

Sprawa C-103/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

przeciwko

Weald Leasing Ltd

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez

Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division)]

Szósta dyrektywa VAT – Pojęcie praktyki stanowiące nadużycie – Transakcje leasingu dokonywane przez grupę przedsiębiorstw w celu rozłożenia w czasie płaconego podatku VAT niepodlegającego odliczeniu

Streszczenie wyroku

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

(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)

1. Korzyść podatkowa wynikająca z dokonania przez przedsiębiorstwo transakcji leasingowych w zakresie środków trwałych, zamiast bezpośredniego zakupu tych środków nie stanowi korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem właściwych przepisów szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 95/7, i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, pod warunkiem że warunki umowne tych transakcji, w szczególności dotyczące określenia kwoty opłat leasingowych, odpowiadają normalnym warunkom rynkowym i o ile udział we wskazanych transakcjach pośredniczącej spółki trzeciej nie może stanowić przeszkody w stosowaniu tych przepisów, co podlega ocenie sądu krajowego.

Okoliczności, że przedsiębiorstwo to nie wykonuje transakcji leasingowych w ramach swych zwykłych transakcji handlowych, nie ma w tym zakresie znaczenia. Stwierdzenie wystąpienia praktyki stanowiącej nadużycie nie opiera się bowiem na charakterze transakcji handlowych, które zwykle wykonuje dany podmiot, lecz na przedmiocie, celu i skutkach tych transakcji.

(por. pkt 44, 45; pkt 1 sentencji)

2. Jeżeli pewne warunki umowne transakcji leasingowych jakie stosuje przedsiębiorstwo lub udział pośredniczącej spółki trzeciej w tych transakcjach stanowiłby nadużycie, transakcje te powinny zostać przeddefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby w braku warunków umownych stanowiących nadużycie lub w braku udziału tej spółki. W tym kontekście

dokonane przededefiniowanie nie powinno wykraczać poza to, co jest konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku od wartości dodanej i uniknięcia oszustw.

(por. pkt 52, 53; pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 22 grudnia 2010 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Pojęcie praktyki stanowiącej nadużycie – Transakcje leasingu dokonywane przez grupę przedsiębiorstw w celu rozłożenia w czasie płatności podatku VAT niepodlegającego odliczeniu

W sprawie C-103/09

mających za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 24 lutego 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 13 marca 2009 r., w postępowaniu:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

przeciwko

Weald Leasing Ltd,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca), E. Juhász i T. von Danwitz, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Mazák,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 3 czerwca 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Weald Leasing Ltd przez M. Conlona, QC oraz N. Shaw, barrister, upoważnionych przez S. Walsh, solicitor,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez S. Ossowskiego, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez M. Hall, barrister,
- w imieniu Irlandii przez D. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez A. Astona, SC,

- w imieniu rządu greckiego przez G. Kanellopoulosa, S. Trekli oraz M. Tassopoulou, działających w charakterze pełnomocników,
 - w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez F. Arenę, avvocato dello Stato,
 - w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyalą oraz M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników,
- po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 26 października 2010 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni pojęcia praktyki stanowiacej nadużycie w rozumieniu wyroków: z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Rec. s. I-1609; z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-425/06 Part Service, Rec. s. I-897; z dnia 22 maja 2008 r. w sprawie C-162/07 Ampliscientifica i Amplifin, Rec. s. I-4019.

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (zwanymi dalej „Commissioners”) a Weald Leasing Ltd (zwanego dalej „Weald Leasing”) w przedmiocie podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), którym spółka ta została opodatkowana z tytułu dokonanych przez nią określonych transakcji leasingowych.

Ramy prawne

Uregulowania Unii

3 Artykuł 2 pkt 1 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), zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18) (zwaną dalej „szóstą dyrektywą”) stanowi:

„Opodatkowaniu podatkiem [VAT] podlega:

1) dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje”.

