ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (druhá komora)

z 21. februára 2008 *

Vo veci C-425/06,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Corte suprema di cassazione (Taliansko) z 10. marca 2006 a doručený Súdnemu dvoru 16. októbra 2006, ktorý súvisí s konaním:

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

proti

Part Service Srl, spoločnosť v likvidácii, predtým Italservice Srl,

SÚDNY DVOR (druhá komora),

v zložení: predseda druhej komory C. W. A. Timmermans, sudcovia L. Bay Larsen (spravodajca), K. Schiemann, J. Makarczyk a C. Toader,

* Jazyk konania: taliančina.

generálny advokát: M. Poiares Maduro,
tajomník: L. Hewlett, hlavná referentka,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 25. októbra 2007,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

— Part Service Srl, v zastúpení: S. Taverna, avvocato,

— talianska vláda, v zastúpení: I. M. Braguglia, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci G. Lancia a S. Fiorentino, avvocati dello Stato,

— grécka vláda, v zastúpení: M. Apessos, ako aj M. Papida a I. Pouli, splnomocnení zástupcovia,

— Írsko, v zastúpení: D. O'Hagan, splnomocnený zástupca, za právnej pomoci D. McDonald, SC, a B. Conway, BL, ako aj G. Clohessy, BL,

— portugalská vláda, v zastúpení: L. Fernandes a C. Lança, splnomocnení zástupcovia,

— vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: T. Harris, splnomocnená zástupkyňa, za právnej pomoci R. Hill, barrister,

— Komisia Európskych spoločenstiev, v zastúpení: A. Aresu a M. Afonso, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi Ministero dell'Economia e delle Finanze (ministerstvo hospodárstva a financií) a Part Service Srl (ďalej len „Part Service“), predtým Italservice Srl (ďalej len „Italservice“) vo veci dodatočného výmeru dane z pridanej hodnoty (ďalej len „DPH“) vyrubenej za rok 1987, pokiaľ ide o činnosti lízingu, ktorých predmetom boli vo väčšine prípadov automobily.

Právny rámec

Právna úprava Spoločenstva

3 Článok 11 A ods. 1 šiestej smernice, týkajúci sa zdaniteľného základu na účely DPH, stanovuje:

„Zdaniteľným základom je:

a) v prípade poskytovania tovaru alebo služieb, ktoré nie sú uvedené v nasledujúcich bodoch b), c) a d), všetko, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ od kupujúceho, od zákazníka alebo od tretej strany za tento tovar alebo služby vrátane dotácií priamo súvisiacich s cenou tohto tovaru alebo služieb;

…“

4 Článok 13 B šiestej smernice upravuje oslobodenie rôznych plnení takto:

„Bez toho, aby boli dotknuté ostatné ustanovenia spoločenstva, platí, že členské štáty oslobodia od dane nasledujúce položky za podmienok, ktoré stanovia na účely zabezpečenia správnej a jednoznačnej aplikácie oslobodení od dane a na účely ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním:

a) poistné plnenia a plnenia poisťovania poisťujúcich vrátane s nimi súvisiacich služieb poskytovaných poisťovacími maklérmi a poisťovacími agentmi;

…

d) nasledujúce plnenia:

1. poskytovanie a sprostredkovanie úverov a správa úverov osobou, ktorá ich poskytla;

2. vyjednávanie [dojednávanie a poskytovanie — *neoficiálny preklad*] úverových záruk alebo akéhokoľvek iného zabezpečenia peňazí alebo akákoľvek činnosť súvisiaca s nimi a správa úverových záruk osobou, ktorá poskytla úver;

3. plnenia vrátane sprostredkovania týkajúce sa vkladov a bežných účtov, platieb, prevodov, dlhov, šekov a iných prevoditeľných dokumentov, ale nie inkasovania a skupovania dlhov;

