

V?c C-425/06

Ministero dell'Economia e delle Finanze, d?íve Ministero delle Finanze

v.

Part Service Srl, spole?nost v likvidaci, d?íve Italservice Srl

(?ádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Corte suprema di cassazione)

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 11 ?ást A odst. 1 písm. a) a ?l. 13 ?ást B písm. a) a d) – Finan?ní pronájem – Um?lé rozd?lení pln?ní na n?kolik ?ástí – Ú?inky – Snížení základu dan? – Osvobození od dan? – Zneužívající praktika – Podmínky“

Shrnutí rozsudku

1. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Šestá sm?rnice – Pln?ní p?edstavující zneužívající praktiku*

(Sm?rnice Rady 77/388)

2. *Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Šestá sm?rnice – Pln?ní p?edstavující zneužívající praktiku*

[Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 11 ?ást A odst. 1 a ?l. 13 ?ást B písm. a) a d)]

1. Šestou sm?rnici 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu je nutno vykládat tak, že lze shledat existenci zneužívající praktiky tehdy, pokud hlavním ú?elem dot?eného nebo dot?ených pln?ní je dosažení da?ového zvýhodn?ní.

(viz bod 45, výrok 1)

2. Vnitrostátnímu Soudu p?ísluší ur?it, zda lze pro ú?ely uplatn?ní dan? z p?idané hodnoty považovat operace finan?ního pronájmu, vyzna?ující se následujícími rysy, za pln?ní, je? jsou zneužívající praktikou ve smyslu šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu.

– ob? spole?nosti podílející se na operaci finan?ního pronájmu náležejí k téže finan?ní skupin?;

– samotné pln?ní leasingové spole?nosti je rozd?leno, p?i?em? typický prvek financování je sv??en jiné spole?nosti za ú?elem rozd?lení na ú?rové, poji?ovací a zprost?edkovatelské pln?ní;

– pln?ní leasingové spole?nosti je tak omezeno na pln?ní spo?ívající v pronájmu vozidla;

– nájemné placené nájemcem ?íní celkem o n?co málo vyšší ?ástku, než je kupní cena v?ci;

– toto pln?ní, nahlížené samostatn?, se v d?sledku toho zdá hospodá?sky nerentabilní, takže ?ivotaschopnost podniku nem?že být zaji?t?na pouze prost?ednictvím smluv uzav?ených s nájemci;

– leasingová spole?nost dostává proti pln?ní z finan?ního pronájmu pouze díky kumulaci

nájemného placeného nájemcem a částek placených druhou společností téže skupiny.

Vnitrostátnímu soudu přísluší rovněž, aby posoudil, zda lze ze skutečností, které mu jsou předloženy, vyvodit závěr o existenci jediného plnění, nehledě na smluvní strukturu plnění. V tomto kontextu může být veden k rozšíření své analýzy prostřednictvím vyhledávání indicií odhalujících existenci zneužívající praktiky. Za tímto účelem vnitrostátní soud musí nejprve ověřit, zda je sledovaným výsledkem daňové zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s jedním nebo několika cíli šesté směrnice, a dále, zda daňové zvýhodnění bylo hlavním účelem přijatého smluvního řešení.

Co se týče prvního kritéria, uvedený soud může vzít v úvahu skutečnost, že sledovaným výsledkem je získání daňového zvýhodnění souvisejícího s osvobozením od daně, podle čl. 13 části B písm. a) a d) šesté směrnice, plnění svěřených společností, která je smluvním partnerem leasingové společnosti. Tento výsledek je v rozporu s cílem čl. 11 části A odst. 1 šesté směrnice, a sice zdaněním všeho, co představuje protiplnění, které se získá nebo má získat od nájemce. Jelikož totiž pronájem vozidel na základě smluv o finančním pronájmu představuje poskytování služeb ve smyslu článků 6 a 9 šesté směrnice, toto plnění běžně podléhá dani z přidané hodnoty, u níž musí být základ daně určen v souladu s uvedeným čl. 11 části A odst. 1.

