

SKLEPNI PREDLOGI GENERALNEGA PRAVOBRANILCA  
JÁNA MAZÁKA,  
predstavljeni 30. septembra 2010<sup>1</sup>

**I – Uvod**

pridobitvi motornih vozil, ki se uporabljajo za čezmejni lizing znotraj Skupnosti.

1. Court of Session of Scotland (First Division, Inner House) (Združeno kraljestvo) je s sklepom z dne 10. julija 2009, ki je prispel na Sodišče 21. julija 2009, na podlagi člena 234 ES Sodišču predložilo vprašanja za predhodno odločanje glede razlage Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero<sup>2</sup> (v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2. Predlog izhaja iz postopka med Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (v nadaljevanju: Commissioners), organom Združenega kraljestva, pristojnim za pobiranje davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV) in drugih davkov, in družbo RBS Deutschland Holdings GmbH (v nadaljevanju: RBSD) glede odločitve Commissioners o zavrnitvi odbitka DDV, plačanega pri

3. Predložitveno sodišče želi z vprašanji, prvič, v bistvu ugotoviti, ali je treba člen 17(3) (a) Šeste direktive razlagati tako, da omogoča davčnim organom države članice, da ne dovolijo odbiti (vstopnega) DDV v zvezi z nabavo avtomobilov zaradi njihovega lizinga v okoliščinah, kot so podane v obravnavani zadevi in v okviru katerih (izstopni) DDV na transakcije avtomobilskega lizinga ni bil obračunan niti v eni niti v drugi zadevni državi članici.

4. Drugič, predložitveno sodišče prosi za smernice o tem, ali se sporne transakcije lahko opredelijo kot transakcije, ki pomenijo „zlorabo“, v smislu sodbe Sodišča v zadevi Halifax in drugi<sup>3</sup>.

1 – Jezik izvirnika: angleščina.

2 – UL L 145, str. 1; različica Šeste direktive, ki je upoštevana v obravnavani zadevi in na katero se sklicujem v teh sklepnih predlogih, izhaja iz sprememb, sprejetih z Direktivo Sveta 91/680/EGS z dne 16. decembra 1991 o dopolnitvi skupnega sistema davka na dodano vrednost in o spremembi Direktive 77/388/EGS zaradi odprave davčnih meja (UL L 376, str. 1) in Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL L 102, str. 18).

3 – Sodba z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax plc in drugi (C-255/02, Zodl., str. I-1609, v nadaljevanju: Halifax).

## II – Pravni okvir

### 6. Člen 6 Šeste direktive določa:

#### A – Šesta direktiva

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

5. Kolikor je za to zadevo upoštevno, člen 5 Šeste direktive določa:

[...]“

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

7. Člen 8(1) Šeste direktive določa:

[...]

„Za kraj dobave blaga se šteje:

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

[...]

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

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

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

[...]“

[...]“

8. Člen 9 Šeste direktive določa:

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

9. Kolikor je za to zadevo upoštevno, člen 17 Šeste direktive z naslovom „Nastanek in obseg pravice do odbitka“ določa:

„[...]“

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

- (a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec, ki je dolžan plačati davek na ozemlju države;

[...]

I - 13810

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

- (a) transakcije v zvezi z gospodarskimi dejavnostmi iz člena 4(2), opravljen[e] v drugi državi in bi davek bil odbiten, če bi bile opravljene na ozemlju države;

[...]“

B – *Upoštevno nacionalno pravo*

10. Člen 1(2) Priloge 4 k Value Added Tax Act 1994 (v nadaljevanju: zakon o DDV), ki vsebuje opredelitev pojma „dobava blaga“, določa:

„Če je posest blaga prenesena –

- (a) na podlagi pogodbe o prodaji blaga

ali

(b) na podlagi pogodb, v katerih je izrecno določeno, da bo tudi lastnina prenesena v nekem trenutku v prihodnosti (določeno ali določljivo v pogodbah, vendar v vsakem primeru najpozneje ob celotnem plačilu blaga) –

Bank of Scotland Group. V Združenem kraljestvu nima sedeža, vendar je tam registrirana za namene DDV kot davčni zavezanec, ki nima sedeža.

gre v obeh primerih za dobavo blaga.“

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

### **III – Dejansko stanje, postopek in predložena vprašanja**

12. Družba RBSD ima sedež v Nemčiji in izvaja dejavnost opravljanja bančnih in lizinskih storitev. Je članica skupine družb Royal

13. Družba Vinci plc (v nadaljevanju: Vinci), nepovezana družba, ustanovljena v skladu s pravom Združenega kraljestva, je bila januarja 2000 prek družbe Lombard North Central plc predstavljena družbi RBSD, da bi slednja za družbo Vinci opravljala storitve financiranja s pomočjo lizinga. Zato je družba RBSD 28. marca 2001 sklenila več pogodb z družbo Vinci Group.

14. Prvič, družba RBSD je od družbe Vinci Fleet Services (v nadaljevanju: VFS), ki je bila hčerinska družba družbe Vinci, kupila avtomobile v Združenem kraljestvu. Družba VFS je avtomobile pridobila pri trgovcih z avtomobili s sedežem v Združenem kraljestvu.

15. Drugič, družbi RBSD in VFS sta glede istih avtomobilov sklenili pogodbo o prodajni možnosti („Put Option Agreement“). V skladu s to pogodbo je družba VFS dala družbi RBSD možnost, da lahko od družbe VFS zahteva, naj odkupi avtomobile, ki so bili predmet pogodbe o lizingu med družbo RBSD in družbo znotraj skupine Vinci Group.

16. Tretjič, sklenjena je bila pogodba o lizingu za dve leti z možnostjo podaljšanja, imenovana „Krovna pogodba o lizingu“, v skladu s katero je družba RBSD delovala kot lizingodajalec in družba Vinci kot lizingojemalec

glede opreme, ki je bila v prilogah k tej pogodbi določena kot avtomobili. Ob izteku lizinga je bila družba Vinci dolžna plačati družbi RBSD celotno preostalo vrednost avtomobilov. Če pa bi družba RBSD prodala avtomobile tretjemu (kot sta stranki pričakovali), bi bila družba Vinci upravičena do razlike med prodajno ceno avtomobilov in njihovo preostalo vrednostjo oziroma bi jo bila dolžna plačati, odvisno od okoliščin.