…“

Vnútroštátna právna úprava

5 Článok 3 dekrétu prezidenta republiky č. 633 z 26. októbra 1972, ktorým bola zriadená a upravená daň z pridanej hodnoty (riadna príloha č. 1 GURI č. 292 z 11. novembra 1972, s. 2), v znení viacerých zmien a doplnení (ďalej len „DPR č. 633/72“), definuje poskytovanie služieb takto:

„Za poskytovanie služieb sa považuje plnenie uskutočňované za protihodnotu, vyplývajúce zo zmluvy o dielo, dohody o vykonaní práce, zmluvy o preprave, mandátnej zmluvy, zasielateľskej zmluvy, zmluvy o sprostredkovaní, zmluvy o skladovaní a všeobecne zmluvy obsahujúcej povinnosť niečo vykonať alebo niečo strpieť a umožniť, bez ohľadu na jej základ.

Za poskytovanie služieb sa považuje aj nasledovné, ak sa to uskutočňuje za protihodnotu:

1. poskytovanie tovaru vo forme jeho prenájmu, lízingu a podobne;

…“

6 Článok 10 DPR č. 633/72 oslobodzuje od DPH rôzne plnenia takto:

„Od dane sú oslobodené:

1. poskytovanie služieb týkajúce sa poskytovania a sprostredkovania úverov, správa úverov osobou, ktorá ich poskytla, a služby financovania; dojednávanie

a poskytovanie úverových záruk a akéhokoľvek iného úverového zabezpečenia, ako aj správa úverových záruk osobou, ktorá poskytla úver; odklad platieb, činnosti, vrátane ich dojednávania, týkajúce sa vkladov, bežných účtov, platieb, prevodov, dlhov, šekov a iných prevoditeľných dokumentov, s výnimkou vymáhania pohľadávok; správa všeobecných investičných fondov a penzijných fondov uvedených v legislatívnom dekréte č. 124 z 21. apríla 1993, podobné odklady a správa platieb a finančné a poštové služby (banka — pošta);

2. poisťovacie služby, zaisťovacie služby a životné poistenie;

…

9. plnenia vyplývajúce z mandátnej zmluvy, mediácie a sprostredkovania, týkajúce sa činností uvedených v bodoch 1 až 7, ako aj plnenia, ktoré sa týkajú zlata a devízových prostriedkov, vrátane vkladov aj na bežných účtoch v súvislosti s činnosťami vykonávanými talianskou centrálnou bankou a talianskym devízovým úradom v zmysle článku 4 piateho odseku tohto dekrétu.“

7 Článok 13 prvý odsek DPR č. 633/72 definuje zdaniteľný základ na účely DPH takto:

„Zdaniteľným základom v prípade dodania tovaru a poskytovania služieb je všetko to, čo predstavuje protihodnotu, ktorú získal alebo získa dodávateľ alebo poskytovateľ podľa zmluvných podmienok, vrátane nákladov a výdavkov spojených s poskytnutím

a dlhov alebo iných povinností voči tretím osobám, ktoré znáša postupník alebo príkazca, zvýšených o dodatočné čiastky priamo súvisiace s protihodnotami, ktoré dlhujú iné osoby.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

8 V priebehu roka 1987 Italservice a lízingová spoločnosť IFIM Leasing Sas (ďalej len „IFIM“), spoločnosti, ktoré patrili do tej istej finančnej skupiny, sa spolu zúčastnili na lízingových činnostiach, ktoré sa týkali v prvom rade automobilov.

9 Tieto činnosti prebiehali nižšie opísaným spôsobom.

10 IFIM uzavrel s užívateľom zmluvu, ktorej predmetom bolo používanie automobilu a možnosť jeho odkúpenia, pričom užívateľ mal povinnosť platiť nájomné, zriadiť záruku zodpovedajúcu cene tovaru vo výške nezaplateného nájomného, ako aj poskytnúť neobmedzené ručenie.

