

Sprawa C-425/06

Ministero dell'Economia e delle Finanze, dawniej Ministero delle Finanze,
przeciwko

Part Service Srl, spółka w likwidacji, dawniej Italservice Srl

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Corte suprema di cassazione)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 11 cz. 1 ust. 1 lit. a) oraz art. 13 cz. 1 lit. a) i d) – Leasing – Sztuczny podział świadczenia na kilka elementów – Skutki – Zmniejszenie podstawy opodatkowania – Zwolnienia – Praktyki stanowiące nadużycie – Przesłanki

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Szósta dyrektywa – Czynności będące praktykami stanowiącymi nadużycie*

(dyrektywa Rady 77/388)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Szósta dyrektywa – Czynności będące praktykami stanowiącymi nadużycie*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 11 cz. 1 ust. 1, art. 13 cz. 1 lit. a), d))

1. Szósta dyrektywa 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych należy interpretować w ten sposób, że można stwierdzić istnienie praktyk stanowiących nadużycie, gdy uzyskanie korzyści podatkowej stanowi zasadniczy cel danej lub danych czynności.

(por. pkt 45; pkt 1 sentencji)

2. Do sądu krajowego należy ustalenie, czy w celu zastosowania podatku od wartości dodanej mogą być uważane za praktyki stanowiące nadużycie w świetle szóstej dyrektywy w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych czynności leasingu wykazujące następujące cechy:

- dwie spółki uczestniczące w czynności leasingu stanowią część tej samej grupy;
- świadczenie spółki leasingowej podlega rozdzieleniu, charakterystyczny element finansowania jest powierzony innej spółce w celu podziału na świadczenie kredytu, ubezpieczenia i pośrednictwa;
- świadczenie spółki leasingowej jest więc ograniczone do świadczenia polegającego na oddaniu pojazdu w najem;

- raty płacone przez klienta sumują się do kwoty niewiele wyższej od kosztu nabycia rzeczy;
- świadczenie to, oceniane samodzielnie, wydaje się zatem pozbawione rentowności ekonomicznej, w wyniku czego zdolność konkurencyjna przedsiębiorstwa nie może być zapewniona jedynie poprzez umowy zawarte z klientami;
- za czynność leasingu spółka leasingowa otrzymuje wynagrodzenie jedynie dzięki skumulowanej płatności rat, dokonywanej przez klienta, i kwot wypłacanych przez inną spółkę z tej samej grupy.

Do sądu krajowego należy również ocena, czy przedstawione mu dowody wykazują istnienie jednolitej czynności, niezależnie od sposobu jej sformułowania w umowie. W tym kontekście może on uznać za konieczne rozszerzenie analizy o poszukiwanie przesłanek istnienia praktyk stanowiących nadużycie. W tym celu powinien on najpierw zbadać, czy zamierzonym skutkiem jest korzyść podatkowa, której przyznanie byłoby sprzeczne z jednym lub kilkoma celami szóstej dyrektywy, a następnie czy stanowi ona zasadniczy cel przyjątego rozwiązania umownego.

W odniesieniu do pierwszego kryterium sąd ten może wziąć pod uwagę, że spodziewanym skutkiem jest uzyskanie korzyści podatkowej związanej ze zwolnieniem na podstawie art. 13 cz. 1 lit. a) i d) szóstej dyrektywy świadczeń powierzonych spółce będącej współkontrahentem spółki leasingowej. Skutek taki wydaje się sprzeczny z celem art. 11 cz. 1 ust. 1 szóstej dyrektywy, tzn. opodatkowaniem wszystkiego, co stanowi wartość wzajemnego świadczenia, które zostało lub ma zostać otrzymane od klienta. Ponieważ oddawanie pojazdów w najem na podstawie umów leasingu stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 6 i 9 szóstej dyrektywy, czynność taka zwykle podlega opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej, którego podstawa powinna być ustalona zgodnie z art. 11 cz. 1 ust. 1.

W odniesieniu do drugiego kryterium, w ocenie, której musi dokonać sąd krajowy, może on uwzględnić czysto sztuczny charakter czynności, jak również powiązania natury prawnej, ekonomicznej lub personalnej pomiędzy danymi stronami, które to elementy mogą wykazać, że uzyskanie korzyści podatkowej stanowi zasadniczy cel, któremu czynności te służą, bez względu na ewentualne istnienie ponadto celów gospodarczych, na przykład wynikających ze względów marketingowych, organizacyjnych i gwarancyjnych.