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

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

19. Družba LL je nato vse do 15. decembra 2004 uveljavljala prodajno možnost pri družbi VFS v zvezi z avtomobili, ki so bili predmet pogodb o lizingu. Družba VFS je odkupila avtomobile za 663.158 GBP, družba LL pa ji je zaračunala izstopni davek v skupnem znesku 116.052 GBP, ki je bil nato plačan Commissioners.

20. Plačila obrokov lizinga, ki jih je prejela najprej družba RBSD in nato družba LL, niso bila predmet DDV v Združenem kraljestvu, ker so se v skladu z zakonodajo Združenega kraljestva zadevne transakcije obravnavale kot opravljanje storitev in so se šteje za opravljene v Nemčiji, to je v kraju, kjer je imel izvajalec storitev sedež dejavnosti. Ta plačila niso bila predmet DDV niti v Nemčiji, ker so se v skladu z nemško zakonodajo zadevne transakcije obravnavale kot dobava blaga in so se šteje za opravljene v Združenem kraljestvu, to je v kraju, kjer je bilo blago ob dobavi.

21. Zato na obroke lizinga DDV ni bil plačan v nobeni od držav članic. Kot je navedeno zgoraj,<sup>4</sup> je bil po tem, ko je družba LL uporabila prodajno možnost, DDV od prodaje avtomobilov vendarle odmerjen v Združenem kraljestvu.

22. Družba RBSD je pred nacionalnimi davčnimi organi zahtevala odbitek celotnega vstopnega DDV v višini 314.056 GBP, ki ji ga je ob nakupu avtomobilov zaračunala družba VFS.<sup>5</sup> Družba RBSD je med drugim navajala, da ji je s členom 17(3)(a) Šeste direktive dana pravica, da od nabave omenjenega blaga odbije vstopni DDV. Poleg tega v tem primeru

4 – Glej točko 19 zgoraj.

5 – Glej točko 14 zgoraj.

nista izpolnjena pogoja, zaradi katerih bi se lahko uporabilo teorijo zlorabe pravic, ker je šlo za transakcije lizinga med tremi neodvisnimi gospodarskimi subjekti, opravljene pod tržnimi pogoji.

23. Commissioners niso priznali družbi RBSD odbitka DDV, ki ga je zahtevala, in so zahtevali povračilo vstopnega davka, ki je bil knjižen v dobro družbe RBSD, z obrazložitvijo, v bistvu, da člen 17(3)(a) Šeste direktive ne omogoča odbitka vstopnega DDV, plačanega v zvezi z nabavami blaga, ki je bilo pozneje uporabljeno za transakcije, za katere izstopni DDV ni bil obračunan. Commissioners so poleg tega menili, da gre za zlorabo s strani družbe RBSD, ker naj bi bil bistven namen pravnega dogovora, ki ga je vzpostavila, pridobitev davčne ugodnosti, ki je v nasprotju z namenom Šeste direktive, in naj bi bili pogoji pogodbe o lizingu postavljeni tako, da bi ta družba lahko izkoristila različen prenos omenjene direktive v Združenem kraljestvu in Nemčiji.

24. Družba RBSD je zoper odločbo Commissioners vložila pravno sredstvo pri VAT and Duties Tribunal v Edinburgu. To je v odločbi z dne 24. julija 2007 odločilo, da se z načelom davčne nevtralnosti ne zahteva zavrnitve odbitka vstopnega davka le zato, ker ni ustrezne dolžnosti plačila izstopnega DDV. VAT and Duties Tribunal je tudi odločilo, da sporni dogovori ne pomenijo zlorabe.

25. Predložitveno sodišče mora odločiti o pritožbi, ki so jo Commissioners vložili zoper to odločbo.

26. Ker je Court of Session of Scotland sklenilo, da potrebuje smernice glede razlage člena 17(3) Šeste direktive in možne uporabe načela prepovedi zlorabe, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„V okoliščinah, kot so podane v tej zadevi, ko:

- (a) je nemška hčerinska družba banke iz Združenega kraljestva kupila v Združenem kraljestvu avtomobile zaradi lizinga teh avtomobilov za nepovezано družbo v Združenem kraljestvu in je za te nakupe plačala davek na dodano vrednost;
- (b) so bile v skladu z upoštevnim zakonodajo Združenega kraljestva dobave, ki se nanašajo na najem avtomobilov, obravnavane kot opravljanje storitev v Nemčiji, zato niso bile predmet davka na dodano vrednost v Združenem kraljestvu. Po nemškem pravu so bile te dobave obravnavane kot dobave blaga, opravljene v Združenem kraljestvu, zato niso bile predmet davka na dodano vrednost v Nemčiji. Tako na te dobave ni bil obračunan davek

na dodano vrednost v nobeni od teh držav članic;

izpolnjen prvi pogoj za zlorabo, kot je opisan v točki 74 sodbe Sodišča v zadevi [Halifax], če se med drugimi načeli upošteva načelo nevtralnosti obdavčitve?

(c) je banka iz Združenega kraljestva izbrala nemško hčerinsko družbo za lizingodajalca in določila trajanje pogodb o lizingu, da bi pridobila davčno ugodnost v smislu neobračunanega DDV na obroke lizinga:

1. Ali je treba člen 17(3)(a) Šeste direktive [...] razlagati tako, da omogoča davčnim organom Združenega kraljestva, da nemški hčerinski družbi ne dovolijo odbiti DDV, ki ga je v Združenem kraljestvu plačala pri nakupu teh avtomobilov?

2. Ali mora nacionalno sodišče pri odgovoru na prvo vprašanje razširiti svojo presojo tako, da upošteva možno uporabo načela prepovedi zlorabe?