Co se týče druhého kritéria, vnitrostátní soud může při posuzování, které mu přísluší provést, vzít v úvahu i čistě umělý charakter těchto plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi dotčenými hospodářskými subjekty, jelikož tyto skutečnosti jsou takové povahy, že ukazují na to, že získání daňového zvýhodnění představuje hlavní sledovaný cíl, přes případné vedle toho existující hospodářské cíle vycházející z hledisek týkajících se například marketingu, organizace a záruk.

(viz body 54–55, 57–63, výrok 2)

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

21. února 2008(*)

„Šestá směrnice o DPH – Článek 11 část A odst. 1 písm. a) a čl. 13 část B písm. a) a d) – Finanční pronájem – Umělé rozdělení plnění na několik částí – Účinky – Snížení základu daně – Osvobození od daně – Zneužívající praktika – Podmínky“

Ve věci C-425/06,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Corte suprema di cassazione (Itálie) ze dne 10. března 2006, došlým Soudnímu dvoru dne 16. října 2006, v řízení

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

proti

Part Service Srl, společnost v likvidaci, dříve Italservice Srl,

SOUDNÍ DVŮR (druhý senát),

ve složení C. W. A. Timmermans, předseda senátu, L. Bay Larsen (zpravodaj), K. Schiemann, J. Makarczyk a C. Toader, soudci,

generální advokát: M. Poiares Maduro,

vedoucí soudní kanceláře: L. Hewlett, vrchní rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 25. října 2007,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Part Service Srl S. Tavernou, avvocato,
- za italskou vládu I. M. Bragugliou, jako zmocněncem, ve spolupráci s G. Lanciou a S. Fiorentinem, avvocati dello Stato,
- za řeckou vládu M. Apessosem, jakož i M. Papida a I. Pouli, jako zmocněnci,
- za Irsko D. O'Haganem, jako zmocněncem, ve spolupráci s D. McDonalodem SC a B. Conwayem BL, jakož i G. Clohessy BL,
- za portugalskou vládu L. Fernandesem a C. Lança, jako zmocněnci,
- za vládu Spojeného království T. Harris, jako zmocněnkyní, ve spolupráci s R. Hillem, barrister,
- za Komisi Evropských společenství A. Aresuem a M. Afonso, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout vč bez stanoviska,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu Šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Ministero dell'Economia e delle Finanze (ministerstvo hospodářství a financí) a Part Service Srl (dále jen „Part Service“), dříve Italservice Srl (dále jen „Italservice“), ve věci dodatečného platebního výměru na daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za rok 1987, co se týče operací finančního pronájmu (leasing), jejichž předmětem byla převážně motorová vozidla.

Právní rámec

Právní předpisy Společenství

3 ?lánek 11 ?ást A odst. 1 šesté sm?rnice týkající se základu DPH stanoví:

„Základem dan? je:

a) p?i dodání zboží a poskytování služeb jiných než t?ch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d), vše, co p?edstavuje protipln?ní, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo t?etí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby v?etn? dotací p?ímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby;

[...]“

4 ?lánek 13 ?ást B šesté sm?rnice stanoví osvobození jednotlivých operací od dan? v tomto zn?ní:

„Aniž jsou dot?eny jiné p?edpisy Spole?enství, osvobodí ?lenské zem? od dan? následující pln?ní, a to za podmínek, které samy stanoví k zajišt?ní správného a jednozna?ného uplat?ování t?chto osvobození a k zamezení jakýchkoli da?ových únik?, vyhýbání se da?ovým povinnostem ?i zneužití da?ového režimu:

a) pojiš?ovací a zajiš?ovací operace v?etn? souvisejících služeb poskytovaných pojiš?ovacími maklé?i a pojiš?ovacími agenty;

[...]

d) tyto operace:

1. poskytnutí a sjednání úv?ru a správa úv?ru osobou, která jej poskytla;