(por. pkt 54, 55, 57–63; pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 21 lutego 2008 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuły 11 cz. 1 lit. a) oraz 13 cz. 1 lit. a) i d) – Leasing – Sztuczny podział świadczenia na kilka elementów – Skutki – Zmniejszenie podstawy opodatkowania – Zwolnienia – Praktyki stanowiące nadużycie – Przesłanki

W sprawie C-425/06

maj?cej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, z?o?ony przez Corte suprema di cassazione (W?ochy) postanowieniem z dnia 10 marca 2006 r., które wp?yn??o do Trybuna?u w dniu 16 pa?dziernika 2006 r., w post?powaniu:

Ministero dell'Economia e delle Finanze, dawniej Ministero delle Finanze,

przeciwko

Part Service Srl, spó?ka w likwidacji, dawniej Italservice Srl,

TRYBUNA? (druga izba),

w sk?adzie: C.W.A. Timmermans, prezes izby, L. Bay Larsen (sprawozdawca), K. Schieman, J. Makarczyk i C. Toader, s?dziowie,

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,

sekretarz: L. Hewlett, g?ówny administrator,

uwzgl?dniaj?c procedur? pisemn? i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 25 pa?dziernika 2007 r.,

rozwa?ywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Part Service Srl przez S. Tavern?, avvocato,
- w imieniu rz?du w?oskiego przez I.M. Bragugli?, dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika, wspieranego przez G. Lanci? oraz S. Fiorentina, avvocati dello Stato,
- w imieniu rz?du greckiego przez M. Apessosa oraz przez M. Papid? i I. Pouli, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu Irlandii przez D. O'Hagana dzia?aj?cego w charakterze pe?nomocnika, wspieranego przez D. McDonalda SC i B. Conwaya BL oraz przez G. Clohessy BL,
- w imieniu rz?du portugalskiego przez L. Fernandesa oraz C. Lanç?, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,
- w imieniu rz?du Zjednoczonego Królestwa przez T. Harris, dzia?aj?c? w charakterze pe?nomocnika, wspieran? przez R. Hill, barrister,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez A. Aresu oraz M. Afonso, dzia?aj?cych w charakterze pe?nomocników,

podj?wszy, po wys?uchaniu rzecznika generalnego, decyzj? o rozstrzygni?ciu sprawy bez opinii,

wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Ministero dell'Economia e delle Finanze (ministrem gospodarki i finansów) a Part Service Srl (zwanej dalej „Part Service”), dawniej Italservice Srl (zwanej dalej „Italservice”) dotyczącego określenia wysokości zobowiązania z tytułu podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) za rok obrotowy 1987 w odniesieniu do czynności leasingu, których przedmiotem w większości przypadków były pojazdy samochodowe.

Ramy prawne

Przepisy wspólnotowe

3 Artykuł 11 cz. I ust. 1 szóstej dyrektywy, dotyczący podstawy opodatkowania podatkiem VAT, stanowi:

„Podstawą opodatkowania jest:

a) w odniesieniu do dostaw towarów i usług innych niż wymienione w lit. b), c) i d) poniżej, wszystko co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia [wartość wzajemnego świadczenia], które dostawca lub świadczy usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw;

[...]”.

4 Artykuł 13 cz. I B szóstej dyrektywy przewiduje zwolnienie różnych czynności na następujących warunkach:

„Nie naruszając innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają, na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobiegania oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

a) transakcje ubezpieczeniowe i reasekuracyjne, wraz z usługami pokrewnymi, świadczonymi przez maklerów i ich przedstawicieli [brokerów i pośredników ubezpieczeniowych];

[...]

d) następujące transakcje:

1. udzielanie oraz negocjacje [pośrednictwo] w sprawach kredytu oraz zarządzanie kredytem przez osobę udzielającą go;

2. negocjacje [pośrednictwo] i przejęcie zobowiązań, poręczeń i innych zabezpieczeń kredytowych lub innego zabezpieczenia oraz zarządzanie zabezpieczeniami kredytowymi przez osobę udzielającą kredytu;

3. transakcje, włącznie z negocjacjami, [w tym pośrednictwo] dotyczące depozytu i bieżących rachunków, płatności, transferów, długów, czeków i papierów wartościowych, z wyjątkiem

jednakże odzyskiwania długów i faktoringu [czeków i innych papierów wartościowych, jednak z wyjątkiem odzyskiwania długów];

[...].