3. Če je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen, ali bi bil odbitek vstopnega davka na nakup avtomobilov v nasprotju z namenom upoštevnihih določb Šeste direktive in bi bil tako

4. Če je odgovor na drugo vprašanje pritrdilen, ali bi moralo sodišče upoštevati, da je bistveni namen transakcij pridobiti davčno ugodnost – tako da je izpolnjen drugi pogoj za zlorabo, kot je opisan v točki 75 navedene sodbe Sodišča – če je pri poslovni transakciji med strankama, ki posljeta kot medsebojno neodvisna subjekta, izbira nemške hčerinske družbe glede lizinga za vozila za stranko iz Združenega kraljestva in določitev pogojev pogodbe o lizingu opravljena zato, da bi se pridobila davčna ugodnost v smislu neobračunanega izstopnega davka na obroke lizinga?“

#### IV – Pravna presoja

##### A – Uvodne ugotovitve

27. Štiri predložena vprašanja naj bi v bistvu omogočila odločitev o tem, ali bi na podlagi

Šeste direktive družba RBSD imela v okoliščinah obravnavane zadeve pravico do odbitka ali povračila DDV, ki ga je plačala pri nakupu avtomobilov, uporabljenih za njene transakcije lizinga, čeprav izstopni DDV na te transakcije zaradi različnega prenosa omenjene direktive v dveh državah članicah ni bil plačan v nobeni od njiju.

28. Ta vprašanja se lahko razporedijo v dve glavni vprašanji, ki ju bom obravnaval v tem vrstnem redu: kot prvo – vprašanje razlage člena 17(3)(a) Šeste direktive (prvo vprašanje) – in kot drugo – vprašanje vloge in obsega prepovedi zlorabe v okoliščinah obravnavane zadeve (drugo, tretje in četrto vprašanje).

29. V nasprotju s tem, kar bi lahko izhajalo iz besedila drugega vprašanja, gre za vsebinsko različni vprašanji, zato se morata obravnavati drugo za drugim in ne skupaj.

30. Zato se mora v prvem koraku preveriti, ali davčni zavezanec na podlagi upoštevni določb Šeste direktive, zlasti njenega člena 17(3)(a), načeloma lahko zahteva odbitek

vstopnega DDV pri vrsti transakcij, kot so obravnavane v postopku v glavni stvari.

31. Samo če bi se ugotovilo, da so bili pogoji za pridobitev pravice do zadevnega odbitka, določeni v zadevnih določbah Šeste direktive, vsaj formalno načeloma izpolnjeni, bo treba v drugem koraku obravnavati, ali je zadevni davčni zavezanec, v posebnih okoliščinah obravnavane zadeve, želel izkoristiti te določbe zaradi zlorabe ali goljufije, to je ali naj se zadevno ravnanje z vidika subjektivnih in objektivnih meril, ki jih je Sodišče v zvezi s tem oblikovalo v sodni praksi<sup>6</sup>, obravnava enako kot zloraba<sup>7</sup>.

32. Končno moram med uvodnimi ugotovitvami opozoriti, da vprašanja, predložena v obravnavani zadevi, očitno izhajajo iz domneve, prvič, da se izhodne dobave na podlagi zadevnih transakcij lizinga štejejo za opravljanje storitev v smislu člena 6(1) Šeste direktive, kar ima za posledico, drugič, da se Nemčija, kjer ima sedež družba RBSD kot

6 – Glej zlasti točko 72 spodaj.

7 – V tem smislu glej sodbo z dne 14. decembra 2000 v zadevi Emsland-Stärke (C-110/99, Recueil, str. I-11569, zlasti točka 46 v povezavi s točkama 51 in 52) in v opombi 3 navedeno sodbo Halifax, točke 68, 69 in 74.



izvajalka storitev, šteje za kraj opravljanja storitev v smislu člena 9(1) Šeste direktive.

izstopnega DDV niti v državi članici povračila niti v državi članici izstopne transakcije.

33. Ker navedena problematika v predloženih vprašanjih ni bila poudarjena in jo bo v končni presoji moralo ugotavljati predložitveno sodišče na podlagi dejanskega stanja zadeve,<sup>8</sup> bom predložena vprašanja presojal tudi pri domnevi, da gre v zadevnih okoliščinah za lizinske storitve, ki so bile opravljene v Nemčiji.

#### 1. Glavna stališča strank

35. Družba RBSD, danska in italijanska vlada, vlada Združenega kraljestva, Irska in Evropska komisija so v tem postopku predložile pisna stališča. Vse navedene stranke, razen danske vlade, in tudi nemška vlada so bile zastopane na obravnavi 17. junija 2010.

#### B – Prvo vprašanje

34. Predložitveno sodišče želi s prvim vprašanjem v bistvu izvedeti, ali je treba člen 17(3) (a) Šeste direktive razlagati tako, da država članica lahko zavrne davčnemu zavezancu odbitek ali povračilo vstopnega DDV, ki ga je plačal za avtomobile, kupljene v tej državi članici (v nadaljevanju: država članica povračila), če so bili ti avtomobili uporabljeni za transakcije lizinga, opravljene v drugi državi članici (v nadaljevanju: država članica izstopne transakcije), ki zaradi različnega izvajanja omenjene direktive niso bile predmet

36. Danska in italijanska vlada, vlada Združenega kraljestva in Irska menijo, da davčni zavezanec ob pravilni razlagi člena 17(3)(a) Šeste direktive v položaju, kot je v obravnavani zadevi, nima pravice do odbitka DDV in da bi se moralo na prvo predloženo vprašanje zato dogovoriti pritrnilno.

37. V skladu z njihovo obrazložitvijo, ki je na tem mestu ne bi natančneje ponovil, bi bilo to, da bi se davčnemu zavezancu dovolilo odbiti vstopni DDV glede transakcij, na podlagi katerih ni nastala pravica do ustreznega izstopnega DDV, v nasprotju z mehanizmom ureditve DDV in, še zlasti, z namenom pravice do odbitka, ki jo daje člen 17 Šeste direktive, to je zagotoviti popolno davčno nevtralnost.