4 Artykuł 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, w brzmieniu wynikającym z jej art. 28f, przewiduje:

„O ile towary i usługi są przedmiotem transakcji [wykorzystywane w celu dokonywania czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

a) należny lub zapłacony na terytorium kraju podatek [VAT] od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone [lub świadczone] przez innego podatnika”.

5 Artykuł 27 szóstej dyrektywy jest sformułowany następująco:

„1. Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, może upoważnić każde z państw

członkowskich do wprowadzenia specjalnych środków stanowiących odstępstwo od stosowania przepisów niniejszej dyrektywy, w celu uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijania [unikania] opodatkowania. Środki podjęte w celu uproszczenia procedury poboru podatków, z wyjątkiem nieznacznego rozmiaru, nie mogą wpływać na kwotę podatku należnego w końcowym etapie konsumpcji.

2. Państwo członkowskie chcące wprowadzić środki wymienione w ust. 1 informuje o nich Komisję oraz dostarcza Komisji wszelkie stosowne informacje.
3. Komisja poinformuje inne państwa członkowskie o proponowanych środkach w terminie jednego miesiąca.
4. Decyzja Rady uznana jest za przyjętą, jeżeli w ciągu dwóch miesięcy od przekazania informacji wymienionej w ustępie poprzednim pozostałym państwom członkowskim ani Komisja, ani żadne z państw członkowskich nie zażąda rozpatrzenia sprawy przez Radę.
5. Państwa członkowskie, które stosowały w dniu 1 stycznia 1977 r. specjalne środki rodzaju określonego w ust. 1, mogą je zachować, pod warunkiem że poinformują o nich Komisję przed dniem 1 stycznia 1978 r. oraz pod warunkiem że odstępstwa mające na celu uproszczenie poboru podatków są zgodne z wymogami ustalonymi w ust. 1”.

Uregulowania krajowe

6 Ustęp 1 załącznika 6 do Value Added Tax Act 1994 (ustawy o podatku VAT z 1994 r., zwanej dalej „VAT Act 1994”) stanowi:

„1(1) Jeżeli:

- a) wartość dostawy dokonywanej przez podatnika za wynagrodzeniem pieniężnym jest (z pominięciem niniejszego ustępu) niższa od jej wartości rynkowej, oraz
- b) osoba dokonująca dostawy i jej odbiorca są ze sobą powiązani, oraz
- c) jeżeli dostawa podlega opodatkowaniu, osoba, na której rzecz jest ona dokonywana, nie jest uprawniona na podstawie pkt 25 i 26 do wykorzystania całej kwoty uiszczonej jako podatek VAT od dostawy,

Commissioners mogą zarządzić, że jako wartość dostawy uwzględnia się jej wartość rynkową”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

7 Churchill Group of Companies (zwana dalej „Churchill Group”) zajmuje się głównie świadczeniem usług ubezpieczeniowych zwolnionych z podatku VAT.

8 Churchill Management Ltd (zwana dalej „CML”) i jej spółki zależne, Churchill Accident Repair Centre (zwane dalej „CARC”) oraz Weald Leasing, wchodzi w skład Churchill Group.

9 Współczynnik zwrotu naliczonego podatku VAT wynosi dla spółek CML i CARC w przybliżeniu 1%, a zatem kiedy dokonują one zakupu sprzętu, mogą odliczyć jedynie 1% podatku z tego tytułu.