2. sjednání nebo p?evzetí závazk?, ru?ení a jiných jistot a záruk, jakož i správa úv?rových záruk osobou, která úv?r poskytuje;

3. operace v?etn? sjednání týkající se vkladových a b?žných ú?t?, plateb, p?evod?, dluh?, šek? a dalších p?evoditelných cenných papír?, s výjimkou vymáhání dluh?;

[...]“

Vnitrostátní právní úprava

5 ?lánek 3 na?ízení prezidenta republiky ?. 633 ze dne 26. ?íjna 1972, jímž se zavádí a upravuje da? z p?ídané hodnoty (b?žný dopln?k ?. 1 ke GURI ?. 292 ze dne 11. listopadu 1972, s. 2), ve zn?ní n?kolikrát pozm?n?ném (dále jen „NPR ?. 633/72“), definuje poskytování služeb takto:

„Poskytováním služeb jsou poskytování uskute?n?ná za protipln?ní na základ? dohody o provedení práce, smlouvy o dílo, smlouvy o p?epprav?, smlouvy mandátní, zasílatelské, smlouvy o zprost?edkování, skladování a obecn? smlouvy obsahující povinnosti n?co vykonat nebo strp?t a umožnit bez ohledu na jejich zdroj.

Mimoto je rovn?ž poskytováním služeb, pokud jsou uskute?n?ny za protipln?ní:

1) poskytnutí majetku do pronájmu, pacht, leasing a podobná pln?ní;

[...]“

6 §lánek 10 NPR ?. 633/72 osvobozuje od DPH r?zn? operace v tomto zn?ní:

„Od dan? jsou osvobozeny:

1) poskytování služeb týkající se poskytnutí a sjednání úv?ru, správa úv?ru osobou, která jej poskytla a finan?ní transakce; sjednání a p?evzetí závazk?, ru?ení a jiných jistot a záruk, jakož i správa úv?rových záruk osobou, která úv?r poskytuje; odložení plateb, operace, v?etn? jejich sjednání, týkající se vkladových a b?žných ú?t?, plateb, p?evod?, dluh?, šek? a dalších p?evoditelných cenných papír?, s výjimkou vymáhání dluh?; spravování zvláštních investičních fond? a penzijních fond? uvedených v legislativním na?ízení ?. 124 ze dne 21. dubna 1993, podobná odložení a spravování a finan?ní a poštovní služby (banka – pošta);

2) pojiš?ovací a zajiš?ovací operace, životní pojišt?ní;

[...]

9) služby poskytované zmocn?nci, zprost?edkovateli a maklé?i týkající se operací uvedených v bodech 1 až 7, jakož i služby týkající se zlata a devizových prost?edk?, v?etn? vklad? i na b?žný ú?et uskutečn?ných ve vztahu k operacím provedeným italskou národní bankou a italským devizovým ú?adem, ve smyslu ?l. 4 pátého pododstavce tohoto na?ízení.“

7 §lánek 13 první pododstavec NPR ?. 633/72 definuje základ DPH takto:

„Základem dan? p?i dodání zboží a poskytování služeb je vše, co p?edstavuje protipln?ní, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat podle smluvních podmínek, v?etn? náklad? a výdaj? spojených s provedením a dluh? nebo jiných závazk? cesioná?e nebo objednatele v?i t?etím osobám, navýšené o dodatečné ?ástky p?ímo související s protipln?ním dlužným jinými osobami.“

Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žné otázky

8 B?hem roku 1987 se Italservice a leasingová spole?nost IFIM Leasing Sas (dále jen „IFIM“), spole?nosti náležející k téže finan?ní skupin?, spole?n? podílely na operacích finan?ního pronájmu, jejichž p?edm?tem byla p?evážn? motorová vozidla.