Przepisy krajowe

5 Artykuł 3 dekretu Prezydenta Republiki nr 633 z dnia 26 października 1972 r., który wprowadza i reguluje podatek od wartości dodanej (dodatek zwykły nr 1 do GURI nr 292 z dnia 11 listopada 1972 r., s. 2), wielokrotnie zmieniany (zwany dalej „DPR nr 633/72”), definiuje świadczenie usług w następujący sposób:

„świadczenie usług stanowi świadczenia odpłatne wynikające z umów o dzieło, przewozu, zlecenia, spedycji, agencji, pośrednictwa, przechowania, oraz, ogólnie, z tytułu zobowiązania do czynienia, nieczynienia lub znoszenia, bez względu na jego rodzaj.

Świadczenie usług stanowi również, gdy są one dokonywane odpłatnie:

1) oddawanie rzeczy w najem, dzierżawę, leasing i podobne świadczenia;

[...].

6 Artykuł 10 DPR nr 633/72 zwalnia z podatku VAT różne czynności na następujących warunkach:

„Z podatku zwolnione są:

1) świadczenia usług dotyczące udzielania oraz pośrednictwa w sprawach kredytu, zarządzania kredytem przez osobę udzielającą go i czynności finansowania; pośrednictwo i przejście zobowiązań, poręcze i innych zabezpieczeń kredytowych lub innego zabezpieczenia oraz zarządzanie zabezpieczeniami kredytowymi przez osobę udzielającą kredytu; odraczanie terminów zapłaty, czynności, w tym pośrednictwo dotyczące depozytu i bieżących rachunków, płatności, transferów, długów, czeków i innych papierów wartościowych, jednak z wyjątkiem odzyskiwania długów; zarządzanie powszechnymi funduszami inwestycyjnymi i funduszami emerytalnymi w rozumieniu dekretu ustawodawczego nr 124 z dnia 21 kwietnia 1993 r., podobne terminy i czynności zarządcze oraz usługi finansowe i pocztowe (bank – poczta);

2) czynności ubezpieczeniowe i reasekuracyjne, renty dożywotnie;

[...]

9) usługi zlecenia, pośrednictwa i brokerskie związane z czynnościami wymienionymi w pkt 1-7 oraz dotyczące zót i zagranicznych papierów wartościowych, w tym także depozyty na rachunku bieżącym, uzyskane w związku z czynnościami wykonywanymi przez Banca d'Italia i włoskie biuro wymiany walut, w rozumieniu art. 4 ust. 5 niniejszego dekretu”.

7 Artykuł 13 ust. 1 DPR nr 633/72 w ten sposób określa podstawę opodatkowania podatkiem VAT:

„Podstawą opodatkowania dostaw towarów i usług stanowi łączna wartość wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczy usługi otrzymuje lub powinien otrzymać zgodnie z warunkami umownymi, w tym koszty i nakłady związane z wykonaniem oraz usługi lub inne zobowiązania wobec osób trzecich na rzecz cesjonariusza lub zleceńodawcy, powiększone o dodatki bezpośrednio związane ze świadczeniami wzajemnymi należnymi od innych osób”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

8 W ciągu 1987 r. Italservice i spółka leasingowa IFIM Leasing Sas (zwana dalej „IFIM”), należące do tej samej grupy finansowej, razem uczestniczyły w czynnościach leasingu, których głównym przedmiotem były pojazdy samochodowe.

9 Czynności te były wykonywane na następujących warunkach.

10 IFIM zawierała z użytkownikiem umowę, której przedmiotem było użytkowanie pojazdu samochodowego i opcja jego zakupu, w zamian za zapłatę rat, ustanowienie kaucji gwarancyjnej odpowiadającej kosztom rzeczy, które nie są pokryte przez raty, oraz zapewnienie nieograniczonego poręczenia.