11 Italservice uzavrel s užívateľom zmluvu, podľa ktorej Italservice poistil tovar proti iným rizikám ako tým, ktoré vyplývajú z občianskoprávnej zodpovednosti, a prostredníctvom financovania záruky a poskytnutia neobmedzeného ručenia zabezpečil dodržanie záväzkov uvedeného užívateľa voči IFIM. Za protihodnotu užívateľ vopred zaplatil Italservice sumu, ktorej následkom bolo zníženie celkovej sumy nájomného dohodnutého medzi užívateľom a IFIM, čo viedlo vo väčšine prípadov k zníženiu tejto celkovej sumy nájomného až na sumu, ktorá bola len trocha vyššia ako cena tovaru, a takisto platil poplatok 1 % poradcovi.

12 Užívateľ poveril Italservice, aby zaňho zaplatil financovanú sumu spoločnosti IFIM, z dôvodu zloženia záruky stanovenej zmluvou o užívaní.

13 Italservice poveril IFIM, aby plnil zmluvu s užívateľom.

14 IFIM dostával ako sprostredkovateľ od Italservice dodatočnú odmenu a v prípade neplnenia povinností zo strany užívateľa sumu rovnajúcu sa tej, ktorú prisľúbil Italservice vrátiť užívateľovi v prípade, že dodrží svoju povinnosť platiť nájomné.

15 Podľa článku 3 DPR č. 633/72 IFIM uplatnil DPH na nájomné platené užívateľom.

16 Na základe článku 10 DPR č. 633/72 však boli platby zo strany užívateľa v prospech Italservice a zo strany Italservice v prospech IFIM fakturované ako oslobodené od DPH.

17 Po kontrolách uskutočnených v Italservice dospel daňový orgán k záveru, že rôzne záväzky dotknutých strán, hoci boli uvedené v rôznych zmluvách, predstavovali ako celok jednu zmluvu uzavretú medzi tromi stranami. Podľa daňového orgánu platba užívateľa predstavujúca nájomné bola umelo rozdelená s cieľom znížiť zdaniteľný základ, pričom úloha prenajímateľa bola rozdelená medzi Italservice a IFIM.

18 V dôsledku toho daňový orgán zaslal Italservice 1. septembra 1992 platobný výmer na DPH za rok 1987 vo výške 3 169 519 000 ITL, zvýšenej o úroky a pokuty vo výške 9 496 469 000 ITL.

19 Italservice napadol tento platobný výmer na Commissione tributaria di primo grado di Modena. Uviedol, že nešlo o jednu zmluvu, ale o viaceré spojené zmluvy, a že táto forma nebola prijatá na účely daňových únikov, ale z riadnych ekonomických dôvodov týkajúcich sa marketingu (zavedenie nového finančného produktu za nižšiu cenu), organizácie (oddelenie funkcií správy rizika: poistenie, ručenie a financovanie zverené Italservice; správa automobilového parku zverená prevádzkovým spoločnostiam) a záruk (financovanie slúžilo ako zloženie záruky na dodržanie povinností užívateľa).

20 Commissione tributaria di primo grado di Modena návrhu Italservice vyhovela.

21 Daňový orgán napadol toto rozhodnutie na Commissione tributaria di secondo grado di Modena, ktorá však jeho návrhu nevyhovela.

22 Daňový orgán podal teda odvolanie na Corte d'appello di Bologna, ktorý odvolanie zamietol rozsudkom z 13. novembra 1998 — 12. januára 1999.

23 Daňový orgán podal proti uvedenému rozsudku kasačný opravný prostriedok na Corte suprema di cassazione.

24 Tento súd dospel k záveru, že pre rozhodnutie, ktoré má byť vydané, je potrebné vyriešiť otázku, či sa konanie predmetných strán, vzhľadom na ich vzájomné väzby, môže považovať za zneužitie práva alebo právnych foriem podľa definície poskytnutej judikatúrou Spoločenstva, najmä rozsudkom Súdneho dvora z 21. februára 2006, Halifax a i. (C-255/02, Zb. s. I-1609).