9 Tyto operace byly provád?ny následujícím zp?sobem.

10 IFIM uzav?ela s uživatelem smlouvu, jejímž p?edm?tem bylo užívání motorového vozidla a možnost jeho koup? prost?ednictvím platby nájemného, složení záruky odpovídající cen? v?ci nekryté nájemným, jakož i poskytnutí neomezeného ru?ení.

11 Italservice uzav?ela s uživatelem smlouvu, na základ? které pojistila v?c proti jiným rizik?m než plynoucím z ob?anskoprávní odpovědnosti a prost?ednictvím financování složené záruky a poskytnutí neomezeného ru?ení zaru?ila pln?ní závazk?, které na sebe vzal uvedený uživatel v?i IFIM. Jako protipln?ní uživatel uhradil p?edem spole?nosti Italservice ?ástku, jež m?la za následek snížení celkové výše splátek nájemného dohodnutého mezi uživatelem a IFIM, ve v?tšin? p?ípad? až do snížení této celkové výše na ?ástku jen o málo vyšší, než byla cena v?ci, spolu s 1 % provizí pro poradce.

12 Uživatel pov??il Italservice, aby na jeho ú?et platila IFIM financovanou ?ástku z titulu složení záruky stanovené smlouvou o užívání.

13 Italservice svěřila plnění smlouvy s uživatelem IFIM.

14 IFIM jako zprostředkovatel obdržela od Italservice dodatečnou odměnu a v případě neplnění povinností uživatelem částku rovnocennou částce, kterou uživateli Italservice pohlíbila navrátit v případě dodržení jeho povinností platit nájemné.

15 Podle článku 3 NPR č. 633/72 uplatnila IFIM na nájemné placené uživatelem DPH.

16 Naproti tomu na základě článku 10 NPR č. 633/72 byla protiplnění placená uživatelem Italservice a Italservice společnosti IFIM účtována jako osvobozená od DPH.

17 V návaznosti na šetření provedené ve vztahu k Italservice daňová správa rozhodla, že jednotlivé závazky, jež na sebe vzaly dotyčné osoby, tvořily společně jedinou smlouvu uzavřenou mezi těmi stranami, přestože byly obsaženy v oddělených smlouvách. Podle daňové správy bylo protiplnění placené uživatelem za finanční pronájem uměle rozděleno za účelem snížení základu daně a úloha pronajímatele byla rozdělena mezi Italservice a IFIM.

18 V důsledku toho daňová správa zaslala dne 1. září 1992 Italservice dodatečný platební výměr na DPH za rok 1987 ve výši 3 169 519 000 ITL, navýšený o úroky a penále ve výši 9 496 469 000 ITL.

19 Italservice napadla tento daňový výměr u Commissione tributaria di primo grado di Modena (daňový soud prvního stupně v Modeně). Tvrdila, že se nejedná o jedinou smlouvu, ale o celou řadu spojených smluv, které neuzavřela za účelem vyhýbání se daňovým povinnostem, ale z platných hospodářských důvodů spojených s marketingem (uvádění nového finančního produktu za nižší cenu), organizací (rozdělení funkcí řízení rizika: pojištění, ručení a financování svěřené společnosti Italservice; správa vozového parku svěřená provozním společnostem) a zárukou (financování sloužilo jako složení záruky na plnění závazků uživatele).

20 Commissione tributaria di primo grado di Modena této žalobě vyhověla.

21 Daňová správa toto rozhodnutí napadla u Commissione tributaria di secondo grado di Modena (daňový soud druhého stupně v Modeně), který její opravný prostředek zamítl.

22 Daňová správa se pak odvolala ke Corte d'appello di Bologna (odvolací soud v Boloni), který odvolání rozsudkem z 13. listopadu 1998–12. ledna 1999 zamítl.

23 Daňová správa podala proti uvedenému rozsudku kasační opravný prostředek ke Corte suprema di cassazione (nejvyšší kasační soud).