11 Italservice zawierała z użytkownikiem umowę, na podstawie której ubezpieczała rzecz od ryzyk innych niż odpowiedzialność cywilna, a poprzez finansowanie kaucji gwarancyjnej i zapewnienie nieograniczonego poręczenia gwarantowała wykonanie zobowiązań podjętych przez tego użytkownika wobec IFIM. W zamian użytkownik płacił z góry na rzecz Italservice kwotę, która zmniejszała łączną wysokość rat uzgodnionych pomiędzy nim a IFIM, obniżając je w większości przypadków do kwoty niewiele wyższej od kosztu rzeczy, oraz prowizję w wysokości 1% wypłaconą konsultantowi.

12 Użytkownik zobowiązywał Italservice do przelania finansowanej kwoty na rzecz IFIM, w jego imieniu, z tytułu kaucji gwarancyjnej przewidzianej w umowie użytkowania.

13 Zawarcie umowy z użytkownikiem Italservice powierzała IFIM.

14 IFIM jako pośrednik otrzymywała od Italservice dodatkowe wynagrodzenie, a w przypadku niewykonania zobowiązań przez użytkownika kwotę równą tej, która została mu obiecana przez Italservice, tytułem rabatu, w przypadku wykonania jego zobowiązań do zapłaty rat.

15 Na podstawie art. 3 DPR nr 633/72 IFIM doliczała podatek VAT do rat płaconych przez użytkownika.

16 Natomiast na podstawie art. 10 DPR nr 633/72 wynagrodzenie płacone przez użytkownika na rzecz Italservice i przez Italservice na rzecz IFIM było wykazywane na fakturach jako zwolnione z podatku VAT.

17 W następstwie kontroli przeprowadzonej w Italservice organy podatkowe uznały, że mimo iż różne zobowiązania podpisane przez zainteresowane strony są zawarte w odrębnych umowach, w całości stanowiły jedną umowę pomiędzy trzema stronami. Ich zdaniem wynagrodzenie płacone przez użytkownika z tytułu leasingu zostało sztucznie podzielone w celu obniżenia podstawy opodatkowania, a rola leasingodawcy została rozdzielona pomiędzy Italservice a IFIM.

18 W rezultacie w dniu 1 września 1992 r. organy podatkowe wydały wobec Italservice decyzję o określeniu wysokości zobowiązania z tytułu podatku VAT za rok 1987 na kwotę 3 169 519 000 ITL, powiększoną o odsetki i grzywnę w wysokości 9 496 469 000 ITL.

19 Italservice zaskarżyła tę decyzję do Commissione tributaria di primo grado di Modena. Twierdziła ona, że nie chodzi o jedną umowę, lecz kilka umów powiązanych ze sobą, że forma ta nie została przyjęta w celu unikania płaconia podatków, lecz z ważnych przyczyn gospodarczych związanych z marketingiem (wprowadzenie na rynek nowego produktu finansowego po obniżonych kosztach), z organizacją (rozdzielenie funkcji zarządzania ryzykiem: ubezpieczenie, poręczenie i finansowanie powierzone spółce Italservice; zarządzanie zasobami samochodowymi powierzone spółkom operacyjnym) i z gwarancją (finansowanie odgrywało rolę kaucji gwarancyjnej za wywiązanie się użytkownika ze zobowiązań).

20 Commissione tributaria di primo grado di Modena uwzględniła tę skargę.

21 Organ podatkowy zaskarżył tę decyzję do Commissione tributaria di secondo grado di Modena, która oddaliła jego skargę.

22 Organ podatkowy wniosł zatem skargę do Corte d'appello di Bologna, który oddalił ją wyrokiem z dnia 13 listopada 1998 r. - 12 stycznia 1999 r.

23 Od tego wyroku organ podatkowy wniosł skargę kasacyjną do Corte suprema di cassazione.

24 Sąd ten uznał, że rozstrzygnięcie wymaga rozwiązania kwestii, czy poczynania danych stron ze względu na wzajemne powiązania mogły być uważane za nadużycie prawa lub form prawnych według definicji wypracowanej przez orzecznictwo wspólnotowe, w szczególności w wyroku Trybunału z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C/255/02 Halifax i in., Zb.Orz. s. I-1609.

25 Twierdzi on, że podział umów skutkuje obniżeniem podstawy opodatkowania podatkiem VAT do kwoty niższej od tej, która wynika ze zwykłej umowy leasingu, ponieważ jedynie oddanie rzeczy w użytkowanie, którego koszt praktycznie odpowiada cenie jej nabycia, podlega opodatkowaniu.

