

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 3 września 2014 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – VAT – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artykuł 11 cz. 1 ust. 1 akapit pierwszy – Bezpośrednia skuteczność – Obniżenie podstawy opodatkowania – Dokonanie dwóch transakcji dotyczących tych samych towarów – Dostawy towarów – Samochody sprzedawane w ramach umowy leasingu finansowego, ponownie obejmowane w posiadanie i odsprzedawane na aukcjach – Nadużycie prawa

W sprawie C-589/12

mając za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 10 grudnia 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 grudnia 2012 r., w postępowaniu:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

przeciwko

GMAC UK plc,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.C. Bonichot i A. Arabadjiev (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 5 grudnia 2013 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu GMAC UK plc przez R. Cordarę, QC,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez J. Beeko, działając w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez K. Lasoka, QC,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyalą, A. Cordewenera oraz C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii, wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 11 cz. 1 ust. 1 C

ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (zwanymi dalej „Commissioners”) a GMAC UK plc (zwaną dalej „GMAC”) w przedmiocie kwoty podlegającej opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) z tytułu dostaw dokonanych przez GMAC w wykonaniu umów leasingu finansowego (hire purchase) pojazdów samochodowych.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 11 cz. 1 A szóstej dyrektywy, dotyczący podstawy opodatkowania na terytorium kraju, stanowi:

„1. Podstawą opodatkowania jest:

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

[...]”.

4 Artykuł 11 cz. 2 C szóstej dyrektywy, dotyczący przepisów różnych, w ust. 1 stanowi:

„W przypadku anulowania, odmowy [wypowiedzenia, rozwiązania] albo całkowitego lub częściowego braku zapłaty lub też w przypadku gdy cena jest obniżona po dokonaniu dostawy [transakcji], podstawa opodatkowania jest stosownie obniżona na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

Jednakże w przypadku całkowitego lub częściowego braku zapłaty państwa członkowskie mogą uchylić się od zastosowania niniejszej zasady”.

Prawo Zjednoczonego Królestwa

5 Z postanowienia odsyłającego wynika, że na regulację transponującą art. 11 cz. 2 C ust. 1 szóstej dyrektywy składa się dwie grupy przepisów. Pierwsza grupa miała zastosowanie w przypadku obniżenia wynagrodzenia, a druga miała zastosowanie i udzielała ulgi – mianowicie ulgi w zakresie wierzytelności nieściągalnych – w przypadku całkowitego lub częściowego braku zapłaty.

Przepisy krajowe odnoszące się do obniżenia wynagrodzenia

6 Przepisy te od 1995 r. były zawarte w § 38 w związku z § 24 VAT Regulations 1995 (rozporządzenia w sprawie rozliczeń i rejestrów VAT z 1995 r.). Przewidywały one, że w przypadku obniżenia wynagrodzenia z tytułu dostawy, zawierającego w sobie kwotę podatku VAT, podatnik powinien dokonać korekty swojego rozliczenia w zakresie podatku VAT polegającej na odpowiednim pomniejszeniu kwoty tego podatku. W tym zakresie obniżenie wynagrodzenia było uznawane za skuteczne tylko w razie potwierdzenia notą kredytową lub innym dokumentem o podobnym skutku. Przepisy równoważne powyższym miały zastosowanie w latach 1990–1995.

Przepisy krajowe odnoszące się do wierzytelności nieciągłych

7 Dla dostaw dokonanych pomiędzy dniem 2 października 1978 r. a dniem 26 lipca 1990 r. ulga w zakresie wierzytelności nieciągłych miała zastosowanie na podstawie „starego systemu”. Dla dostaw dokonanych pomiędzy dniem 1 kwietnia 1989 r. a dniem 19 marca 1997 r. wnioski o przyznanie ulgi mogły być składane na podstawie „nowego systemu”. W okresie zachodzenia na siebie obu systemów, to znaczy od 1 kwietnia 1989 r. do 26 lipca 1990 r., wniosek mógł zostać złożony na podstawie jednego lub drugiego systemu.

– Stary system

8 Stary system został ustanowiony art. 12 Finance Act 1978 (ustawy podatkowej z 1978 r.) i przeniesiony do art. 22 Value Added Tax Act 1983 (ustawy o podatku VAT z 1983 r., zwanej dalej „VAT 1983”).