24 Tento soud má za to, že rozhodnutí, které má být vydáno, předpokládá vyřešení otázky, zda mohou být jednání dotčených účastníků řízení s ohledem na jejich vzájemné vazby považována za zneužití práva nebo právních forem podle definice dané judikaturou Společenství, a zejména rozsudkem Soudního dvora ze dne 21. února 2006, Halifax a další (C-255/02, Sb. rozh. s. I-1609).

25 Uvádí, že účinkem rozdělení smluv je snížení základu DPH na nižší částku, než je částka vyplývající z běžné smlouvy o finančním pronájmu, jelikož daň se uplatní pouze na poskytnutí věci do užívání, jehož cena odpovídá prakticky kupní ceně této věci.

26 Je tudíž třeba určit, zda se mají pro účely výb?ru DPH považovat smlouvy za jeden celek z hlediska sledovaného hospodářského cíle, nebo zda si každá smlouva ponechává svou samostatnou povahu, a tudíž i vlastní daňový režim.

27 Za účelem vyřešení této otázky je nutné se zabývat tím, zda okolnost, že financování, jež je v ekonomické praxi a vnitrostátní judikatuře považováno za podstatnou náležitost smlouvy o finančním pronájmu, je upraveno jinou smlouvou než tou, jejímž předmětem je poskytnutí v?ci do užívání, může představovat zneužití.

28 Předkládající soud se domnívá, že v tomto bod? je nutné objasn?ní, zejména co se týče dosahu podmínek stanovených výše citovaným rozsudkem Halifax a další pro shledání existence zneužití.

29 Předkládající soud rovněž podotýká, že v bod? 86 tohoto rozsudku Soudní dv?r požadoval, mimo podmínky, aby výsledkem dot?ené operace bylo daňové zvýhodn?ní, které je v rozporu s cílem relevantních ustanovení šesté směrnice, aby „hlavním účelem“ uvedené operace bylo „získání daňového zvýhodn?ní“.

30 Konstatuje, že v bod? 60 a ve výroku téhož rozsudku Soudní dv?r mimoto odkázal na operace „uskutečn[é] pouze s cílem získat daňové zvýhodn?ní bez jiného hospodářského účelu“.

31 V důsledku toho si klade otázku, zda se meze zneužití práva uplatní, pokud jsou hospodářské důvody nesouvisející s úsilím o dosažení daňového zvýhodn?ní zcela podružné či nevýznamné a nepředstavují možné alternativní vysvětlení.

32 V tomto kontextu se Corte suprema di cassazione rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Je pojem ‚zneužití práva‘, definovaný v rozsudku [Halifax a další, citovaný výše] jako pln?ní, jehož hlavním účelem je získání daňového zvýhodn?ní, shodný, širší, nebo užší než pojem ‚pln?ní‘, které nemá jiné hospodářské důvody než dosažení daňového zvýhodn?ní?

2) Lze pro účely uplatn?ní DPH považovat za zneužití práva (nebo právních forem), s následným ušlým vlastním příjmem Společenství z dan? z přidané hodnoty, oddělené uzavření smluv o finančním pronájmu (leasing), financování, pojištění a zprostředkování, jejichž výsledkem je uplatn?ní DPH pouze na protipln?ní za poskytnutí v?ci do užívání, zatímco uzavření jediné leasingové smlouvy předpokládá podle praxe a výkladu vnitrostátní judikatury rovněž financování, a tedy má za následek uplatn?ní DPH na celé protipln?ní?“

K předběžným otázkám

K přípustnosti

33 Part Service tvrdí, že tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je nepřipustná. Položené otázky nemají žádný vztah k realit? nebo předmětu sporu v prvodním řízení. Předložený problém je čist? hypotetický a nijak nesouvisí s ustanoveními nebo zásadami Společenství.

34 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury může Soudní dv?r odmítnout rozhodnout o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad práva Společenství nemá žádný vztah k realit? nebo předmětu sporu v prvodním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém, nebo také tehdy, pokud Soudní dv?r

nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (viz zejména rozsudky ze dne 19. února 2002, *Arduino*, C-35/99, Recueil, s. I-1529, bod 25, a ze dne 11. července 2006, *Chacón Navas*, C-13/05, Sb. rozh. s. I-6467, bod 33).