26 Trzeba zatem określić, czy dla celów poboru podatku VAT należy uważać te umowy za stanowiące jedną całość w świetle celu gospodarczego, któremu służy, czy też każda umowa zachowuje swój autonomiczny charakter, a zatem także właściwy dla niej reżim podatkowy.

27 W celu rozwiązania tej kwestii należy zbadać, czy okoliczności, i czynności finansowania uważana w praktyce gospodarczej i w orzecznictwie krajowym za istotny element umowy leasingu jest regulowana przez umowę odrębną od tej, której przedmiot stanowi oddanie w użytkowanie, może stanowić nadużycie.

28 Sąd krajowy jest zdania, że w tym punkcie konieczne są wyjaśnienia, w szczególności w odniesieniu do zakresu warunków nałożonych w ww. wyroku w sprawie Halifax i in., w celu stwierdzenia istnienia nadużycia.

29 Twierdzi on, że w pkt 86 tego wyroku Trybunał wymaga, by oprócz warunku, iż dana czynność skutkuje uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem odpowiednich przepisów szóstej dyrektywy, „zasadniczym celem [tej] transakcji [było] uzyskanie korzyści podatkowej”.

30 Stwierdza on, że w pkt 60 i w sentencji tego wyroku Trybunał odniósł się ponadto do

czynności, które „zostały dokonane wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej i nie mają żadnego innego celu gospodarczego”.

31 Dopyty on zatem do ustalenia, czy ograniczenie nadużycia prawa jest skuteczne, gdy cele gospodarcze inne niż uzyskanie korzyści podatkowej są całkowicie marginalne lub bez znaczenia i nie stanowi innego możliwego uzasadnienia czynności.

32 W tym kontekście Corte suprema di cassazione postanowiła zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy pojęcie nadużycia prawa, zdefiniowane w [www. wyroku w sprawie Halifax i in.] jako czynność dokonana zasadniczo w celu uzyskania korzyści podatkowej, jest równoznaczne, węższe czy też szersze od pojęcia czynności niemającej żadnego innego celu gospodarczego niż uzyskanie korzyści podatkowej?

2) Czy dla celów stosowania podatku VAT można uznać za nadużycie prawa (bądź form prawnych) – z wynikającej z utraty przez Wspólnotę wśasných przychodów pochodzących z poboru podatku od wartości dodanej – oddzielne zawarcie umów leasingu, finansowania, ubezpieczenia i pośrednictwa, czego skutkiem jest objęcie podatkiem VAT jedynie świadczenia wzajemnego z tytułu oddania rzeczy w użytkowanie, podczas gdy zgodnie z praktyką i wykładnią sądów krajowych przedmiotem samej umowy leasingu byłoby również finansowanie, co prowadziłoby do objęcia podatkiem VAT całości świadczeń wzajemnych?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności

33 Part Service utrzymuje, że niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niedopuszczalny. Pytania nie mają żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu przed sądem krajowym. Przedstawiony problem ma charakter czysto hipotetyczny i nie posiada związku z przepisami lub zasadami wspólnotowymi.

34 W tym kontekście należy przypomnieć, że zgodnie z ustalonym orzecznictwem odmowa udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne przedstawione przez sąd krajowy jest możliwa jedynie, gdy wnioskowana wykładnia prawa wspólnotowego w sposób oczywisty nie ma żadnego związku ze stanem faktycznym lub przedmiotem sporu przed sądem krajowym, gdy problem ma charakter hipotetyczny lub gdy Trybunał nie posiada wystarczającej wiedzy na temat okoliczności faktycznych i prawnych, aby odpowiedzieć na postawione mu pytania w użyteczny sposób (zob. w szczególności wyroki: z dnia 19 lutego 2002 r. w sprawie C-35/99 Arduino, Rec. s. I-1529, pkt 25 oraz z dnia 11 lipca 2006 r. w sprawie C-13/05 Chacón Navas, Zb.Orz. s. I-6467, pkt 33).

35 Jednakże żaden z tych warunków nie jest spełniony w niniejszej sprawie.

36 W swoim postanowieniu odsyłającym sąd krajowy, który zajmuje się sporem z dziedziny podatku VAT, szczegółowo opisuje ramy faktyczne i prawne zawisłego przed nim sporu.