25 Uvádza, že rozdelenie zmlúv spôsobilo zníženie zdaniteľného základu na účely DPH na sumu nižšiu, ako je tá, ktorá by vyplývala z riadnej lízingovej zmluvy, pretože len poskytnutie tovaru do užívania, ktorého cena vlastne zodpovedá kúpnej cene tohto tovaru, podlieha DPH.

26 Je teda potrebné určiť, či na účely výberu DPH sa majú zmluvy považovať za také, že predstavujú jednotný celok vzhľadom na sledovaný hospodársky cieľ, alebo či má každá zmluva autonómny charakter a v dôsledku toho podlieha vlastnému daňovému režimu.

27 Na účely vyriešenia tejto otázky sa treba spýtať, či okolnosť, že činnosť financovania, považovaná v ekonomickej praxi a vo vnútroštátnej judikatúre za podstatnú zložku lízingovej zmluvy, sa spravuje zmluvou oddelenou od zmluvy, ktorej cieľom bolo poskytnutie užívania, môže predstavovať zneužitie.

28 Vnútroštátny súd uvádza, že z tohto hľadiska je potrebné poskytnúť vysvetlenie, najmä pokiaľ ide o dosah podmienok stanovených v už citovanom rozsudku Halifax a i. na účely preukázania existencie zneužitia.

29 Uvádza, že v bode 86 tohto rozsudku Súdny dvor požadoval, okrem podmienky, aby predmetné plnenie viedlo k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným príslušnými ustanoveniami šiestej smernice, aby „hlavný cieľ [uvedeného plnenia bol] získať daňovú výhodu“.

30 Konštatuje, že v bode 60 a vo výroku tohto rozsudku Súdny dvor okrem iného odkázal na plnenia „vykonávané iba s cieľom získať daňovú výhodu bez iného podnikateľského účelu“.

31 V dôsledku toho sa pýta, či sa majú uplatniť hranice zneužitia práva, keď hospodárske dôvody iné ako snaha o daňovú výhodu sú úplne okrajové alebo nie sú dôležité a neexistuje iné možné vysvetlenie.

32 Za týchto okolností Corte suprema di cassazione rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Je pojem zneužitie práva definovaný v rozsudku [Halifax a i., už citovanom] ako plnenie vykonávané s hlavným cieľom získať daňovú výhodu zhodný, širší alebo užší ako pojem zneužitie práva definovaný ako plnenie vykonávané bez hospodárskych dôvodov iných ako získanie daňovej výhody?

2. Môže sa na účely uplatnenia DPH považovať za zneužitie práva (alebo právnych foriem), s následným ušlým príjmom Spoločenstva z dane z pridanej hodnoty, samostatné uzavretie zmlúv o finančnom nájme (lízingu), o financovaní, o poistení a o sprostredkovaní, ktoré má za následok, že DPH podlieha iba protihodnota

za prenechanie tovaru do užívania, kým podľa praxe a výkladu vnútroštátnej judikatúry býva predmetom jednej lízingovej zmluvy aj financovanie, takže DPH by sa v takomto prípade uplatnilo na celú protihodnotu?“

O prejudiciálnych otázkach

O prípustnosti

33 Part Service uvádza, že tento návrh na začatie prejudiciálneho konania je neprípustný. Položené otázky nemajú nijaký vzťah k realite ani k predmetu sporu vo veci samej. Predložený problém je čisto hypotetickej povahy a nesúvisí s ustanoveniami ani so zásadami Spoločenstva.

34 V tejto súvislosti je potrebné pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry odmietnutie Súdneho dvora rozhodovať o prejudiciálnej otázke predloženej vnútroštátnym súdom je možné len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Spoločenstva nemá nijaký vzťah k realite ani k predmetu sporu vo veci samej, ak ide o problém hypotetickej povahy, ako aj vtedy, ak Súdny dvor nemá k dispozícii skutkové ani právne podklady nevyhnutné na užitočné zodpovedanie otázok, ktoré sú mu položené (pozri najmä rozsudky z 19. februára 2002, Arduino, C-35/99, Zb. s. I-1529, bod 25, a z 11. júla 2006, Chacón Navas, C-13/05, Zb. s. I-6467, bod 33).