35 V projednávaném případě však není splněna žádná z těchto podmínek.

36 Ve svém předkládacím rozhodnutí totiž vnitrostátní soud, kterému byl předložen spor ve věci DPH, podrobně popisuje skutkový a právní rámec sporu v původním řízení.

37 Dále Soudnímu dvoru klade otázku týkající se práva Společenství použitelného na DPH, zejména pojmu Společenství „zneužívající praktika“, aby mohl posoudit, zda plnění, jež je předmětem sporu v původním řízení, je třeba za takovou praktiku považovat, a tedy uplatnit na něj DPH.

38 Žádaný výklad práva Společenství tak má vztah k realitě a předmětu sporu v původním řízení, aniž by byl hypotetický.

39 V důsledku toho jsou položené otázky přípustné.

K první otázce

40 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda je třeba šestou směrnicí vykládat tak, že se jedná o zneužívající praktiku, pokud hlavním účelem dotčeného nebo dotčených plnění je dosažení daňového zvýhodnění, nebo že se o zneužívající praktiku jedná pouze tehdy, pokud je dosažení tohoto daňového zvýhodnění jediným sledovaným účelem, s vyloučením jiných hospodářských účelů.

41 Je třeba poznamenat, že v rámci sporu v původním řízení jsou zpochybněna osvobození od DPH a že, co se konkrétně týče těchto osvobození od daně, ukládá článek 13 šesté směrnice členským státům povinnost „zamez[iti] jaký[m]koli daňový[m] únik[m], vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu“.

42 V bodech 74 a 75 svého výše citovaného rozsudku *Halifax* a další Soudní dvůr v rámci výkladu šesté směrnice nejdříve rozhodl, že může být shledána existence zneužívající praktiky, pokud:

– výsledkem dotčených plnění přes formální použití podmínek stanovených relevantními ustanoveními šesté směrnice a vnitrostátních předpisů provádějících tuto směrnici je získání daňového zvýhodnění, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s cílem sledovaným těmito ustanoveními;

– ze všech objektivních okolností vyplývá, že hlavním účelem dotčených plnění je získání daňového zvýhodnění.

43 Když poté Soudní dvůr podal předkládajícímu soudu upřesnění, aby mu poskytl vodítko při jeho výkladu ve věci v původním řízení, znovu v bodě 81 svého rozsudku odkázal na plnění, jejichž hlavním účelem je získání daňového zvýhodnění.

44 Když tedy v bod 82 téhož rozsudku uvedl, že v každém případě jediným cílem plnění dotčených v povodním řízení bylo získání daňového zvýhodnění, nestanovil tuto okolnost jako podmínku existence zneužívající praktiky, avšak pouze zdůraznil, že ve sporu předloženém předkládajícímu soudu byl překročen i minimální práh umožňující kvalifikovat praktiku za zneužívající.

45 Na první položenou otázku je tudíž třeba odpovědět, že šestou směrnicí je nutno vykládat tak, že lze shledat existenci zneužívající praktiky tehdy, pokud hlavním účelem dotčeného nebo dotčených plnění je dosažení daňového zvýhodnění.

K druhé otázce

46 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda lze pro účely uplatnění DPH plnění, jako jsou plnění dotčená ve sporu v povodním řízení, považovat za plnění, jež jsou zneužívající praktikou ve smyslu šesté směrnice.

47 Úvodem je třeba připomenout, že volba podnikatele mezi osvobozenými a zdaněnými plněními se může opírat o celou řadu okolností, zejména o úvahy daňového charakteru spojené s objektivním systémem DPH. Pokud má osoba povinná k dani možnost volby mezi dvěma plněními, neukládá jí šestá směrnice, aby si zvolila takové plnění, s nímž je spojeno placení nejvyšší částky DPH. Osoba povinná k dani má naopak právo na volbu struktury své činnosti tak, aby omezila svůj daňový dluh (viz výše citovaný rozsudek Halifax a další, bod 73).