9 Artykuł 22 VAT 1983 stanowi:

„(1) Jeżeli:

(a) osoba dokonała dostawy towarów lub usług w zamian za wynagrodzenie pieniężne, a od tej dostawy wykazała i zapłaciła podatek, a

(b) osoba zobowiązana do zapłaty jakiegokolwiek nieuregulowanej części wynagrodzenia z tytułu tej dostawy stała się niewypłacalna,

to pierwsza z tych osób jest uprawniona, z zastrzeżeniem ust. 2 i przepisów wykonawczych wydanych na podstawie ust. 3, do otrzymania, na wniosek złożony do Commissioners, zwrotu podatku należnego przypadającego na nieuregulowaną kwotę.

(2) Prawo do otrzymania zwrotu na podstawie niniejszego artykułu przysuguje pod warunkiem, że:

(a) kwota wierzytelności jest ustalona w postępowaniu upadłościowym i kwota ta odpowiada nieuregulowanej kwocie wynagrodzenia, pomniejszonej o kwotę objętą wnioskiem;

(b) wartość dostawy nie przekracza wartości rynkowej; oraz

(c) w odniesieniu do dostaw towarów własność towarów została przeniesiona na osobę, na rzecz której dokonano dostawy [...]”.

10 Jak wynika z postanowienia odsyłanego, na podstawie art. 22 VAT 1983 osoba była uznawana za niewypłacalną dla potrzeb tego przepisu, jeżeli orzeczono jej upadłość lub sąd wydał postanowienie w sprawie zarządu jej majątkiem w ramach postępowania upadłościowego. Spółka była niewypłacalna, jeżeli podlegała dobrowolnej lub przymusowej likwidacji i jeżeli „zachodziła sytuacja niemożliwości spłaty długów przez spółkę”.

– Nowy system

11 Artykuł 11 Finance Act 1990 (ustawy podatkowej z 1990 r.) ustanowił nowy system i uchylił stary system dla dostaw dokonanych po dniu 26 lipca 1990 r.

12 Nowy system miał zastosowanie do dostaw dokonanych po dniu 1 kwietnia 1989 r. Został on przeniesiony do art. 36 Value Added Tax Act 1994 (ustawy o podatku od wartości dodanej z 1994 r.), który brzmi następująco:

„1) Ustęp 2 znajduje zastosowanie, w przypadku gdy:

a) osoba dokonała dostawy towarów lub usług w zamian za wynagrodzenie pieniężne, a od tej dostawy wykazała i zapłaciła podatek VAT;

b) całość lub jakakolwiek część wynagrodzenia z tytułu tej dostawy została przez nią odpisana jako wierzytelność nieściągalna; oraz

c) upłynął okres [...] sześciu miesięcy [zastępujący okres dwóch lat określony w przepisach art. 11 ustawy podatkowej z 1990 r.] (liczony od dnia, w którym dokonano dostawy).

2) z zastrzeżeniem poniższych przepisów obecnego artykułu i wydanych na ich podstawie przepisów wykonawczych, osoba taka jest uprawniona do otrzymania, na wniosek złożony do Commissioners, zwrotu podatku należnego przypadającego na nieuregulowaną kwotę.

[...]

4) Prawo do otrzymania zwrotu na podstawie powyższego ustępu 2 przysuguje tylko pod warunkiem, że:

a) wartość dostawy jest równa wartości rynkowej lub niższa od niej; oraz

b) w odniesieniu do dostaw towarów, własność towarów została przeniesiona na osobę, na rzecz której dokonano dostawy, lub na osobę wywodzącą swoje prawo od tej osoby, działającą za pośrednictwem tej osoby lub w jej imieniu.

[...]”.

Rozporządzenie w sprawie podatku od wartości dodanej od samochodów z 1992 r.

13 Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej przyznawało prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego przy sprzedaży samochodów używanych na warunkach co do zasady tych samych w kolejnych aktach prawnych, do których należał Value Added Tax (Cars) Order 1992 (rozporządzenie w sprawie podatku od wartości dodanej od samochodów z 1992 r., zwane dalej „Cars Order”).

14 Zgodnie z § 8 Cars Order, jeżeli dealer samochodowy sprzedawał samochód używany, podatek VAT należało wykazać od podstawy opodatkowania w kwocie równej marży dealera.

15 Jednakże § 4 Cars Order przewidywał szczególny sposób opodatkowania w przypadku odsprzedaży pojazdów ponownie objętych w posiadanie przez sprzedawcę:

„(1) Czynności wskazane poniżej nie stanowiły dostawy towarów ani świadczenia usług:

(a) zbycie używanego pojazdu samochodowego dokonane przez osobę, która objęła go ponownie w posiadanie na podstawie porozumienia finansowego, w przypadku gdy pojazd samochodowy znajduje się w takim samym stanie jak w chwili ponownego jego objęcia [...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

16 GMAC jest spółką będącą podatnikiem VAT, która zajmuje się między innymi sprzedażą na warunkach odroczonej płatności pojazdów samochodowych.