<sup>8</sup> – V zvezi s tem glej sodbo z dne 15. decembra 2005 v zadevi Centralan Property (C-63/04, ZOdl., str. I-11087, točka 63).

V skladu z besedilom člena 17 in zahtevami načela davčne nevtralnosti, kot jih razlaga sodna praksa Sodišča, bi pravica do odbitka praviloma lahko nastala le na podlagi obdavčljivih transakcij. Zato bi v obravnavani zadevi družba RBSD lahko zahtevala odbitek DDV, plačanega ob nakupu avtomobilov le, če bi v Nemčiji dejansko obračunala DDV na transakcije lizinga.

transakcije, ki jih je opravila družba RBSD, kot opravljanje storitev, zato bi se morale obdavčiti v Nemčiji. Vendar pa se ne bi smelo niti zaradi nepravilne obravnave tega vprašanja v Nemčiji niti zaradi tega, ker izid te obravnave očitno ni bil ustrezen ter je bil v nasprotju s sistemom zakonodaje o DDV in z načelom davčne nevtralnosti, spregledati dejstva, da člen 17(3)(a) Šeste direktive zaradi svoje zgodovine nastajanja in besedila ne dopušča razlage, v skladu s katero bi davčni organi smeli zavrniti odbitek davka v okoliščinah, kot so obravnavane v tej zadevi.

38. Nemška vlada, ki sicer ni posebej odgovorila na prvo predloženo vprašanje, navaja, nasprotno navedbam Komisije, da ni nepravilno prenesla ali uporabila Šeste direktive, zlasti njenega člena 5(4)(b). Vendar se strinja, da bi morali imeti davčni organi Združenega kraljestva v obravnavani zadevi pravico zavrniti zadevni odbitek.

39. Nasprotno družba RBSD in Komisija navajata, da člen 17(3)(a) Šeste direktive ne daje pravice davčnim organom države članice, da zavrnejo odbitek v primeru, kot je obravnavani v tej zadevi. Na prvo predloženo vprašanje bi se zato moralo odgovoriti nikalno.

40. Natančneje, Komisija poudarja, da bi morali nemški davčni organi ob pravilni razlagi člena 5 Šeste direktive opredeliti lizinške

41. Družba RBSD se s stališčem Komisije strinja in poudarja, da bi imel davčni zavezanec pravico izkoristiti položaj, v katerem bi Nemčija dejansko nepravilno prenesla Šesto direktivo ali, v vsakem primeru, v katerem bi bil prenos te direktive različen v Združenem kraljestvu in Nemčiji, in da naj organi Združenega kraljestva ne bi imeli pravice zavrniti odbitka davka na podlagi tega, da približevanje zakonodaj o DDV v Evropski uniji še ni končano. Po njenem mnenju načelo davčne nevtralnosti ni absolutno in ne zahteva nujno dejanskega plačila izstopnega davka kot pogoja za odbitek vstopnega davka.

## 2. Presoja

42. V skladu s členom 17(3)(a) Šeste direktive ima vsaka oseba, ki je zavezanec za DDV v smislu člena 4(1) te direktive, pravico do odbitka ali povračila DDV, če se blago in storitve, za katere je bil plačan vstopni DDV, uporabijo v povezavi z gospodarskimi dejavnostmi, kot so navedene v členu 4(2), opravljenimi v drugi državi, ki bi bile upravičene do odbitka davka, če bi bile opravljene na ozemlju države članice.<sup>9</sup>

43. Zato bi se moralo poudariti – kot jasno izhaja iz besedila te določbe –, da se mora obstoj pravice do odbitka vstopnega DDV, plačanega za dobave oziroma storitve, ki se uporabijo za transakcije, opravljene v drugi državi članici, ugotoviti s sklicevanjem na državo članico zadevnih vstopnih transakcij in ne drugo državo članico, v kateri so izvedene izstopne transakcije.

44. Pravica do odbitka vstopnega DDV v zvezi s tujimi izstopnimi transakcijami je torej na podlagi člena 17(3)(a) Šeste direktive odvisna od tega, ali bi ta pravica do odbitka obstajala,

če bi se enakovrstne izstopne transakcije opravile v državi članici povračila.<sup>10</sup>

45. Ni sporno, da bi se morale zadevne lizinske transakcije obravnavati kot gospodarska dejavnost, na podlagi katere v Združenem kraljestvu nastane zadevna pravica do odbitka vstopnega DDV, če bi se opravljale na njegovem ozemlju.

46. Po mojem mnenju je člen 17(3)(a) Šeste direktive zato v okoliščinah obravnavane zadeve podlaga za pravico do odbitka vstopnega DDV.

47. Vendar pa problemi, ki so v zvezi s tem poudarjeni v predloženih vprašanjih, očitno izhajajo iz dejstva, ki mu nihče ne nasprotuje, da zadevne lizinske transakcije niso bile predmet izstopnega DDV v Nemčiji, na ozemlju katere se šteje, da so bile izvedene, zaradi česar v obravnavani zadevi izvajalec storitev, ki zahteva odbitek, dejansko sploh ni plačal izstopnega DDV.

48. Glede na navedeno v tem postopku za sprejetje predhodne odločbe ni mogoče odločiti, ali je, kot zatrjuje Komisija, razlika

<sup>9</sup> – Glej sodbo z dne 2. julija 2009 v zadevi EGN (C-377/08, ZOdl., str. I-5685, točka 23).