37 Zwraca się on następnie do Trybunału o wyjaśnienie w kwestii prawa wspólnotowego, mającego zastosowanie do podatku VAT, w szczególności wspólnotowego pojęcia „praktyk stanowiących nadużycie”, aby móc ocenić, czy czynność bądź ca przedmiot toczącego się przed nim sporu powinna być uważana za taką praktykę, a w konsekwencji podlegać opodatkowaniu podatkiem VAT.

38 Wnioskowana wyk?adnia prawa wspólnotowego wykazuje zatem zwi?zek ze stanem faktycznym i przedmiotem sporu przed s?dem krajowym i nie jest hipotetyczna.

39 Przed?o?one pytania s? wi?c dopuszczalne.

W przedmiocie pierwszego pytania prejudycjalnego

40 W swoim pierwszym pytaniu s?d krajowy zasadniczo d??y do ustalenia, czy szóst? dyrektyw? nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e praktyki stanowi?ce nadu?ycie mog? mie? miejsce, gdy uzyskanie korzy?ci podatkowej stanowi zasadniczy cel danej lub danych czynno?ci, czy te? mo?na tak uwa?a? tylko wówczas, gdy uzyskanie takiej korzy?ci podatkowej stanowi jedyny cel, któremu czynno?ci te s?u??, z wy??czeniem innych celów gospodarczych.

41 Nale?y stwierdzi?, ?e w ramach sporu przed s?dem krajowym kwestionowane s? zwolnienia z podatku VAT i ?e dok?adnie w odniesieniu do tych zwolnie? art. 13 szóstej dyrektywy zobowi?zuje pa?stwa cz?onkowskie do „[zapobiegania] oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadu?yciom”.

42 W pkt 74 i 75 ww. wyroku w sprawie Halifax i in. Trybuna? stwierdzi? najpierw, w ramach wyk?adni szóstej dyrektywy, ?e mo?na stwierdzi? istnienie praktyki stanowi?cej nadu?ycie, gdy:

- dane czynno?ci, pomimo spe?niania warunków formalnych ustanowionych w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponuj?cego t? dyrektyw?, skutkuj? osi?gni?ciem korzy?ci finansowej, której przyznanie by?oby sprzeczne z celem, któremu s?u?? owe przepisy;
- z ogó?u obiektywnych czynników wynika, ?e zasadniczym celem spornych czynno?ci jest uzyskanie korzy?ci podatkowej.

43 Gdy Trybuna? nast?pnie przedstawi? s?dowi krajowemu wskazówki stanowi?ce pomoc w ich wyk?adni w post?powaniu przed tym s?dem, w pkt 81 wyroku ponownie odniós? si? do czynno?ci, których zasadniczym celem jest uzyskanie korzy?ci podatkowej.

44 Gdy zatem w pkt 82 tego wyroku uzna?, ?e w ka?dym razie uwa?a, i? jedynym celem czynno?ci stanowi?cych przedmiot post?powania przed s?dem krajowym jest uzyskanie korzy?ci podatkowej, nie ustanowi? tej okoliczno?ci warunkiem istnienia praktyk stanowi?cych nadu?ycie, lecz po prostu podkre?li?, ?e w sporze rozstrzyganym przez s?d krajowy zosta?a przekroczona granica pozwalaj?ca na zakwalifikowanie praktyki jako nadu?ycia.

45 Na pierwsze pytanie nale?y zatem udzieli? odpowiedzi, ?e szóst? dyrektyw? nale?y interpretowa? w ten sposób, i? mo?na stwierdzi? istnienie praktyk stanowi?cych nadu?ycie, gdy uzyskanie korzy?ci podatkowej stanowi zasadniczy cel danej lub danych czynno?ci.

W przedmiocie drugiego pytania prejudycjalnego

46 W drugim pytaniu s?d krajowy zasadniczo d??y do ustalenia, czy w celu zastosowania podatku VAT czynno?ci, takie jak b?d?ce przedmiotem tocz?cego si? przed nim sporu, mog? by? uwa?ane za praktyki stanowi?ce nadu?ycie w ?wietle szóstej dyrektywy.