35 Žiadna z týchto podmienok však nie je v tejto veci splnená.

36 Vnútroštátny súd totiž vo svojom rozhodnutí podrobne opisuje skutkový a právny rámec sporu vo veci samej, ktorý sa týka oblasti DPH.

37 Ďalej sa vnútroštátny súd pýta Súdneho dvora na právo Spoločenstva uplatniteľné v prípade DPH, najmä na pojem Spoločenstva „zneužitie“, aby mohol posúdiť, či plnenia, ktoré sú predmetom sporu vo veci samej, sa majú považovať za zneužitie, a preto podliehať DPH.

38 Požadovaný výklad práva Spoločenstva má teda vzťah k realite a k predmetu sporu vo veci samej bez toho, aby išlo o problém hypotetickej povahy.

39 V dôsledku toho sú položené otázky prípustné.

O prvej otázke

40 Vo svojej prvej otázke sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má šiesta smernica vykladať v tom zmysle, že o zneužitie ide vtedy, keď snaha o získanie daňovej výhody predstavuje hlavný cieľ predmetného plnenia alebo plnení, alebo či ide o zneužitie len vtedy, keď snaha o takúto daňovú výhodu je jediným sledovaným cieľom a iné hospodárske ciele neexistujú.

41 Je potrebné uviesť, že v rámci sporu vo veci samej sú spochybnené oslobodenia od DPH, a že pokiaľ ide o takéto oslobodenia, článok 13 šiestej smernice stanovuje členským štátom povinnosť „ochrany pred možnými daňovými únikmi, pred neplatením daní a pred ich zneužívaním“.

42 V bodoch 74 a 75 už citovaného rozsudku Halifax a i. Súdny dvor v rámci výkladu šiestej smernice najprv rozhodol, že o existenciu zneužitia ide vtedy, keď:

— predmetné plnenia napriek formálnemu dodržaniu podmienok stanovených v príslušných ustanoveniach šiestej smernice a vo vnútroštátnej právnej úprave preberajúcej túto smernicu viedli k získaniu daňovej výhody, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s cieľom sledovaným týmito ustanoveniami,

— z celku objektívnych prvkov vyplýva, že hlavný cieľ predmetných plnení je získať daňovú výhodu.

43 Súdny dvor po tom, ako podal vnútroštátnemu súdu spresnenia, ktoré ho majú viesť pri výklade vo veci samej, v bode 81 svojho rozsudku znovu odkázal na plnenia, ktorých hlavným cieľom je získanie daňovej výhody.

44 Preto keď v bode 82 toho istého rozsudku uviedol, že predmetné plnenia vo veci samej mali v každom prípade za jediný cieľ získanie daňovej výhody, nestanovil, že takáto okolnosť je podmienkou existencie zneužitia, ale iba zdôraznil, že v spore, ktorý rieši vnútroštátny súd, bola prekročená prinajmenšom minimálna hranica, pri ktorej ide o zneužitie.

45 Preto je potrebné odpovedať na prvú položenú otázku tak, že šiesta smernica sa má vykladať v tom zmysle, že o zneužitie ide vtedy, keď snaha o získanie daňovej výhody predstavuje hlavný cieľ predmetného plnenia alebo plnení.

O druhej otázke

46 Vo svojej druhej otázke sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či na účely uplatnenia DPH možno také plnenia, o aké ide vo veci samej, považovať za zneužitie, pokiaľ ide o šiestu smernicu.

47 Najprv treba pripomenúť, že voľba podnikateľa medzi oslobodenými plneniami a plneniami podliehajúcimi dani sa môže zakladať na množstve prvkov a najmä na úvahách daňovej povahy týkajúcich sa objektívneho režimu DPH. Keď má platiteľ dane možnosť výberu medzi dvoma plneniami, šiesta smernica mu neukladá vybrať si to, ktoré implikuje platbu najvyššieho DPH. Naopak, platiteľ dane má právo vybrať si štruktúru svojej činnosti tak, aby obmedzil svoj daňový dlh (rozsudok Halifax a i., už citovaný, bod 73).