<sup>10</sup> – Glej v zvezi s tem v opombi 9 navedeno sodbo EGN, točka 34; glej tudi sklepne predloge generalne pravobranilke Kokott, predstavljene 7. septembra 2006 v zadevi VDP Dental Laboratory (sodba z dne 14. decembra 2006, C-401/05, ZOdl., str. I-12121, točka 32).

v določitvi kraja obdavčenja zadevnega opravljanja liziških storitev dejansko nastala zato, ker je Nemčija nepravilno prenesla ali napačno uporabila Šesto direktivo, zlasti njen člen 5 glede opredelitve dobave blaga, ali zato, kot bi lahko bilo v tem primeru, ker so davčni organi Združenega kraljestva napačno uporabili omenjeno direktivo. Zadostuje ugotovitev, da je različna uporaba Šeste direktive vzrok za nastanek obravnavane zadeve.

49. Kot je nemška vlada pravilno navedla, je problem neskladja, ki naj bi se ga prizadevalo rešiti v obravnavani zadevi, vsekakor splošnejša tema v okviru transakcij znotraj Skupnosti in ni omejen na zadevo, v kateri država članica dejansko napačno uporabi Šesto direktivo. Poleg take zadeve se lahko pojavi tudi primer, v katerem ena država članica določen posel obravnava kot predmet DDV, pri čemer isti posel v drugi državi članici ne bo obdavčen z DDV.

50. Do opisanega pride zato, ker s Šesto direktivo in z direktivami pred njo ni bila predvidena popolna uskladitev vseh vidikov obdavčitve z DDV in ker tako vzpostavljen skupnostni sistem DDV izrecno dovoljuje državam članicam določeno diskrecijsko pravico glede nekaterih vprašanj o izvajanju omenjene direktive, na primer s tem, da predvideva nekatere možnosti za obdavčitev

z DDV, ki jih države članice lahko izkoristijo.<sup>11</sup> Take možnosti so na primer predvidene v členu 13(C) in členu 28(3) Šeste direktive v zvezi z davčnimi oprostitevami.<sup>12</sup>

51. Glede na navedeno se postavlja vprašanje, ali če se izstopna transakcija obravnava kot neobdavčena v državi članici, v kateri je izvedena, vseeno lahko nastane pravica do odbitka na podlagi člena 17(3)(a) Šeste direktive, čeprav ni izstopnega davka?

52. V zvezi s tem se mora po eni strani upoštevati, da je v skladu s sistemom odbitka, ki je vzpostavljen s Šesto direktivo, in z načelom davčne nevtralnosti, na katerem ta sistem temelji, pravica do odbitka vstopnega davka praviloma povezana s pobiranjem izstopnega davka.<sup>13</sup>

53. Natančneje, Sodišče je večkrat v tem okviru navedlo, da je namen pravice do odbitka, ki je določena v členu 17(2) navedene

11 – V zvezi s tem glej sodbe z dne 7. decembra 2006 v zadevi Eurodental (C-240/05, ZOdl., str. I-11479, točka 51); z dne 5. decembra 1989 v zadevi ORO Amsterdam Beheer in Concerto (C-165/88, Recueil, str. I-4081, točka 21); z dne 14. septembra 2006 v zadevi Wollny (C-72/05, ZOdl., str. I-8297, točka 28) in z dne 29. aprila 2004 v združenih zadevah Gemeente Leusden in Holin Groep (C-487/01 in C-7/02, Recueil, str. I-5337, točka 48).

12 – Glej v tem smislu na primer sodbo z dne 26. septembra 1996 v zadevi Debouche (C-302/93, Recueil, str. I-4495, točka 3).

13 – Glej v zvezi s tem na primer v opombi 11 navedeno sodbo Wollny, točka 20, in sodbo z dne 30. marca 2006 v zadevi Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, ZOdl., str. I-3039, točka 24).

direktive ter se nanaša na vstopni davek na blago in storitve, ki jih davčni zavezanec uporabi za obdavčene transakcije, da se gospodarskega subjekta v celoti razbremeni bremena DDV, ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal v okviru vseh svojih gospodarskih dejavnosti. S skupnim sistemom DDV je tako zagotovljena nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh gospodarskih dejavnosti, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV.<sup>14</sup>

54. Poleg tega sta v skladu z ustaljeno sodno prakso načelo davčne nevtralnosti in zlasti pravica do odbitka kot sestavni del mehanizma DDV temeljni načeli skupnega sistema DDV, ki je vzpostavljen z zadevno zakonodajo Evropske unije.<sup>15</sup>

55. Zato je res, kot je navedla večina strank obravnavanega postopka, da je dovolitev odbitka vstopnega davka na podlagi člena 17(3)(a) Šeste direktive, ne da bi bil plačan ustrezní izstopni davek, na prvi pogled v nasprotju s sistemom DDV, ki je vzpostavljen s Šesto direktivo, zlasti s sistemom odbitka in

z načelom davčne nevtralnosti, na katerem ta sistem temelji.

56. Po drugi strani je treba priznati, kot je poudarila družba RBSD, da so s Šesto direktivo v členu 17(3), katerega del je določba, ki se presoja, izrecno predvidene izjeme od pravila, da pravica do odbitka vstopnega DDV lahko nastane le na podlagi obdavčljivih transakcij. Tako je s členom 17(3)(b) in (c) predviden odbitek DDV za blago ali storitve, ki se uporabljajo za namene oproščenih transakcij.<sup>16</sup>

57. S Šesto direktivo so torej omogočena nekatera odstopanja od splošnega mehanizma sistema odbitka in načela davčne nevtralnosti, ki naj bi ga zagotavljal ta sistem, in njune omejitve.<sup>17</sup>

58. Glede na navedeno se mi zdi, da, kot prvo, člena 17(3)(a) Šeste direktive ni mogoče razlagati tako, da je pravica do odbitka odvisna od tega, ali na podlagi izstopne transakcije dejansko nastane obveznost plačila DDV v državi članici, kjer je bila transakcija opravljena, ne da bi se s tem razvrednotil cilj določbe, ker bi bila taka razlaga v nasprotju

14 – Glej med drugim sodbe z dne 29. oktobra 2009 v zadevi NCC Construction Danmark (C-174/08, ZOdl., str. I-10567, točka 27); z dne 8. februarja 2007 v zadevi Investrand (C-435/0, ZOdl., str. I-1315, točka 22) in z dne 22. februarja 2001 v zadevi Abbey National (C-408/98, Recueil, str. I-1361, točka 24).

