



Zbirka odločb sodne prakse

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA
MICHALA BOBKA,
predstavljeni 7. septembra 2017¹

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. Čeprav 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 počitniških hišic. 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 nepremičninami. DDV je bil obračunan na kapitalizirano vrednost najema. Čez en mesec je bila navedena pogodba odpovedana, pritožniki pa so nepremičnine prodali tretjim osebam. V skladu z irskim pravom za navedeno prodajo ni bilo treba plačati DDV, saj ga je bilo treba

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.

obračunati le na prvo razpolaganje, to je na pogodbo o dolgoročnem najemu. Irski davčni organ je pozneje menil, da je bilo prvo razpolaganje – pogodba o dolgoročnem najemu – umeten konstrukt in zloraba pravic. Navedena najemna pogodba se za namene DDV zato ne bi smela upoštevati, DDV pa bi bilo treba obračunati na poznejšo prodajo tretjim osebam, kot če bi ta bila prvo razpolaganje. To bi pomenilo, da bi pritožniki plačali bistveno višji znesek DDV.

5. Zoper odločitev davčnega organa je bila vložena pritožba in zadeva je na koncu prišla pred Supreme Court of Ireland (vrhovno sodišče Irske). Supreme Court (vrhovno sodišče) je Sodišču predložilo osem vprašanj. S prvim in drugim vprašanjem se sprašuje, ali je načelo prava Unije glede prepovedi zlorabe pravic neposredno učinkovito ter ali prevlada nad načeloma pravne varnosti in legitimnih pričakovanj. Ob predpostavki, da načelo prepovedi zlorabe pravic neposredno učinkuje, se s četrtem in sedmim vprašanjem zahteva pojasnilo o pogojih njegove uporabe. Če 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 določbe 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 členom 2(1) Šeste direktive o DDV⁵ je predmet DDV „dobava blaga ali storitev, ki jo davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države za plačilo“.

7. Člen 4(3) določa:

„Države članice lahko štejejo za davčnega zavezanca tudi vsakogar, ki občasno opravi transakcijo v zvezi z dejavnostmi iz odstavka 2 in še posebej eno od naslednjih:

(a) dobavo objektov ali delov objektov in zemljišč, na katerih stojijo pred prvo uporabo; države članice lahko določijo pogoje uporabe tega kriterija za spremembe objektov in zemljišč, na katerih stojijo.

Države članice lahko namesto kriterija prve uporabe uporabljajo tudi drug kriterij, kot je obdobje od datuma dokončanja 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.

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).

[...]

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

- (a) določene pravice do deleža na nepremičninah;
- (b) stvarne pravice, ki dajejo imetniku pravico uporabnika nepremičnine;
- (c) deleži ali udeležbe, ki so enakovredni deležem, ki dajejo imetniku pravno ali dejansko lastninsko pravico ali pravico do posesti nepremičnine ali dela nepremičnine.“

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)