48 Pokud však plnění zahrnuje několik plnění, vyvstává otázka, zda musí být považováno za jediné plnění nebo za více rozdílných a samostatných plnění, která musejí být posuzována odděleně.

49 Tato otázka má zvláštní význam z hlediska DPH, zejména z důvodu použití daňové sazby nebo ustanovení týkajících se osvobození od daní obsažených v šesté směrnici (viz rozsudky ze dne 25. února 1999, CPP, C-349/96, Recueil, s. I-973, bod 27, a ze dne 27. října 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, Sb. rozh. s. I-9433, bod 18).

50 V tomto ohledu z článku 2 této směrnice vyplývá, že každé poskytování služeb je třeba obvykle považovat za oddělené a samostatné (viz výše citované rozsudky CPP, bod 29, a Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 20).

51 Za určitých okolností však několik plnění formálně oddělených, která by mohla být poskytnuta odděleně, a tak vést stíhání ke zdanění nebo osvobození od daní, musí být považováno za jediné plnění, pokud tato plnění nejsou samostatná.

52 Je tomu tak například tehdy, když je na základě i pouze objektivní analýzy konstatováno, že jedno nebo více plnění představují hlavní plnění a že zbývající jedno nebo více plnění představují jedno nebo více vedlejších plnění sdílejících s hlavním plněním stejný daňový režim (viz v tomto smyslu výše citované rozsudky CPP, bod 30, jakož i Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 21). Konkrétně, plnění musí být považováno za vedlejší k plnění hlavnímu, pokud samo o sobě není pro zákazníka cílem, nýbrž prostředkem k získání prospěchu z hlavního plnění poskytovatele za nejvýhodnějších podmínek (výše citovaný rozsudek CPP, bod 30, jakož i okolnosti sporu v povodním řízení, v němž byl vydán tento rozsudek).

53 Lze rovněž konstatovat, že se jedná o jediné plnění, pokud dvě nebo více dílčích plnění nebo úkonů poskytnutých osobou povinnou k dani je tak těsně spojeno, že objektivně tvoří jediné nerozdlitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (viz v tomto smyslu výše

citovaný rozsudek Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 22).

54 P?ísluší vnitrostátnímu soudu, aby posoudil, zda lze ze skute?ností, které mu jsou p?edloženy, vyvodit záv?r o existenci jediného pln?ní, nehled? na smluvní strukturu pln?ní.

55 V tomto kontextu m?že být veden k rozší?ení své analýzy prost?ednictvím vyhledávání indicií odhalujících existenci zneužívající praktiky, což je pojem, kterého se týká p?edb?žná otázka.

56 Soudní dv?r m?že p?i rozhodování o p?edb?žné otázce p?ípadn? podat up?es?ní, aby vnitrostátnímu soudu poskytl vodítka p?i jeho výkladu (výše citovaný rozsudek Halifax a další, bod 77).

57 V projednávané věci je třeba poukázat na to, že pln?ní dot?ená v p?vodním ?ízení, jak jsou popsána p?edkládajícím soudem, se vyzna?ují t?mito skute?nostmi:

- ob? společnosti podílející se na operacích finan?ního pronájmu náležejí k téže finan?ní skupin?;
- samotné pln?ní leasingové společnosti (IFIM) je rozd?leno, p?i?emž typický prvek financování je sv??en jiné společnosti (Italservice) za ú?elem rozd?lení na ú?rové, pojiš?ovací a zprost?edkovatelské pln?ní;
- pln?ní leasingové společnosti je tak omezeno na pln?ní spo?ívající v pronájmu vozidla;
- nájemné placené nájemcem ?iní celkem o n?co málo vyšší ?ástku, než je kupní cena v?ci;
- toto pln?ní, nahlížené samostatn?, se v d?sledku toho zdá hospodá?sky nerentabilní, takže životaschopnost podniku nem?že být zajišt?na pouze prost?ednictvím smluv uzav?ených s nájemci;
- leasingová společnost dostává protipln?ní z finan?ního pronájmu pouze díky kumulaci nájemného placeného nájemcem a ?ástek placených druhou společností téže skupiny.