15 – Glej sodbi z dne 10. julija 2008 v zadevi Sosnowska (C-25/07, ZOdl., str. I-5129, točki 14 in 15) in z dne 23. aprila 2009 v zadevi PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, ZOdl., str. I-3459, točka 15).

16 – Glej v zvezi s tem na primer sodbo z dne 6. aprila 1995 v zadevi BLP (C-4/94, Recueil, str. I-983, točki 22 in 23) in v opombi 11 navedeno sodbo Eurodental, točke od 33 do 36.

17 – Glej v zvezi s tem tudi v opombi 15 sodbo PARAT Automotive Cabrio, točka 18.

z njenim jasnim besedilom, v skladu s katerim je odbitek odvisen od upravičenosti do odbitka v državi članici povračila.

59. Kot drugo, po mojem mnenju je v tem pravilu, ki določa pravico do odbitka s sklicevanjem na domnevno davčno obravnavo (v državi članici povračila) in ne s sklicevanjem na dejansko davčno obravnavo izstopne transakcije (v državi članici, kjer je bila transakcija izvedena), zajeto, da primeri, kot je obravnavani – če sistem DDV, vzpostavljen na podlagi Šeste direktive, še vedno dovoljuje nekatere razlike v obdavčenju med državami članicami –, lahko nastanejo, kadar se s členom 17(3)(a) Šeste direktive daje pravica do odbitka, čeprav izstopni DDV glede zadevne transakcije dejansko ni bil plačan.

60. Z drugimi besedami, zakonodajalec Skupnosti je s sprejetjem navedene določbe sprejel tveganje, da je ta določba – če je s členom 17(3)(a) Šeste direktive v teh posebnih okoliščinah dovoljen odbitek vstopnega DDV, kadar ni izstopnega DDV – izjema od sistema odbitka, kot je predviden zlasti v členu 17(2) Šeste direktive, in zato tudi od načela davčne nevtralnosti.

61. Zato se v bistvu strinjam s Komisijo, da bi zakonodajalec moral odpraviti zadevni pravni položaj, ki je gotovo anomalija ali izjema v skupnostnem sistemu DDV, kot je poudarjeno zgoraj. Ker je pri sedanjem stanju usklajevanja sistema DDV izjema, ki dopušča odbitek, zajeta v sedanjem členu 17(3)(a) Šeste direktive, je le s sklicevanjem na običajen mehanizem sistema odbitka, vzpostavljenega z omenjeno direktivo, in načelo davčne nevtralnosti ni mogoče razglasiti za neupoštevno.<sup>18</sup>

62. Končno, strinjam se s Komisijo, da s sodbo Debouche ni mogoče dokončno potrditi razlage, ki jo predlagajo vlade, ki so v tem postopku predložile stališča, in je nasprotna razlagi, ki jo predlagam v teh sklepnih predlogih, ker v sodbi Debouche – razen več razlik v dejanskem stanju med obema primeroma, kot je ta, ki se nanaša na neobstoje potrdila, s katerim se ugotavlja lastnost davčnega zavezanca – ni sklicevanja na člen 17(3)(a) Šeste direktive, zaradi česar se referenčna točka za presojo pravice do odbitka premakne na državo članico povračila, kar vodi naravnost do

18 – Glej v tem smislu tudi sklepne predloge generalnega pravobranilca Bota, predstavljene 18. junija 2009 v zadevi NCC Construction Danmark (v opombi 14 navedena sodba, točka 86): „[Pravica do odbitka] nima nadzakonske vrednosti. [...] Na podlagi načela nevtralnosti in pravice do odbitka torej ni mogoče črtati določbe nacionalnega prava, s katero je prenesena določba o odstopanju od Šeste direktive, niti ni mogoče take določbe razglasiti za neupoštevno.“

pravnega položaja, ki je sporen v obravnavani zadevi.<sup>19</sup>

63. Glede na zgoraj navedeno predlagam, naj se na prvo predloženo vprašanje odgovori, da člen 17(3)(a) Šeste direktive ne daje pravice davčnim organom države članice, da zavrnejo davčnemu zavezancu odbitek vstopnega DDV, ki ga je plačal za blago, ki ga je uporabil za opravljanje lizinskih storitev, opravljenih v drugi državi članici, le zato, ker na podlagi tega opravljanja storitev ni nastala obveznost plačila izstopnega DDV v zadnjenavedeni državi.

#### *C – Drugo, tretje in četrto vprašanje*

64. Predložitveno sodišče želi z drugim, s tretjim in četrtem vprašanjem, ki jih je primerno presojati skupaj, v bistvu ugotoviti, ali se pravica do odbitka davka v okoliščinah, kot so podane v obravnavani zadevi, lahko zavrne davčnemu zavezancu na podlagi načela prepovedi zlorabe, kot ga je Sodišče določilo v sodbi Halifax.<sup>20</sup>

19 – V opombi 12 navedena sodba Debouche, zlasti točke od 12 do 17.

20 – Navedena v opombi 3.

#### 1. Glavna stališča strank

65. Ker je večina vlad, ki so predložile stališča, v odgovoru na prvo predloženo vprašanje zatrjevala, da davčni zavezanec v položaju, v kakršnem je družba RBSD, na podlagi člena 17(3)(a) Šeste direktive nima pravice do odbitka DDV, menijo, da obravnavanega primera ni treba presojati z vidika načela prepovedi zlorabe.