17 Umowy tego rodzaju są zwykle zawierane w następujący sposób. Konsument wybiera pojazd u dealera i wnosi o przyznanie mu określonego sposobu finansowania. Jest wtedy kierowany do spółek leasingowych takich jak GMAC. Jeżeli trzy strony dojdą do porozumienia, dealer sprzedaje samochód spółce leasingowej, a ta dostarcza go następnie konsumentowi końcowemu na podstawie „umowy leasingu” (hire/purchase contract).

18 Sprzedaż tych pojazdów dokonywana przez dealerów samochodowych na rzecz GMAC podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT według stawki podstawowej. Dostawa pojazdów przez GMAC na rzecz konsumentów końcowych na podstawie umów leasingu podlegała również opodatkowaniu podatkiem VAT według stawki podstawowej. W razie niewykonania umowy przez leasingobiorcę GMAC ponownie obejmowała pojazd w posiadanie i sprzedawała go na aukcji. O przychody ze sprzedaży pomniejszono nieuregulowane cztery opłaty miesięcznych należnych od leasingobiorcy.

19 Dostawa pojazdu samochodowego w ramach umowy leasingu uznawana była dla potrzeb podatku VAT za dostawę towarów. Obowiązek podatkowy z tytułu podatku VAT powstawał w momencie dostawy pojazdu przez GMAC na rzecz konsumentów końcowych w odniesieniu do całości kwoty należnej, z wyjątkiem kosztów finansowych. Jeżeli następnie pojazd ten został ponownie objęty i sprzedany na aukcji, w szczególności zgodnie z § 4 Cars Order, owa sprzedaż na aukcji nie była uznawana ani za dostawę towarów, ani za świadczenie usług.

20 Commissioners zawsze przyjmowali, że w przypadku rozwiązania za porozumieniem stron umowy leasingu pojazdu samochodowego, podlegał on sprzedaży, jego odsprzedaż, zastosowanie miało § 38 VAT Regulations 1995, w konsekwencji czego należało uznać, że GMAC dokonała czynności leasingu w zamian za wynagrodzenie pomniejszone o kwotę przychodów z tytułu odsprzedaży. Niemniej jednak aż do orzeczenia High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Zjednoczone Królestwo) w sprawie C&E Commissioners v GMAC (2004) nie przyjmowali oni, że ten sam sposób opodatkowania ma zastosowanie w przypadku, gdy leasingobiorca nie wykona zobowiązania, a pojazd zostawał ponownie objęty przez GMAC i odsprzedany na aukcji.

21 Jednakże począwszy od tego orzeczenia, § 38 VAT Regulations 1995 ma zastosowanie także do przypadku niewykonania zobowiązania przez leasingobiorcę i odsprzedaży pojazdu przez GMAC na aukcji. High Court of Justice uznała także, że Cars Order ma również zastosowanie, a w rezultacie, że GMAC nie jest zobowiązana do zapłaty podatku VAT od przychodów ze sprzedaży na aukcji. Sąd odwoławczy podnosi w tym zakresie, że bez zastosowania tych przepisów prowadzi do „nieoczekiwanego zysku”, za sprawą którego kwota podatku VAT należnego jest ostatecznie niższa, niż wynosiłaby ona w sytuacji, gdyby

transpozycji szóstej dyrektywy dokonano poprawnie.

22 Na ??danie GMAC wszcz?to zatem nowe post?powanie, tak?e obejmuj?ce lata 1978–1997 i oparte w ca?o?ci na skutku bezpo?rednim szóstej dyrektywy. ??danie spó?ki dotyczy obecnie cz??ci wynagrodzenia za dostaw? pojazdu samochodowego dokonany na rzecz klienta, jaka pozostaje niezap?acona z powodu niewykonania przez tego klienta zobowi?zania. Kwota ta nie stanowi obni?ki ceny w rozumieniu art. 11 cz??? C ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy. Chodzi tu o cz??ciowy brak zap?aty w rozumieniu tego przepisu, to znaczy o wierzytelno?? nie?ci?galn?.

23 Pismem z dnia 20 lutego 2006 r. GMAC za??da?a zatem ulgi w zakresie wierzytelno?ci nie?ci?galnych za lata 1978–1997 z tytu?u rozwi?zania umów leasingu pojazdów samochodowych z powodu braku zap?aty uzgodnionej ceny sprzeda?y. Commissioners oddalili ten wniosek decyzj? z dnia 18 lipca 2006 r.

