ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (druhého senátu)

21. února 2008 *

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,

* Jednací jazyk: italština.

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. McDonaldem 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 věc 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 daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 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 Článek 11 část A odst. 1 šesté směrnice týkající se základu DPH stanoví:

„Základem daně je:

a) při dodání zboží a poskytování služeb jiných než těch, které jsou uvedeny dále v písm. b), c) a d), vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat od kupujícího, zákazníka nebo třetí strany za takové dodání zboží nebo poskytnutí služby včetně dotací přímo vázaných na cenu takového dodání zboží nebo poskytnutí služby;

[…]“

4 Článek 13 část B šesté směrnice stanoví osvobození jednotlivých operací od daně v tomto znění:

„Aniž jsou dotčeny jiné předpisy Společenství, osvobodí členské země od daně následující plnění, a to za podmínek, které samy stanoví k zajištění správného a jednoznačného uplatňování těchto osvobození a k zamezení jakýchkoli daňových úniků, vyhýbání se daňovým povinnostem či zneužití daňového režimu:

a) pojišťovací a zajišťovací operace včetně souvisejících služeb poskytovaných pojišťovacími makléři a pojišťovacími agenty;

[…]

d) tyto operace:

1. poskytnutí a sjednání úvěru a správa úvěru osobou, která jej poskytla;

2. sjednání nebo převzetí závazků, ručení a jiných jistot a záruk, jakož i správa úvěrových záruk osobou, která úvěr poskytuje;

3. operace včetně sjednání týkající se vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, dluhů, šeků a dalších převoditelných cenných papírů, s výjimkou vymáhání dluhů;

[…]“

Vnitrostátní právní úprava

5 Článek 3 nařízení prezidenta republiky č. 633 ze dne 26. října 1972, jímž se zavádí a upravuje daň z přidané hodnoty (běžný doplněk č. 1 ke GURI č. 292 ze dne 11. listopadu 1972, s. 2), ve znění několikrát pozměněném (dále jen „NPR č. 633/72“), definuje poskytování služeb takto:

„Poskytováním služeb jsou poskytování uskutečněná za protiplnění na základě dohody o provedení práce, smlouvy o dílo, smlouvy o přepravě, smlouvy mandátní, zasílatelské, smlouvy o zprostředkování, skladování a obecně smlouvy obsahující povinnosti něco vykonat nebo strpět a umožnit bez ohledu na jejich zdroj.

Mimoto je rovněž poskytováním služeb, pokud jsou uskutečněny za protiplnění:

1) poskytnutí majetku do pronájmu, pacht, leasing a podobná plnění;

[…]“

6 Článek 10 NPR č. 633/72 osvobozuje od DPH různé operace v tomto znění:

„Od daně jsou osvobozeny:

1) poskytování služeb týkající se poskytnutí a sjednání úvěru, správa úvěru osobou, která jej poskytla a finanční transakce; sjednání a převzetí závazků, ručení a jiných

jistot a záruk, jakož i správa úvěrových záruk osobou, která úvěr poskytuje; odložení plateb, operace, včetně jejich sjednání, týkající se vkladových a běžných účtů, plateb, převodů, dluhů, šeků a dalších převoditelných cenných papírů, s výjimkou vymáhání dluhů; spravování zvláštních investičních fondů a penzijních fondů uvedených v legislativním nařízení č. 124 ze dne 21. dubna 1993, podobná odložení a spravování a finanční a poštovní služby (banka – pošta);

2) pojišťovací a zajišťovací operace, životní pojištění;

[…]

9) služby poskytované zmocněnci, zprostředkovateli a makléři týkající se operací uvedených v bodech 1 až 7, jakož i služby týkající se zlata a devizových prostředků, včetně vkladů i na běžný účet uskutečněných ve vztahu k operacím provedeným italskou národní bankou a italským devizovým úřadem, ve smyslu čl. 4 pátého pododstavce tohoto nařízení.“

7 Článek 13 první pododstavec NPR č. 633/72 definuje základ DPH takto:

„Základem daně při dodání zboží a poskytování služeb je vše, co představuje protiplnění, které dodavatel nebo poskytovatel získal nebo má získat podle smluvních podmínek, včetně nákladů a výdajů spojených s provedením a dluhů nebo jiných

závazků cesionáře nebo objednatele vůči třetím osobám, navýšené o dodatečné částky přímo související s protiplněním dlužným jinými osobami.“

Spor v původním řízení a předběžné otázky

8 Během roku 1987 se Italservice a leasingová společnost IFIM Leasing Sas (dále jen „IFIM“), společnosti náležející k téže finanční skupině, společně podílely na operacích finančního pronájmu, jejichž předmětem byla převážně motorová vozidla.

9 Tyto operace byly prováděny následujícím způsobem.

10 IFIM uzavřela s uživatelem smlouvu, jejímž předmětem bylo užívání motorového vozidla a možnost jeho koupě prostřednictvím platby nájemného, složení záruky odpovídající ceně věci nekryté nájemným, jakož i poskytnutí neomezeného ručení.

11 Italservice uzavřela s uživatelem smlouvu, na základě které pojistila věc proti jiným rizikům než plynoucím z občanskoprávní odpovědnosti a prostřednictvím financování složené záruky a poskytnutí neomezeného ručení zaručila plnění závazků, které na sebe vzal uvedený uživatel vůči IFIM. Jako protiplnění uživatel uhradil předem společnosti Italservice částku, jež měla za následek snížení celkové výše splátek nájemného dohodnutého mezi uživatelem a IFIM, ve většině případů až do snížení této celkové výše na částku jen o málo vyšší, než byla cena věci, spolu s 1 % provizí pro poradce.