66. Če Sodišče ne bi sledilo razlagi, ki jo predlagajo, danska, nemška in italijanska vlada, vlada Združenega kraljestva in Irska vseeno enotno navajajo, da bi se v obravnavani zadevi lahko uporabilo načelo prepovedi zlorabe. V bistvu se strinjajo, da bi se s transakcijami zato, ker so bile umetne in je bil njihov namen pridobiti davčno ugodnost, lahko kršilo omenjeno načelo, pri čemer naj bi bilo predložitveno sodišče – kot so nekatere od navedenih vlad opozorile – dolžno pri končni presoji ugotoviti, ali so dejansko izpolnjeni vsi pogoji za „zlorabo“, kot jih je določilo Sodišče v sodbi Halifax.<sup>21</sup>

67. Komisija zagovarja stališče, da če se med strankami, ki poslujejo kot medsebojno neodvisni subjekti, izvajajo pristne poslovne transakcije, okoliščin, v okviru katerih je storitve opravljala družba, ki ima sedež v drugi

21 – Navedena v opombi 3.

državi članici, in v okviru katerih so pogoji pogodbe postavljeni tako, da bi se lahko izkoristila ugodna razlaga zakonodaje Skupnosti o DDV s strani davčnih organov države članice, ni mogoče obravnavati kot zlorabe prava. Opozarja, da bi, če bi nacionalno sodišče ugotovilo, da družba RBSD resnično opravlja zadevne storitve iz dejanskega sedeža v Nemčiji, šlo za opravljanje pristnih gospodarskih dejavnosti in bi bilo zato težko sklepati, da je bil bistveni namen transakcij pridobiti davčno ugodnost.

68. Družba RBSD, v bistvu podobno stališču, ki ga zagovarja Komisija, navaja, da predložitenemu sodišču ni treba presojeti, ali se lahko uporabi načelo prepovedi zlorabe. Zanika, da bi bile zadevne transakcije umetne, in poudarja, da so bile opravljene v okviru normalnih komercialnih transakcij in ne le zaradi zlorablajoče pridobitve davčnih ugodnosti. Bistveni namen teh transakcij je bil lizing avtomobilov zaradi pridobitve dobička in ne le pridobiti davčno ugodnost.

## 2. Presoja

69. Najprej, treba je opozoriti, zlasti v zvezi z drugim predloženim vprašanjem, da mora – če je treba – nacionalno sodišče upoštevati

načelo prepovedi zlorabe pri razsodbi v obravnavani zadevi, ker se to načelo uporablja na področju DDV in pri tem nasprotuje pravici davčnega zavezanca do odbitka plačanega vstopnega davka, kadar transakcije, iz katerih izhaja ta pravica, pomenijo zlorabo.<sup>22</sup>

70. Naslednje, spomniti je treba, da je načelo prepovedi zlorabe pravic v skladu z ustaljeno sodno prakso zlasti na področju DDV usmerjeno k temu, da zakonodaje Skupnosti ne bi bilo mogoče razširiti tako, da bi zajemala zlorabe gospodarskih subjektov, to je transakcije, ki se ne izvedejo v okviru normalnih komercialnih transakcij, ampak samo zato, da se z zlorabo pridobijo ugodnosti, predvidene s pravom Skupnosti.<sup>23</sup>

71. Namen in posledica tega načela sta torej prepoved nastanka popolnoma umetnih konstrukcij brez gospodarske realnosti, izvršenih samo zaradi pridobitve davčne ugodnosti.<sup>24</sup>

22 – Glej v zvezi s tem v opombi 3 navedeno sodbo Halifax, točka 70, in sodbo z dne 21. februarja 2006 v zadevi University of Huddersfield (C-223/03, ZOdl., str. I-1751, točka 52).

23 – Glej sodbo z dne 22. maja 2008 v zadevi Ampliscientifica in Amplifin (C-162/07, ZOdl., str. I-4019, točka 27) in v opombi 3 navedeno sodbo Halifax, točki 69 in 70.

24 – Glej v zvezi s tem v opombi 23 navedeno sodbo Ampliscientifica in Amplifin, točka 28, in sodbo z dne 12. septembra 2006 v zadevi Cadbury Schweppes in Cadbury Schweppes Overseas (C-196/04, ZOdl., str. I-7995, točka 55).



72. Merila, ki se upoštevajo za ugotovitev zlorabe na področju DDV in za odstop, od katerih v obravnavani zadevi ni razloga, je Sodišče opredelilo v sodbi Halifax, in sicer:<sup>25</sup>

- rezultat zadevnih transakcij je pridobitev davčne ugodnosti, katere dodelitev bi nasprotovala cilju, ki mu sledijo zadevne določbe Šeste direktive, čeprav so bili pogoji, predvideni s temi določbami in z nacionalno zakonodajo, ki prenaša to direktivo, formalno izpolnjeni;
- iz več objektivnih dejavnikov mora biti razvidno, da je bistveni cilj zadevnih transakcij pridobitev davčne ugodnosti.

73. Glede tega je v zvezi z besedilom tretjega in četrtega predloženega vprašanja pomembno opozoriti, da je v skladu z razdelitvijo nalog, določeno v členu 234 ES (zdaj člen 267 PDEU), nacionalno sodišče pristojno, da ta merila uporabi v posameznih okoliščinah primera, ki ga obravnava, in preveri, ali so v sporu podani elementi zlorabe.<sup>26</sup>

74. Ob upoštevanju posebnih lastnosti zadeve, ki se obravnava, bi spodnja obrazložitev lahko podala nacionalnemu sodišču dodatne smernice glede uporabe zgoraj navedenih meril.<sup>27</sup>

75. Glede prvega merila, ki je predmet tretjega predloženega vprašanja, dejstvo, da se dovolitev odbitka vstopnega davka v tej zadevi zdi načeloma v nasprotju s cilji Šeste direktive in zlasti z načelom davčne nevtralnosti, po mojem mnenju samo po sebi ne omogoča ugotovitve, da je ta odbitek v nasprotju z namenom člena 17(3)(a) Šeste direktive, če ta določba, kot sem poudaril zgoraj,<sup>28</sup> zaradi besedila, v katerem je bila sprejeta, vsebuje odstopanja od sistema DDV, kot ga določa omenjena direktiva, zlasti sistem odbitka in načelo davčne nevtralnosti.