48 Keď sa však určitá činnosť skladá z viacerých plnení, vzniká otázka, či sa má považovať za jedno plnenie, alebo za viaceré odlišné a nezávislé plnenia, ktoré sa majú posúdiť oddelene.

49 Táto otázka má mimoriadne dôležitý význam z hľadiska DPH, a to najmä pre uplatnenie daňovej sadzby alebo ustanovení týkajúcich sa oslobodenia stanovených šiestou smernicou (pozri rozsudky z 25. februára 1999, CPP, C-349/96, Zb. s. I-973, bod 27, a z 27. októbra 2005, Levob Verzekeringen a OV Bank, C-41/04, Zb. s. I-9433, bod 18).

50 V tejto súvislosti z článku 2 ods. 1 šiestej smernice vyplýva, že každé plnenie má byť zvyčajne považované za odlišné a nezávislé (pozri rozsudky CPP, už citovaný, bod 29, a Levob Verzekeringen a OV Bank, už citovaný, bod 20).

51 Za určitých okolností však viaceré formálne odlišné plnenia, ktoré môžu byť poskytnuté oddelene a tak viesť buď k zdaneniu, alebo k oslobodeniu od dane, sa musia, ak nie sú nezávislé, považovať za jedno plnenie.

52 Tak je to napríklad vtedy, keď sa na základe podľa prinajmenšom objektívnej analýzy konštatuje, že jedno alebo viaceré plnenia tvoria hlavné plnenie, a keď jedno alebo viacero plnení predstavujú jedno alebo viacero vedľajších plnení, ktoré podliehajú rovnakému daňovému režimu ako hlavné plnenie (pozri v tomto zmysle rozsudky CPP, už citovaný, bod 30, ako aj Levob Verzekeringen a OV Bank, už citovaný, bod 21). Plnenie musí byť považované za vedľajšie plnenie k hlavnému plneniu najmä vtedy, ak pre zákazníkov nepredstavuje cieľ sám osebe, ale je prostriedkom lepšieho využitia hlavného plnenia poskytovateľa (rozsudok CPP, už citovaný, bod 30, ako aj okolnosti sporu vo veci samej, ktoré viedli k vydaniu tohto rozsudku).

53 Takisto možno konštatovať, že ide o jedno plnenie, keď dva alebo viaceré prvky alebo úkony poskytnuté platiteľom dane sú tak úzko zviazané, že objektívne tvoria jedno nerozlučné hospodárske plnenie, ktorého rozčlenenie by bolo neprirodzené (pozri v tomto zmysle rozsudok Levob Verzekeringen a OV Bank, už citovaný, bod 22).

54 Vnútroštátnemu súdu prináleží posúdiť, či zo skutočností, ktoré mu boli predložené, vyplýva, že ide o jedno plnenie, bez ohľadu na zmluvnú štruktúru plnení.

55 V tejto súvislosti môže byť vedený k tomu, aby rozšíril svoju analýzu prostredníctvom hľadania indícií o existencii zneužitia, čo je pojem, ktorého sa týka prejudiciálna otázka.

56 Súdny dvor pri rozhodovaní o prejudiciálnej otázke môže podľa potreby vydať spresnenia, ktorých cieľom je viesť vnútroštátny súd pri jeho výklade (rozsudok Halifax a i., už citovaný, bod 77).