- 10 Jedyna działalność handlowa spółki Weald Leasing polega na dokonywaniu zakupu omawianych aktywów, a następnie oddawaniu ich w leasing.
- 11 Suas Ltd (zwana dalej „Suas”) jest spółką należącą do doradcy Churchill Group z zakresu podatku VAT oraz jego syny, nie wchodzi ona jednak w skład owej grupy. Jedyną działalnością handlową tej spółki jest branie w leasing środków trwałych od spółki Weald Leasing, a następnie oddawanie ich w subleasing spółkom CML i CARC.
- 12 Kiedy CML lub CARC potrzebowały nowego sprzętu, był on nabywany przez Weald Leasing, która następnie oddawała go w leasing spółce Suas, która z kolei oddawała go w subleasing spółkom CML lub CARC.
- 13 Dokonując omówionej serii transakcji, CML i CARC unikały konieczności bezpośredniego zakupywania potrzebnego im sprzętu i jednorazowego uiszczania całej kwoty niepodlegającego prawu odliczenia podatku VAT od tych zakupów.
- 14 Transakcje te miały na celu podział i rozłożenie w czasie płatności powyższej kwoty, tak aby odroczyć powstanie zobowiązań podatkowych Churchill Group.
- 15 Zatem CML oraz CARC nie ponosiły bezpośrednio ciężaru niepodlegającego odliczeniu podatku VAT od całkowitego kosztu zakupionego sprzętu, lecz jedynie od opłat leasingowych za ten sprzęt, rozłożonych na okres obowiązywania umowy leasingu.
- 16 Commissioners wydali decyzję określającą wysokość zobowiązań, na mocy której oddalili wnioski Weald Leasing o odliczenie podatku VAT zapłaconego jako podatek naliczony od środków trwałych wziętych w leasing od października 2000 r. do października 2004 r., na tej podstawie, iż omawiane transakcje nie stanowiły działalności gospodarczej i miały charakter nadużycia.
- 17 Spółka Weald Leasing zaskarżyła powyższą decyzję, uznawszy, że transakcje te nie były dokonane wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych oraz że dostawy sprzętu w ramach umowy leasingu nie są sprzeczne z celami szóstej dyrektywy.
- 18 Po wydaniu ww. wyroku w sprawie Halifax i in. Commissioners odstąpili od twierdzenia, iż omawiane operacje nie miały charakteru działalności gospodarczej, podtrzymali jedynie argument, iż są one praktyką stanowiącą nadużycie.
- 19 Orzeczeniem z dnia 7 lutego 2007 r. VAT and Duties Tribunal uznał, iż zasadniczym celem omawianych transakcji było uzyskanie korzyści podatkowej polegającej na odroczeniu ciężaru podatku VAT ponoszonego przez Churchill Group poprzez zawarcie umów leasingowych, stwierdził przy tym jednak, że korzyść ta nie jest sprzeczna z celem właściwych przepisów szóstej dyrektywy.
- 20 Sąd ten orzekł również, że nadużycia mogłyby ewentualnie wynikać nie z umów leasingu jako takich, lecz z przewidzianej w tych umowach wysokości opłat leasingowych, a także z ustaleń mających na celu obejście zarządzeń wydawanych przez Commissioners na podstawie załącznika 6 do VAT Act 1994.
- 21 Commissioners wnieśli apelację od tego orzeczenia do High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, uznawszy, że korzyść podatkowa uzyskana przez Churchill Group była sprzeczna z celami określonymi w szóstej dyrektywie.
- 22 Orzeczeniem z dnia 16 stycznia 2008 r. High Court of Justice (England & Wales), Chancery

Division oddali? apelacj? wniesion? przez Commissioners, uzasadniaj?c, ?e fakt, i? transakcje b?d?ce przedmiotem post?powania nie zosta?y przeprowadzone w ramach zwyk?ych czynno?ci handlowych, nie jest wystarczaj?c? przes?ank? do uznania, ?e mia?a miejsce praktyka stanowi?ca nadu?ycie, bowiem korzy?ci podatkowe uzyskane przez Churchill Group poprzez te transakcje nie by?y sprzeczne z zasad? neutralno?ci podatkowej ani z ?adnym innym przepisem szóstej dyrektywy.

23 Commissioners odwo?ali si? od powy?szego orzeczenia do s?du odsy?aj?cego na tej podstawie, ?e High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division nie dokona? oceny kwestii, czy omawiane umowy leasingowe nale?a?y do zwyk?ych transakcji handlowych stron umowy. Commissioners podnie?li, ?e cele szóstej dyrektywy sprzeciwiaj? si? zezwoleniu podatnikowi na odliczenie podatku VAT naliczonego w wyniku transakcji nieposiadaj?cych rzeczywistego celu handlowego, które nie zosta?y wykonane w normalnych warunkach rynkowych, nie wi?za?y si? z ryzykiem i obci??eniami typowymi dla tego rodzaju umów oraz nie zosta?y zawarte w ramach zwyk?ych transakcji handlowych stron umowy.