47 Tytu?em wst?pu nale?y przypomnie?, ?e przys?uguj?cy przedsi?biorcy wybór pomi?dzy czynno?ciami zwolnionymi i czynno?ciami opodatkowanymi mo?e opiera? si? na szeregu czynników, a w szczególno?ci na wzgl?dach natury podatkowej dotycz?cych systemu podatku VAT. W sytuacji, gdy podatnikowi przys?uguje wybór pomi?dzy dwiema czynno?ciami, szósta

dyrektywa nie nakłada na niego obowiązku dokonania wyboru tej czynności, z której wiążą się zapłaćta najwyższej kwoty podatku VAT. Przeciwnie, podatnikowi przysuguje prawo do dokonania wyboru takiej struktury swojej działalności, poprzez którą ograniczy swoje zobowiązanie podatkowe (ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 73).

48 Niemniej, gdy czynność obejmuje kilka świadczeń, powstaje pytanie, czy należy ją uważać za jednolitą czynność czy też kilka odrębnych i niezależnych świadczeń, które należy oceniać oddzielnie.

49 Kwestia ta ma szczególne znaczenie z punktu widzenia podatku VAT, w szczególności dla zastosowania stawek opodatkowania lub przepisów dotyczących zwolnień przewidzianych przez szóstą dyrektywę (zob. wyroki: z dnia 25 lutego 1999 r. w sprawie C-349/96 CPP, Rec. s. I-973, pkt 27 oraz z dnia 27 października 2005 r. w sprawie C-41/04 Levob Verzekeringen i OV Bank, Zb.Orz. s. I-9433, pkt 18).

50 W tym zakresie z jej art. 2 wynika, że każde świadczenie powinno być zwykle uznawane za odrębne i niezależne (zob. ww. wyroki w sprawach CPP, pkt 29 oraz Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 20).

51 Jednakże w pewnych okolicznościach formalnie odrębne świadczenia, które mogą być wykonywane oddzielnie, a zatem, odpowiednio, prowadzi do opodatkowania lub zwolnienia, należy uważać za jednolitą czynność, gdy nie są niezależne.

52 Jest tak na przykład, gdy w ramach nawet czysto obiektywnej analizy stwierdza się, że jedno lub więcej świadczeń stanowi świadczenie główne oraz że jedno lub więcej świadczeń stanowi jedno lub więcej świadczeń pomocniczych dzielących los prawny świadczenia głównego (zob. w tym zakresie ww. wyroki w sprawach CPP, pkt 30 oraz Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 21). W szczególności świadczenie należy uważać za świadczenie pomocnicze w stosunku do świadczenia głównego, gdy dla klientów nie stanowi ono celu samego w sobie, lecz środek do korzystania na jak najlepszych warunkach z głównej usługi usługodawcy (ww. wyrok w sprawie CPP, pkt 30 oraz okoliczności sporu przed sądem krajowym, które stały się podstawą do wydania tego wyroku).

53 Można również uznać, że jednolite świadczenie występuje w przypadku, gdy dwa lub więcej elementów albo dwie lub więcej czynności, dokonane przez podatnika, są ze sobą tak ściśle związane, że tworzą obiektywnie tylko jedno niepodzielne świadczenie gospodarcze, którego rozdzielenie miałoby charakter sztuczny (zob. w tym zakresie ww. wyrok w sprawie Levob Verzekeringen i OV Bank, pkt 22).

54 Do sądu krajowego należy ocena, czy przedstawione mu dowody wykazują istnienie jednolitej czynności, niezależnie od sposobu jej sformułowania w umowie.

55 W tym kontekście może on uznać za konieczne rozszerzenie analizy o poszukiwanie przesłanek istnienia praktyk stanowiących nadużycie, którego to pojęcia dotyczy pytanie prejudycjalne.

56 Trybunał, orzekając w przedmiocie pytania prejudycjalnego, może w razie potrzeby dostarczyć wskazówek stanowiących pomoc dla sądu krajowego w dokonywanej przez niego interpretacji (ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 77).