12 Uživatel pověřil Italservice, aby na jeho účet platila IFIM financovanou částku 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 povinnosti uživatelem částku rovnocennou částce, kterou uživateli Italservice přislíbila navrátit v případě dodržení jeho povinnosti 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 třemi 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 vyhověl.

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 výběru 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 věci do užívání, může představovat zneužití.

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

29 Předkládající soud rovněž podotýká, že v bodě 86 tohoto rozsudku Soudní dvůr požadoval, mimo podmínky, aby výsledkem dotčené operace bylo daňové zvýhodnění, které je v rozporu s cílem relevantních ustanovení šesté směrnice, aby „hlavním účelem" uvedené operace bylo „získání daňového zvýhodnění".

30 Konstatuje, že v bodě 60 a ve výroku téhož rozsudku Soudní dvůr mimoto odkázal na operace „uskutečněn[é] pouze s cílem získat daňové zvýhodnění 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 zvýhodnění 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 plnění, jehož hlavním účelem je získání daňového zvýhodnění, shodný, širší, nebo užší než pojem ‚plnění', které nemá jiné hospodářské důvody než dosažení daňového zvýhodnění?

2) Lze pro účely uplatnění DPH považovat za zneužití práva (nebo právních forem), s následným ušlým vlastním příjmem Společenství z daně z přidané hodnoty, oddělené uzavření smluv o finančním pronájmu (leasing), financování, pojištění

a zprostředkování, jejichž výsledkem je uplatnění DPH pouze na protiplnění za poskytnutí věci do užívání, zatímco uzavření jediné leasingové smlouvy předpokládá podle praxe a výkladu vnitrostátní judikatury rovněž financování, a tedy má za následek uplatnění DPH na celé protiplnění?“

K předběžným otázkám

K přípustnosti

33 Part Service tvrdí, že tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce je nepřípustná. Položené otázky nemají žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení. Předložený problém je čistě hypotetický a nijak nesouvisí s ustanoveními nebo zásadami Společenství.

34 V tomto ohledu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury může Soudní dvůr odmítnout rozhodnout o předběžné otázce položené vnitrostátním soudem pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad práva Společenství nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém, nebo také tehdy, pokud Soudní dvůr 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 směrnici 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[it] jaký[m]koli daňový[m] úniků[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 bodě 82 téhož rozsudku uvedl, že v každém případě jediným cílem plnění dotčených v původním 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 směrnici 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 původním 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 daně 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 střídavě ke zdanění nebo osvobození od daně, 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 původním 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 nerozdělitelné hospodářské plnění, jehož rozdělení by bylo umělé (viz v tomto smyslu výše citovaný rozsudek Levob Verzekeringen a OV Bank, bod 22).

54 Přísluší vnitrostátnímu soudu, aby posoudil, zda lze ze skutečností, které mu jsou předloženy, vyvodit závěr o existenci jediného plnění, nehledě na smluvní strukturu plnění.

55 V tomto kontextu může být veden k rozšíření své analýzy prostřednictvím vyhledávání indicií odhalujících existenci zneužívající praktiky, což je pojem, kterého se týká předběžná otázka.

56 Soudní dvůr může při rozhodování o předběžné otázce případně podat upřesnění, aby vnitrostátnímu soudu poskytl vodítko při jeho výkladu (výše citovaný rozsudek Halifax a další, bod 77).

57 V projednávané věci je třeba poukázat na to, že plnění dotčená v původním řízení, jak jsou popsána předkládajícím soudem, se vyznačují těmito skutečnostmi:

– obě společnosti podílející se na operacích finančního pronájmu náležejí k téže finanční skupině;

– samotné plnění leasingové společnosti (IFIM) je rozděleno, přičemž typický prvek financování je svěřen jiné společnosti (Italservice) za účelem rozdělení na úvěrové, pojišťovací a zprostředkovatelské plnění;

– plnění leasingové společnosti je tak omezeno na plnění spočívající v pronájmu vozidla;

– nájemné placené nájemcem činí celkem o něco málo vyšší částku, než je kupní cena věci;

– toto plnění, nahlížené samostatně, se v důsledku toho zdá hospodářsky nerentabilní, takže životaschopnost podniku nemůže být zajištěna pouze prostřednictvím smluv uzavřených s nájemci;

– leasingová společnost dostává protiplnění z finančního pronájmu pouze díky kumulaci nájemného placeného nájemcem a částek placených druhou společností téže skupiny.

58 Za účelem posouzení, zda tato plnění lze považovat za plnění, jež jsou zneužívající praktikou, musí vnitrostátní soud 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 (viz bod 42 tohoto rozsudku).

59 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 společnosti, která je smluvním partnerem leasingové společnosti.

60 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.

61 Jelikož totiž pronájem vozidel na základě smluv o finančním pronájmu představuje poskytování služeb ve smyslu článků 6 a 9 šesté směrnice (viz zejména rozsudky ze dne 21. března 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Recueil, s. I-3193, bod 19, a ze dne 11. září 2003, Cookies World, C-155/01, Recueil, s. I-8785, body 44 a 45), toto plnění běžně podléhá DPH, u níž musí být základ daně určen v souladu s čl. 11 částí A odst. 1 šesté směrnice.

62 Co se týče druhého kritéria, vnitrostátní soud může při posuzování, které mu přísluší provést, vzít v úvahu čistě umělý charakter těchto 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 původním 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 původního 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 směrnici Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně 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 daně z přidané hodnoty považovat taková plnění, jako jsou plnění dotčená ve sporu v původním řízení, za plnění, jež jsou zneužívající praktikou ve smyslu šesté směrnice 77/388.

Podpisy.