24 First?tier Tribunal (Tax Chamber) uwzgl?dni? skarg? GMAC na t? decyzj?, uznaj?c, ?e warunki prawne uprawnienia do ulgi by?y niezgodne z prawem Unii i ?e wniesione przez GMAC ??dania maj?ce na celu otrzymanie ulgi w zakresie wierzytelno?ci nie?ci?galnych nie skutkowa?y niezgodnym z prawem Unii znieksztalceniem lub zniweczeniem podatkowej neutralno?ci.

25 Rozpatruj?cy skarg? Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) uznaje, ?e przeciwnie, § 38 VAT Regulations 1995 – w interpretacji przyjt?ej w orzeczeniu High Court of Justice w sprawie C&E Commissioners v GMAC (2004) – w zwi?zku z Cars Order nie wdra?aj? skutecznie szóstej dyrektywy, poniewa? w ich wyniku dochodzi do przyznania ulgi w zakresie VAT, która jest niezgodna z celem owej dyrektywy, a co za tym idzie, z prawem Unii.

26 W tych okoliczno?ciach Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) W jakim zakresie podatnik mo?e – w odniesieniu do dwóch transakcji dotycz?cych tych samych towarów – po pierwsze, bezpo?rednio powo?ywa? si? na dany przepis [szóstej dyrektywy] w odniesieniu do jednej transakcji; a po drugie, na przepisy prawa krajowego w odniesieniu do drugiej transakcji, je?eli ??czne konsekwencje podatkowe takich dzia?a? odnosz?ce si? do obu transakcji nie zosta?y ani przewidziane, ani za?o?one zarówno przez przepisy prawa krajowego, jak i [szóstej dyrektywy], gdyby przepisy te stosowa? odr?bnie?

2) Je?eli na pytanie pierwsze nale?y odpowiedzie? w ten sposób, ?e istniej? okoliczno?ci, w jakich podatnik by?by nieuprawniony do takich dzia?a? (lub by?by do nich nieuprawniony jedynie w okre?lonym zakresie), to jakie okoliczno?ci mo?na by w tym zakresie wskaza?, a w szczegó?lno?ci jaki stopie? powi?zania musia?by istnie? mi?dzy obiema transakcjami, aby uzna?, ?e takowe okoliczno?ci zaistnia?y?

3) Czy odpowied? na pytania pierwsze i drugie ró?ni?aby si? w zale?no?ci od tego, czy krajowe traktowanie jednej z tych transakcji jest zgodne z [szóst? dyrektyw?]?”.

W przedmiocie pyta? prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego i trzeciego

27 Przez swoje pytania pierwsze i trzecie, które nale?y rozpatrze? ??cznie, s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 11 cz??? C ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e w okoliczno?ciach takich jak te w post?powaniu g?ównym pa?stwo cz?onkowskie mo?e nie zezwoli? podatnikowi na powo?anie si? na skutek bezpo?redni

tego przepisu w odniesieniu do danej czynności na tej podstawie, że podatnik ten może powołać się na przepisy prawa krajowego w odniesieniu do innej czynności dotyczącej tych samych towarów i że racjonalne zastosowanie tych przepisów prowadziłoby do ogólnego rezultatu podatkowego, którego ani przepisy krajowe, ani szósta dyrektywa, stosowane odrębnie do tych czynności, nie wywołująby ani nie zakładały.

28 Sąd ten zastanawia się ponadto, czy ma w tym względzie znaczenie to, czy prawo krajowe mające zastosowanie do tej drugiej czynności jest zgodne z szóstą dyrektywą, czy też nie.

29 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału we wszystkich wypadkach, gdy przepisy dyrektywy są z punktu widzenia ich treści bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, jednostki mogą powoływać się na nie przed sądami krajowymi przeciwko państwu, jeżeli państwo to nie transponowało dyrektywy do prawa krajowego w wyznaczonym terminie lub jeżeli dokonało niewłaściwej transpozycji (wyrok Almos Agrárkölkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).

30 Przepis prawa Unii jest bezwarunkowy, jeżeli ustanawia zobowiązanie niepoddane żadnym warunkom i nieuzależnione, w zakresie jego wykonania lub skutków, od wydania przez instytucje Unii lub państwa członkowskie jakiegokolwiek aktu (wyrok Almos Agrárkölkereskedelmi, EU:C:2014:328, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).

