh sklepnih predlogov.

17 Glej to?ki 32 in 33 teh sklepnih predlogov.

18 Glej sodbo z dne 25. februarja 1999, CPP (C?349/96, EU:C:1999:93, to?ka 29).

19 Glej zlasti sodbo z dne 8 decembra 2016, Stock '94 (C?208/15, EU:C:2016:936, to?ke 26, 27 in 29 ter navedena sodna praksa).

20 Glej zlasti sodbo z dne 2. decembra 2010, Everything Everywhere (C?276/09, EU:C:2010:730, to?ki 29 in 30 ter navedena sodna praksa).

21 Glej sodbe z dne 27. oktobra 2005, Levob Verzekeringen in OV Bank (C?41/04, EU:C:2005:649, to?ka 24); z dne 2. decembra 2010, Everything Everywhere (C?276/09, EU:C:2010:730, to?ka 30), in z dne 27. septembra 2012, Field Fisher Waterhouse (C?392/11, EU:C:2012:597, to?ka 25).

22 Glej zlasti sodbo z dne 8. decembra 2016, Stock '94 (C?208/15, EU:C:2016:936, to?ka 30).

23 Sodba z dne 27. septembra 2012, Field Fisher Waterhouse (C?392/11, EU:C:2012:597, to?ka 26).

24 Glej sodbo z dne 4. oktobra 2017, Mercedes-Benz Financial Services UK (C?164/16, EU:C:2017:734).

25 Sodba z dne 2. decembra 2010, Everything Everywhere (C?276/09, EU:C:2010:730, to?ka 31).

26 O posledicah, ki jih imajo oprostitve na nevtralnost DDV, glej to?ko 78 in naslednje teh sklepnih predlogov.

27 Sodba z dne 27. oktobra 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C?281/91, EU:C:1993:855, izrek).

28 Sodba z dne 27. oktobra 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C?281/91, EU:C:1993:855, to?ka 14), in sklepni predlogi generalnega pravobranilca F. G. Jacobsa v zadevi Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C?281/91, EU:C:1993:81, to?ki 10 in 11).

29 Vzemimo blago, ki brez davka stane 1000 EUR, DDV po stopnji 20 % in skupne stroške financiranja v višini 30 %. V primeru financiranja z ban?nim kreditom bomo imeli: ceno blaga z DDV 1200 EUR in stroške financiranja 360 EUR, skupaj 1560 EUR. V primeru lizinga: ceno blaga brez DDV, zvišano za stroške financiranja, torej 1300 EUR, in na to DDV 260 EUR, skupaj 1560 EUR. Prikazano shemati?no: $(a + ta) + s(a + ta) = (a + sa) + t(a + sa)$, pri ?emer so a = cena blaga brez davka, t = stopnja DDV in s = stroški financiranja. Navdih za ta izra?una sem dobil pri Pardon, J., *La TVA et les opérations bancaires*, Droit bancaire et financier, 2006, V, str. 274.

30 Sodba z dne 8. decembra 2016 (C?208/15, EU:C:2016:936).

31 Glej zlasti sodbo z dne 8. decembra 2016, Stock '94 (C?208/15, EU:C:2016:936, prva alineja

izreka).

32 To je jasen preobrat glede na točko 13 sodbe z dne 27. oktobra 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf (C-281/91, EU:C:1993:855), v skladu s katero je izraz „dajanje kreditov in posredovanje v zvezi z njimi“, uporabljen za opredelitev podrožja oprostitve, dovolj širok, da vključuje kredit, ki ga v obliki odloženega plačila odobri dobavitelj blaga. Glede na sodbo z dne 8. decembra 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936), bo treba tak kredit običajno šteti za pomožnega glede na dobavo blaga in torej ne bo mogel biti oproščen.

33 Sodba z dne 8. decembra 2016, Stock '94 (C-208/15, EU:C:2016:936, točke od 32 do 34).

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

35 Sodba z dne 21. februarja 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, točke od 8 do 17).

36 Sodba z dne 21. februarja 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, točke od 48 do 53).

37 Sodba z dne 21. februarja 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, točka 57).

38 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 (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), katere prenovitev je Direktiva 2006/112. Člen 11A(1) Šeste direktive je sedanji člen 73 Direktive 2006/112.

39 Zdaj členi od 24 do 29 Direktive 2006/112. Opozoriti je treba, da je mogoče nekatere pogodbe o lizingu opredeliti kot dobave blaga v smislu člena 14(2)(b) Direktive 2006/112, kar pa v ničemer ne vpliva na to, da jih je treba obdavčiti.

40 Zdaj člen 135(1)(a) in (b) Direktive 2006/112.

41 Sodba z dne 21. februarja 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108, točke od 59 do 61).

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

43 V zvezi z oprostitvijo iz člena 135(1)(d) Direktive 2006/112 glej sodbo z dne 26. maja 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, točka 34).

44 Glej med drugim Tait, A., *Value Added Tax. International Practice and Problems*, International Monetary Fund, Washington 1988, str. od 92 do 100. Glej tudi Parolini, A., *Exemptions in VAT Law – Recent Case Law of the CJEU*, v: Lang, M. (ur.), *CJEU – Recent Developments in Value Added Tax 2015*, Dunaj, 2016, str. 285, in Pardon, J., *La TVA et les opérations bancaires*, Droit bancaire et financier, 2006, V, str. 274.

45 Sodba z dne 19. aprila 2007, Velvet & Steel Immobilien (C-455/05, EU:C:2007:232, točka 24).

46 Sodba z dne 26. maja 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355, točka 33 in navedena sodna praksa).

47 V zvezi s tem na primer ugotavljam, da kot nam kaže zadeva, v kateri je bila izdana sodba z dne 19. septembra 2017, Komisija/Irska (dajatev za registracijo) (C-552/15, EU:C:2017:698), ponudniki storitev najema ali lizinga vozil s sedežem na Severnem Irskem neposredno konkurirajo

ponudnikom istih storitev s sedežem na Irskem.

48 Stranke so na obravnavi poudarile, da ta obveznost izhaja iz Direktive 2008/48/ES Evropskega parlamenta in Sveta z dne 23. aprila 2008 o potrošniških kreditnih pogodbah in razveljavitvi Direktive Sveta 87/102/EGS (UL 2008, L 133, str. 66, in popravki v UL 2009, L 207, str. 14; UL 2010, L 199, str. 40, in UL 2011, L 234, str. 46). Vendar se, prvi?, v skladu s ?lenom 2(2)(d) te direktive ta ne uporablja za „nakup s pridržanim lastništvom ali najemne pogodbe [pogodbe o lizingu], pri katerih obveznost nakupa predmeta pogodbe ni predvidena s pogodbo samo ali katero koli drugo lo?eno pogodbo“. Po informacijah, ki jih je vlada Združenega kraljestva posredovala v odgovor na pisno vprašanje Sodiš?a, v nobeni vrsti pogodb o lizingu, ki jih uporablja družba VWFS, nakup ni podan kot zahteva, ampak kot možnost. Drugi?, ?e je mogo?e zadevno obveznost izpeljati iz ?lena 10(2)(e) Direktive 2008/48, gre za obveznost informiranja lizingojemalca, ki ne more dolo?iti dav?ne obravnave storitve.

49 Sodba z dne 28. novembra 2013, MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778, to?ka 45).

50 Sodba z dne 28. novembra 2013, MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778, to?ka 43).

51 Sodba z dne 28. novembra 2013, MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778, to?ki 47 ter po analogiji 56, druga in tretja alineja).