24 W tych oto okoliczno?ciach Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w okoliczno?ciach takich jak w niniejszej sprawie, w których podmiot gospodarczy w znacznym stopniu zwolniony z podatku stosuje struktur? leasingu ?rodków trwa?ych obejmuj?c? po?rednika b?d?cego osob? trzeci?, zamiast dokonania bezpo?redniego zakupu ?rodków trwa?ych, struktura leasingu ?rodków trwa?ych lub jej cz??? skutkuje korzy?ci? podatkow? sprzeczna z celem szóstej dyrektywy w rozumieniu pkt 74 [ww.] wyroku [w sprawie Halifax i in.]?

2) Bior?c pod uwag? fakt, ?e szósta dyrektywa przewiduje leasing ?rodków trwa?ych przez podmioty gospodarcze zwolnione lub cz???ciowo zwolnione z podatku, oraz odniesienie Trybuna?u do »zwyk?ych transakcji handlowych« z pkt 69 i 80 [ww.] wyroku w sprawie Halifax i in. oraz z pkt 27 [ww.] wyroku [w sprawie Ampliscientifica i Amplifin], jak równie? brak takiego odniesienia w [ww.] wyroku [w sprawie Part Service]: czy taki leasing stanowi nadu?ycie ze strony zwolnionego lub cz???ciowo zwolnionego z podatku podmiotu gospodarczego, je?eli w ramach zwyk?ych transakcji handlowych nie anga?uje si? on w transakcje leasingowe?

3) W przypadku odpowiedzi twierdz?cej na pytanie drugie:

a) jakie jest znaczenie poj?cia »zwyk?e transakcje handlowe« w kontek?cie pkt 74 i 75 [ww.] wyroku w sprawie Halifax i in.: czy odnosi si? ono do pkt 74, czy pkt 75, czy te? do ich obu;

b) czy odniesienie do »zwyk?ych transakcji handlowych« dotyczy:

- czynno?ci, w które podatnik zazwyczaj si? anga?uje;
- czynno?ci, w które co najmniej dwa podmioty anga?uj? si? w normalnych warunkach rynkowych;
- czynno?ci, które s? op?acalne;
- czynno?ci, które powoduj? obowi?zki i ryzyko handlowe typowe dla powi?zanych korzy?ci handlowych;
- czynno?ci, które nie s? pozorne, gdy? maj? charakter handlowy;
- innego typu lub kategorii czynno?ci?

4) Je?li struktura leasingu ?rodków trwa?ych lub jej cz??? zostanie uznana za stanowi?c? nadu?ycie, jaka kwalifikacja b?dzie w?a?ciwa? W szczeg?lno?ci czy s?d krajowy lub organ podatkowy powinien:

- a) zignorowa? istnienie po?rednika b?d?cego osob? trzeci? oraz zleci? uiszczenie podatku VAT od warto?ci wolnorynkowej op?at leasingowych;
- b) przekwalifikowa? struktur? leasingow? jako bezpo?redni zakup; czy
- c) przekwalifikowa? transakcje w inny sposób, który albo s?d, albo organ podatkowy uzna za w?a?ciwy w celu przywrócenia sytuacji, która mia?aby miejsce w przypadku braku transakcji stanowi?cych nadu?ycie?."

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pyta? pierwszego i drugiego

25 W pytaniach pierwszym i drugim, które nale?y rozpatrzy? ??cznie, s?d krajowy zmierza do ustalenia, czy okoliczno??, ?e przedsi?biorstwo dokonuje transakcji leasingowych w zakresie ?rodków trwa?ych, takich jak omawiane w sprawie przed s?dem krajowym, przy udziale po?rednicz?cej sp?ki trzeciej, zamiast bezpo?redniego zakupu tych ?rodków, skutkuje uzyskaniem korzy?ci podatkowej sprzecznej z celem przepisów szóstej dyrektywy i w razie odpowiedzi twierdz?cej, je?li wskazane przedsi?biorstwo w ramach swych zwyk?ych transakcji handlowych nie wykonuje transakcji leasingowych, to czy ich dokonywanie jest praktyk? stanowi?c? nadu?ycie.