57 V tejto veci je potrebné uviesť, že plnenia, o ktoré ide vo veci samej, ako sú opísané vnútroštátnym súdom, sa vyznačujú týmto:

— dve spoločnosti zúčastňujúce sa na lízingovej činnosti patrili do tej istej skupiny,

— samotné plnenie lízingovej spoločnosti (IFIM) je rozdelené, pričom prvok financovania bol zverený inej spoločnosti (Italservice) na účely rozčlenenia na úverové, poisťovacie a sprostredkovateľské plnenia,

— plnenie lízingovej spoločnosti sa tak obmedzilo na poskytnutie prenájmu vozidla,

— nájomné platené užívateľom je v takej celkovej výške, ktorá je len trocha vyššia ako cena tovaru,

— toto plnenie, posudzované samostatne, sa v dôsledku toho zdá byť hospodársky nerentabilné, takže životaschopnosť podniku nemôže byť zabezpečená iba prostredníctvom zmlúv uzavretých s užívateľmi,

— lízingová spoločnosť dostáva protihodnotu za lízing len vďaka spojeniu nájomného plateného užívateľom a súm platených inou spoločnosťou tej istej skupiny.

58 Vnútroštátny súd, aby mohol posúdiť, či takéto plnenia môžu byť považované za zneužitie, musí najprv preveriť, či sledovaným výsledkom je daňová výhoda, ktorej poskytnutie by bolo v rozpore s jedným alebo s viacerými cieľmi šiestej smernice, a ďalej, či predstavoval hlavný cieľ prijatého zmluvného riešenia (pozri bod 42 tohto rozsudku).

59 Pokiaľ ide o prvé kritérium, uvedený súd môže zohľadniť, že hľadaný výsledok je získanie daňovej výhody spojenej s oslobodením plnení podľa článku 13 B písm. a) a d) šiestej smernice, ktoré boli lízingovou spoločnosťou zverené spoločnosti, ktorá bola zmluvnou stranou.

60 Takýto výsledok sa javí byť v rozpore s cieľom článku 11 A ods. 1 šiestej smernice, teda zdanením všetkého, čo predstavuje protihodnotu, ktorá sa získala alebo získa od užívateľa.

61 Keďže totiž prenájom vozidiel podľa lízingových zmlúv predstavuje poskytnutie služieb v zmysle článkov 6 a 9 šiestej smernice (pozri najmä rozsudky z 21. marca 2002, Cura Anlagen, C-451/99, Zb. s. I-3193, bod 19, a z 11. septembra 2003, Cookies World, C-155/01, Zb. s. I-8785, body 44 a 45), podlieha takéto plnenie zvyčajne DPH, pričom zdaniteľný základ sa musí určiť v súlade s článkom 11 A ods. 1 šiestej smernice.

62 Pokiaľ ide o druhé kritérium, vnútroštátny súd pri posúdení, ktoré má vykonať, môže vziať do úvahy čisto umelý charakter týchto plnení, ako aj právne, ekonomické a/alebo personálne prepojenie medzi predmetnými hospodárskymi subjektmi (rozsudok Halifax a i., už citovaný, bod 81), keďže z takýchto prvkov môže vyplynúť, že získanie daňovej výhody predstavuje hlavný sledovaný cieľ bez ohľadu na prípadnú existenciu okrem iného hospodárskych cieľov inšpirovaných úvahami týkajúcimi sa napríklad marketingu, organizácie a záruk.

63 Na druhú položenú otázku je teda potrebné odpovedať tak, že prináleží vnútroštátnemu súdu, aby určil, vzhľadom na výkladové prvky uvedené v tomto rozsudku, či na účely uplatnenia DPH možno také plnenia, o aké ide vo veci samej, považovať za zneužitie, pokiaľ ide o šiestu smernicu.

O trovách

64 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (druhá komora) rozhodol takto:

1. **Šiesta smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu — spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia sa má vykladať v tom zmysle, že o zneužitie ide vtedy, keď snaha o získanie daňovej výhody predstavuje hlavný cieľ predmetného plnenia alebo plnení.**

2. **Prináleží vnútroštátnemu súdu, aby určil, vzhľadom na výkladové prvky uvedené v tomto rozsudku, či na účely uplatnenia dane z pridanej hodnoty možno také plnenia, o aké ide vo veci samej, považovať za zneužitie, pokiaľ ide o šiestu smernicu 77/388.**

Podpisy