76. Z drugimi besedami, če davčni zavezanec uporabi „anomalijo“ oziroma neskladnost v sistemu DDV, kot je sporna v tej zadevi, ki je posledica samega sistema ali, natančneje, razlik pri izvajanju tega sistema v zadevnih državah članicah, vsaka „uporaba“ te možnosti

25 – Glej v opombi 3 navedeno sodbo Halifax, točki 74 in 75; glej tudi sodbo z dne 21. februarja 2008 v zadevi Part Service (C-425/06, ZOdl., str. I-897, točki 42 in 58).

26 – Glej v zvezi s tem sodbi Halifax, navedena v opombi 3, točka 76, in Part Service, navedena v opombi 25, točka 63.

27 – Glej sodbi Halifax, navedena v opombi 3, točka 77, in Part Service, navedena v opombi 25, točka 56.

28 – Glej točke od 58 do 60 zgoraj.

s strani davčnega zavezanca ne more samodejno pomeniti „zlorabe“.

77. Naslednje, glede drugega merila, na katero se nanaša četrto predloženo vprašanje, mora nacionalno sodišče pri presoji, ki jo je dolžno opraviti, upoštevati, prvič – kot je Sodišče večkrat odločilo –, da lahko izbira davčnega zavezanca med oproščenimi transakcijami in obdavčljivimi transakcijami temelji na vrsti dejavnikov, zlasti na upoštevanju davčnega značaja v povezavi z objektivnim sistemom DDV. Kadar davčni zavezanec izbira med dvema transakcijama, mu Šesta direktiva ne nalaga, naj izbere tisto, ki zajema plačilo višjega zneska DDV. Nasprotno, davčni zavezanec ima pravico izbrati strukturo svoje dejavnosti tako, da omeji svoj davčni dolg.<sup>29</sup>

78. Po mojem mnenju iz navedenega izhaja, da v obravnavani zadevi to, da je bila za izvedbo transakcije izbrana tuja hčerinska družba in ne izvajalec storitev v zadevni državi in je zato nastala davčna ugodnost, samo po sebi ne omogoča ugotovitve, da je bil bistveni namen zadevnih liziških transakcij le pridobiti davčno ugodnost.

79. Pri presoji, ali je bil bistveni namen zadevnih transakcij pridobiti davčno ugodnost, bi nacionalno sodišče lahko upoštevalo, ali so dogovori za izvedbo zadevnih liziških storitev očitno popolnoma umetni, ker jih ni mogoče utemeljiti z drugim kot le s preprosto pridobitvijo davčnih ugodnosti, kakršni so drugi gospodarski cilji, ki se nanašajo na primer na trženje, organizacijo in stroškovno učinkovitost. Pri presoji, ali so sporne transakcije umetne, bi nacionalno sodišče lahko poleg tega upoštevalo pravne, gospodarske in/ali osebne povezave med zadevnimi gospodarskimi subjekti.<sup>30</sup>

80. Glede na zgoraj navedeno zato predlagam, naj se na drugo, tretje in četrto vprašanje odgovori, da je nacionalno sodišče pristojno, da v skladu z merili, ki jih je Sodišče oblikovalo v sodbi Halifax,<sup>31</sup> in navedbami, ki sem jih v zvezi s tem podal zgoraj, odloči, ali se za uporabo člena 17(3)(a) Šeste direktive transakcije, kot so obravnavane v postopku v glavni stvari, lahko obravnavajo, kot da pomenijo zlorabo na podlagi Šeste direktive, zaradi česar bi nacionalni davčni organi lahko zavrnil davčnemu zavezancu odbitek vstopnega DDV, ki ga je plačal v zvezi s temi transakcijami.

29 – Glej v zvezi s tem sodbo Halifax, navedena v opombi 3, točka 73; BLP, navedena v opombi 16, točka 26, in Part Service, navedena v opombi 25, točka 47.

30 – Glej v tem smislu sodbo Halifax, navedena v opombi 3, točki 75 in 81, in Part Service, navedena v opombi 25, točka 62.

31 – Navedena v opombi 3.

## V – Predlog

81. Zato predlagam, naj Sodišče na predložena vprašanja odgovori:

1. Člen 17(3)(a) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero ne daje pravice davčnim organom države članice, da zavrnejo davčnemu zavezancu odbitek vstopnega davka na dodano vrednost, ki ga je plačal za blago, ki ga je uporabil za opravljanje lizinskih storitev, opravljenih v drugi državi članici, le zato, ker na podlagi tega opravljanja storitev ni nastala obveznost plačila izstopnega davka na dodano vrednost v zadnjenavedeni državi.
2. Nacionalno sodišče je pristojno, da v skladu z merili, ki jih je Sodišče oblikovalo v sodbi z dne 21. februarja 2006 v zadevi Halifax in drugi (C-255/02, ZOdl., str. I-1609), odloči, ali se za uporabo člena 17(3)(a) Šeste direktive transakcije, kot so obravnavane v postopku v glavni stvari, lahko obravnavajo, kot da pomenijo zlorabo na podlagi Šeste direktive, zaradi česar bi nacionalni davčni organi lahko zavrnil davčnemu zavezancu odbitek vstopnega DDV, ki ga je plačal v zvezi s temi transakcijami.

V zvezi s tem sicer dovolitev odbitka vstopnega davka v položaju, kot je podan v obravnavani zadevi – v katerem izstopni davek ni bil plačan –, načeloma ni v skladu s sistemom odbitka, ki je vzpostavljen s Šesto direktivo, in zlasti z načelom davčne nevtralnosti, kar pa samo po sebi ne omogoča ugotovitve, da je ta odbitek v nasprotju z namenom člena 17(3)(a) Šeste direktive. To, da je bila za izvedbo transakcije izbrana tuja hčerinska družba in ne izvajalec storitev v zadevni državi in je zato nastala davčna ugodnost, samo po sebi ne omogoča ugotovitve, da je bil bistveni namen zadevnih lizinskih transakcij le pridobiti davčno ugodnost.