26 Nale?y przypomnie?, ?e nie mo?na poszerza? zakresu uregulowania Unii, tak aby obj?? nim nadu?ycia podmiotów gospodarczych, to znaczy transakcje, które nie s? przeprowadzane w ramach zwyk?ych transakcji handlowych, lecz wy??cznie w celu nadu?ycia korzy?ci przewidzianych w prawie Unii, i ?e ta zasada zakazu praktyk stanowi?cych nadu?ycie znajduje zastosowanie równie? w dziedzinie podatku VAT (zob. ww. wyroki: w sprawie Halifax i in., pkt 69, 70; w sprawie Ampliscientifica i Amplifin, pkt 27).

27 Ponadto przys?uguj?cy przedsi?biorcy wybór pomi?dzy czynno?ciami zwolnionymi i czynno?ciami opodatkowanymi mo?e opiera? si? na szeregu czynników, a w szczeg?lno?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 nak?ada na niego obowi?zku dokonania wyboru tej czynno?ci, z któr? wi??e si? zap?ata najwy?szej kwoty podatku VAT. Przeciwnie, podatnikowi przys?uguje prawo do dokonania wyboru takiej struktury swojej dzia?alno?ci, poprzez któr? ograniczy swoje zobowi?zanie podatkowe (zob. ww. wyroki: w sprawie Halifax i in., pkt 73; w sprawie Part Service, pkt 47).

28 W tym kontek?cie Trybuna? orzek?, ?e w dziedzinie podatku VAT dla stwierdzenia wyst?pienia praktyki stanowi?cej nadu?ycie wymagane jest spe?nienie dwóch przes?anek.

29 Po pierwsze, dane czynno?ci, pomimo spe?niania warunków formalnych ustanowionych w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponuj?cego t? dyrektyw?, musz? skutkowa? osi?gni?ciem korzy?ci podatkowej, której przyznanie by?oby sprzeczne z celem, któremu s?u?? owe przepisy (zob. ww. wyroki: w sprawie Halifax i in., pkt 74; w sprawie Part Service, pkt 42).

30 Ponadto równie? z ogó?u obiektywnych czynników powinno wynika?, ?e celem spornych transakcji jest uzyskanie korzy?ci podatkowej. W rzeczywisto?ci zakaz praktyk stanowi?cych

nadużycie jest bezprzedmiotowy wówczas, gdy dane transakcje mogły mieć inne uzasadnienie niż tylko osiągnięcie korzyści podatkowych (zob. ww. wyroki: w sprawie Halifax i in., pkt 75; w sprawie Part Service, pkt 42).

31 W zakresie dotyczącym sprawy zawisłej przed sądem krajowym z postanowienia odsyłającego wynika, że celem omawianych transakcji leasingowych było uzyskanie korzyści podatkowej, a mianowicie rozłożenie w czasie płatności podatku VAT z tytułu omawianych zakupów, tak aby odroczyć powstanie zobowiązań podatkowych Churchill Group.

32 Jednakże dla stwierdzenia wystąpienia praktyki stanowiącej nadużycie, konieczne jest również, by pomimo spełniania warunków formalnych ustanowionych w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego dyrektywę wskazana korzyść podatkowa była sprzeczna z celem, któremu służą owe przepisy.

33 W tym względzie należy stwierdzić, że transakcje leasingowe są objęte zakresem stosowania szóstej dyrektywy i że korzyść podatkowa mogła ewentualnie wynikać z dokonywania tych transakcji nie stanowi sama w sobie korzyści, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem właściwych przepisów tej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego dyrektywę.