57 W niniejszej sprawie należy stwierdzić, że czynności stanowiące przedmiot postępowania przed sądem krajowym, jak zostały przez niego opisane, wykazują następujące cechy:

- dwie spółki uczestniczące w czynności leasingu stanowiły część tej samej grupy;
- świadczenie spółki leasingowej (IFIM) podlega rozdzieleniu, charakterystyczny element finansowania jest powierzony innej spółce (Italservice) w celu podziału na świadczenie kredytu, ubezpieczenia i poręczenia;
- świadczenie spółki leasingowej jest więc ograniczone do świadczenia polegającego na oddaniu pojazdu w najem;
- raty płacone przez klienta sumują się do kwoty niewiele wyższej od kosztu nabycia rzeczy;
- świadczenie to, oceniane samodzielnie, wydaje się zatem pozbawione rentowności ekonomicznej, w wyniku czego zdolność konkurencyjna przedsiębiorstwa nie może być zapewniona jedynie poprzez umowy zawarte z klientami;
- za czynność leasingu spółka leasingowa otrzymuje wynagrodzenie jedynie dzięki skumulowanej płatności rat, dokonywanej przez klienta, i kwot wypłaconych przez inną spółkę z tej samej grupy.

58 Aby ocenić, czy takie czynności można uważać za praktyki stanowiące nadużycie, sąd krajowy powinien najpierw zbadać, czy zamierzonym skutkiem jest korzyść podatkowa, której przyznanie byłoby sprzeczne z jednym lub kilkoma celami szóstej dyrektywy, a następnie, czy stanowiła ona zasadniczy cel przyjętego rozwiązania umownego (zob. pkt 42 niniejszego wyroku).

59 W odniesieniu do pierwszego kryterium sąd ten może wziąć pod uwagę, że spodziewanym skutkiem jest uzyskanie korzyści podatkowej związanej ze zwolnieniem na podstawie art. 13 części B lit. a) i d) szóstej dyrektywy świadczeń powierzonych spółce będącej współkontrahentem spółki leasingowej.

60 Skutek taki wydaje się sprzeczny z celem art. 11 części A ust. 1 szóstej dyrektywy, tzn. opodatkowaniem wszystkiego, co stanowi wartość wzajemnego świadczenia, które zostało lub ma zostać otrzymane od klienta.

61 Ponieważ oddawanie pojazdów w najem na podstawie umów leasingu stanowi świadczenie usług w rozumieniu art. 6 i 9 szóstej dyrektywy (zob. w szczególności wyroki: z dnia 21 marca 2002 r. w sprawie C-451/99 Cura Anlagen, Rec. s. I-3193, pkt 19 oraz z dnia 11 września 2003 r. w sprawie C-155/01 Cookies World, Rec. s. I-8785, pkt 44 i 45), czynność taka zwykle podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, którego podstawa powinna być ustalona zgodnie z art. 11 części A ust. 1 szóstej dyrektywy.

62 W odniesieniu do drugiego kryterium, w ocenie, której musi dokonać sąd krajowy, może on uwzględnić czysto sztuczny charakter czynności, jak również powiązania natury prawnej, ekonomicznej lub personalnej pomiędzy danymi stronami (ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 81), które to elementy mogą wykazać, że uzyskanie korzyści podatkowej stanowi zasadniczy cel, któremu czynności te służą, bez względu na ewentualne istnienie ponadto celów gospodarczych, na przykład wynikających ze względów marketingowych, organizacyjnych i gwarancyjnych.

63 Na drugie pytanie należy zatem odpowiedzieć, że do sądu krajowego należy ustalenie, w świetle wskazówek dotyczących wykładni przedstawionych w niniejszym wyroku, czy dla celów zastosowania podatku VAT czynności, takie jak będące przedmiotem sporu przed tym sądem, mogą być uważane za praktyki stanowiące nadużycie w świetle szóstej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

64 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (druga izba) orzeka, co następuje:

1) **Szósta dyrektywa Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, należy interpretować w ten sposób, że można stwierdzić istnienie praktyk stanowiących nadużycie, gdy uzyskanie korzyści podatkowej stanowi zasadniczy cel danej lub danych czynności.**

2) **Do sądu krajowego należy ustalenie, w świetle wskazówek dotyczących wykładni przedstawionych w niniejszym wyroku, czy dla celów zastosowania podatku VAT czynności, takie jak bieżące przedmiotem sporu przed tym sądem, mogą być uważane za praktyki stanowiące nadużycie w świetle szóstej dyrektywy 77/388.**

Podpisy

* Język postępowania: włoski.