58 Za ú?elem posouzení, zda tato pln?ní lze považovat za pln?ní, jež jsou zneužívající praktikou, musí vnitrostátní soud nejprve ov??it, zda je sledovaným výsledkem da?ové zvýhodn?ní, jehož poskytnutí by bylo v rozporu s jedním nebo n?kolika cíli šesté sm?rnice, a dále, zda da?ové zvýhodn?ní bylo hlavním ú?elem p?ijatého smluvního ?ešení (viz bod 42 tohoto rozsudku).

59 Co se tý?e prvního kritéria, uvedený soud m?že vzít v úvahu skute?nost, že sledovaným výsledkem je získání da?ového zvýhodn?ní souvisejícího s osvobozením od dan?, podle ?l. 13 ?ásti B písm. a) a d) šesté sm?rnice, pln?ní sv??ených společností, která je smluvním partnerem leasingové společnosti.

60 Tento výsledek je v rozporu s cílem ?l. 11 ?ásti A odst. 1 šesté sm?rnice, a sice zdan?ním všeho, co p?edstavuje protipln?ní, které se získá nebo má získat od nájemce.

61 Jelikož totiž pronájem vozidel na základ? smluv o finan?ním pronájmu p?edstavuje poskytování služeb ve smyslu ?lánek 6 a 9 šesté sm?rnice (viz zejména rozsudky ze dne 21. b?ezna 2002, Cura Anlagen, C?451/99, Recueil, s. I?3193, bod 19, a ze dne 11. zá?í 2003, Cookies World, C?155/01, Recueil, s. I?8785, body 44 a 45), toto pln?ní b?žn? podléhá DPH, u níž musí být základ dan? ur?en v souladu s ?l. 11 ?ástí A odst. 1 šesté sm?rnice.

62 Co se týče druhého kritéria, vnitrostátní soud může při posuzování, které mu přísluší provést, vzít v úvahu i ostatní umělé charakteristiky plnění, jakož i právní, hospodářské nebo personální vztahy mezi dotčenými hospodářskými subjekty (výše citovaný rozsudek Halifax a další, bod 81), přičemž tyto skutečnosti jsou takové povahy, že ukazují na to, že získání daňového zvýhodnění představuje hlavní sledovaný cíl, přes případné vedle toho existující hospodářské cíle vycházející z hledisek týkajících se například marketingu, organizace a záruk.

63 Na druhou položenou otázku je tedy třeba odpovědět, že přísluší předkládajícímu soudu, aby ve světle výkladu podaného tímto rozsudkem určil, zda lze pro účely uplatnění DPH považovat taková plnění, jako jsou plnění dotčená ve sporu v povodním řízení, za plnění, jež jsou zneužívající praktikou ve smyslu šesté směrnice.

K nákladům řízení

64 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky povodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (druhý senát) rozhodl takto:

1) **Šestou směrnicí Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z prodané hodnoty: jednotný základ daní je nutno vykládat tak, že lze shledat existenci zneužívající praktiky tehdy, pokud hlavním účelem dotčeného nebo dotčených plnění je dosažení daňového zvýhodnění.**

2) **Přísluší předkládajícímu soudu, aby ve světle výkladu podaného tímto rozsudkem určil, zda lze pro účely uplatnění daní z prodané hodnoty považovat taková plnění, jako jsou plnění dotčená ve sporu v povodním řízení, za plnění, jež jsou zneužívající praktikou ve smyslu šesté směrnice 77/388.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: italština.