34 Nie można bowiem zarzucić podatnikowi, że wybrał transakcję leasingową, zapewniającą mu korzyść podatkową polegającą, jak wynika z postanowienia odsyłającego, na rozłożeniu w czasie płatności podatku, a nie transakcję kupna, która by mu tej korzyści nie zapewniła, o ile podatek VAT z tytułu wskazanej transakcji leasingowej zostanie należycie i w pełni uiszczony.

35 Nie zostało zakwestionowane, że powyższa okoliczność miała miejsce w zakresie podatku VAT z tytułu spornych w postępowaniu przed sądem krajowym transakcji leasingowych i że w przypadku każdej z tych transakcji dane spółki dokonywały płatności prawidłowej kwoty należnego podatku VAT, odliczając, gdy mogły to uczynić, prawidłową kwotę naliczonego podatku VAT.

36 Jeżeli bowiem spółka Weald Leasing mogła odliczyć podatek VAT związany z zakupionymi towarami, to możliwe, że ta przysługiwała jej z tego względu, że spółka ta nie prowadzi działalności w zakresie ubezpieczeń, lecz działalność leasingową opodatkowaną podatkiem VAT i nieobjętą zwolnieniem.

37 Również CML i CARC nie odliczyły podatku VAT związanego z opłatami leasingowymi uiszczanymi na rzecz Suas, ponieważ podatek ten nie podlega odliczeniu do wysokości 99% jego kwoty.

38 Ponadto dokonanie transakcji leasingowej mającej za przedmiot dany towar nie oznacza samo w sobie, że kwota podatku VAT z tytułu tej transakcji będzie niższa od kwoty, która zostałaby zapłacona w przypadku zakupu tego towaru.

39 Sąd krajowy powinien zatem ustalić po pierwsze, czy warunki umowne transakcji leasingowych będących przedmiotem toczącego się przed nim postępowania pozostają w sprzeczności z przepisami szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego dyrektywę. Miało być to miejsce w szczególności w przypadku określenia kwoty opłat leasingowych, gdyby okazała się ona być rażąco niska i nie odpowiadała w żaden sposób rzeczywistości gospodarczej.

40 Po drugie, sąd krajowy powinien również ustalić, czy udział we wskazanych transakcjach pośredniczącej spółki trzeciej, w niniejszej sprawie Suas, może stanowić przeszkodę w

stosowaniu tych przepisów.

41 W tym względzie sąd krajowy powinien w szczególności zbadać, czy, jak wynika z niektórych dokumentów zawartych w aktach sprawy i jak przedstawiono na rozprawie, udział we wskazanych transakcjach spółki Suas uniemożliwił Commissioners wykonanie ust. 1 załącznika 6 do VAT Act 1994 w zakresie tych transakcji.

42 W tym kontekście należy odrzucić argument Weald Leasing, wedle którego zasada zakazu praktyk stanowiących nadużycie nie ma zastosowania do naruszenia tego przepisu z tego względu, że przynależy on wyłącznie do prawa krajowego; przepis ten został bowiem ustanowiony na podstawie art. 27 szóstej dyrektywy i wchodzi w zakres ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę.

43 Ponadto okoliczności, że przedsiębiorstwo dokonujące transakcji leasingowych takich jak będące przedmiotem postępowania w sprawie przed sądem krajowym nie wykonuje tego rodzaju transakcji w ramach swych zwykłych transakcji handlowych, nie ma wpływu na powyższe rozważania.

44 Stwierdzenie wystąpienia praktyki stanowiącej nadużycie nie opiera się bowiem na charakterze transakcji handlowych, które zwykle wykonuje dany podmiot, lecz na przedmiocie, celu i skutkach tych transakcji.

45 W tych okolicznościach na pytania pierwsze i drugie należy odpowiedzieć, że korzyść podatkowa wynikająca z dokonania przez przedsiębiorstwo transakcji leasingowych w zakresie środków trwałych, takich jak będące przedmiotem sporu w sprawie przed sądem krajowym, zamiast bezpośredniego zakupu tych środków nie stanowi korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem właściwych przepisów szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, o ile warunki umowne tych transakcji, w szczególności dotyczące określenia kwoty opłat leasingowych, odpowiadają normalnym warunkom rynkowym i o ile udział we wskazanych transakcjach pośredniczącej spółki trzeciej nie może stanowić przeszkody w stosowaniu tych przepisów, co podlega ocenie sądu krajowego. Okoliczności, że przedsiębiorstwo to nie wykonuje transakcji leasingowych w ramach swych zwykłych transakcji handlowych, nie ma w tym zakresie znaczenia.

W przedmiocie pytania trzeciego

46 Zważywszy na odpowiedź udzieloną na pytania pierwsze i drugie, nie ma potrzeby udzielania odpowiedzi na pytanie trzecie.

W przedmiocie pytania czwartego

47 W pytaniu czwartym sąd krajowy zmierza do ustalenia, w jaki sposób należy przeddefiniować transakcje będące przedmiotem sporu przed sądem krajowym, jeżeli transakcje te lub ich część stanowiły nadużycie.

48 W tym względzie należy przypomnieć, że jeżeli zostało stwierdzone wystąpienie praktyki stanowiącej nadużycie, transakcje wchodzące w zakres tej praktyki powinny zostać przeddefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących wspomniane nadużycie (zob. ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 94, 98).

49 W pierwszej kolejności sąd krajowy powinien zatem ustalić, w oparciu o wskazówki udzielone w odpowiedzi na pytania pierwsze i drugie, czy pewne elementy transakcji leasingowych

będących przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym stanowi nadużycie.

50 Jeżeli sytuacja taka miaaby miejsce, sąd krajowy powinien następnie przeddefiniować owe transakcje w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniaaby, gdyby nie występowały okoliczności stanowiące wspomniane nadużycie.

51 Wobec powyższego, jeżeli sąd krajowy doszedłby do wniosku, że pewne warunki umowne transakcji leasingowych będących przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym lub udział spółki Suas w tych transakcjach stanowiąby nadużycie, powinien on przeddefiniować te transakcje, nie uwzględniając istnienia spółki Suas lub poprzez zmianę albo brak zastosowania tych warunków umownych.

52 W tym kontekście dokonane przez sąd krajowy przeddefiniowanie nie powinno wykraczać poza to, co jest konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru podatku VAT i uniknięcia oszustw (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 92).

53 W tych okolicznościach na pytanie czwarte należy odpowiedzieć, że jeżeli pewne warunki umowne transakcji leasingowych będących przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym lub udziałem pośredniczącej spółki trzeciej w tych transakcjach stanowiąby nadużycie, transakcje te powinny zostać przeddefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniaaby w braku warunków umownych stanowiących nadużycie lub w braku udziału tej spółki.

W przedmiocie kosztów

54 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 (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **Korzyść podatkowa wynikająca z dokonania przez przedsiębiorstwo transakcji leasingowych w zakresie środków trwałych, takich jak będące przedmiotem sporu w sprawie przed sądem krajowym, zamiast bezpośredniego zakupu tych środków nie stanowi korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem wstąpienia przepisów 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 zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, o ile warunki umowne tych transakcji, w szczególności dotyczące określenia kwoty opłat leasingowych, odpowiadają normalnym warunkom rynkowym i o ile udział we wskazanych transakcjach pośredniczącej spółki trzeciej nie może stanowić przeszkody w stosowaniu tych przepisów, co podlega ocenie sądu krajowego. Okoliczności, że przedsiębiorstwo to nie wykonuje transakcji leasingowych w ramach swych zwykłych transakcji handlowych, nie ma w tym zakresie znaczenia.**

2) **Jeżeli pewne warunki umowne transakcji leasingowych będących przedmiotem sporu w postępowaniu przed sądem krajowym lub udziałem pośredniczącej spółki trzeciej w tych transakcjach stanowiąby nadużycie, transakcje te powinny zostać przeddefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniaaby w braku warunków umownych stanowiących nadużycie lub w braku udziału tej spółki.**

Podpisy

* Język postępowania: angielski.