31 Artykuł 11 cz. 1 ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy określa przypadki, w których państwa członkowskie są zobowiązane do obniżenia podstawy opodatkowania w terminach i na warunkach przez siebie określonych. Zatem przepis ten zobowiązuje państwa członkowskie do obniżenia podstawy opodatkowania w każdym przypadku, gdy po dokonaniu czynności podatnik nie otrzymuje, w całości lub w części, wynagrodzenia (wyrok Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, pkt 16).

32 O ile artykuł ten pozostawia państwom członkowskim pewien zakres uznania przy określaniu przepisów umożliwiających ustalenie kwoty obniżki, o tyle jednak okoliczności ta nie wpływa na precyzyjny i bezwarunkowy charakter obowiązku dopuszczenia obniżenia podstawy opodatkowania w sytuacjach, o których mowa w tym przepisie. Spełnia on zatem przesłanki konieczne do tego, by mógł być bezpośrednio skuteczny (wyrok Almos Agrárkölkereskedelmi, EU:C:2014:328, pkt 34).

33 Jak we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wskazał sąd odsyłający, uzasadnieniem pytań zadanych Trybunałowi jest to, że w postępowaniu głównym organy podatkowe Zjednoczonego Królestwa uznały, iż podatnik nie może korzystać równocześnie z „nieoczekiwanego zysku” i z art. 11 cz. 1 ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, w szczególności ze względu na to, że jednoczesne zastosowanie § 38 VAT Regulations 1995, Cars Order i rzeczonyj dyrektywy prowadziłoby do ogólnego rezultatu podatkowego, którego ani prawo krajowe, ani ta dyrektywa, o ile została by zastosowana do tych czynności odrębnie, nie wywołałyby ani nie zakładały.

34 Według rzędu Zjednoczonego Królestwa w sytuacji takiej, jaka zachodzi w postępowaniu głównym podatek VAT należy z tytułu dostawy na rzecz konsumenta końcowego i podlegający zapłacie na rzecz organów podatkowych nie jest obliczany od wynagrodzenia rzeczywiście otrzymanego przez podatnika w zamian za dokonane dostawy. Tymczasem skutek bezpośredni nie jest zasadą prawa Unii, z której można czynić użytek celem osiągnięcia rezultatu przeciwnego temu, do którego zmierza dyrektywa. Rząd ten uważa zatem, że podatnik nie jest uprawniony do powoływania się na przepisy prawa krajowego w odniesieniu do jednej czynności, a na skutek bezpośredni art. 11 cz. 1 ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy w odniesieniu do czynności drugiej.

35 Argumentacji tej nie można przyjąć.

36 Jak bowiem wynika z pkt 32 niniejszego wyroku, art. 11 cz. 1 ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy wyposażony jest w skutek bezpośredni, a zatem w okolicznościach sprawy w postępowaniu głównym to, czy podatnik taki jak GMAC po dokonaniu dostawy towaru w ramach umowy leasingu może powołać się na prawo do obniżenia podstawy opodatkowania, które przyznaje mu ten przepis, uwarunkowane jest okolicznościami, że klienci GMAC w ramach tej umowy nie wywiali się w całości lub w części z obowiązku zapłaty.

37 Jest prawdą, że przepis ten jest wyrazem podstawowej zasady szóstej dyrektywy, wedle której podstawą opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane, a której konsekwencją jest to, że organy podatkowe nie mogą otrzymać z tytułu podatku VAT kwoty wyższej od tej, którą otrzyma podatnik (wyrok Almos Agrárkülkereskedelmi, EU:C:2014:328, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

38 Niemniej jednak z przedłożonych Trybunałowi akt sprawy wynika, że jeżeli sprzedaż pojazdu odzyskanego od leasingobiorcy na aukcji nie byłaby, na mocy samego prawa krajowego, zwolniona z podatku VAT, wynagrodzenie otrzymane za każdą z czynności podlegałoby opodatkowaniu. Na podstawie opodatkowania skądaby się zatem kwoty wpłacone przez leasingobiorcę i przez nabywcę w ramach sprzedaży na aukcji. W ten sposób zgodnie z zasadą przypomnianą w poprzednim punkcie niniejszego wyroku podstawa opodatkowania odpowiadałaby wynagrodzeniu rzeczywiście otrzymanemu przez GMAC.

39 Tymczasem należy w tym względzie przypomnieć utrwalone orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym państwa członkowskie, które w wyznaczonym terminie nie podjęły środków wykonawczych nałożonych dyrektyw, nie mogą powoływać się wobec jednostek na niewykonanie przez nie samoistnych na nim obowiązków (zob. w szczególności wyrok Rieser Internationale Transporte, C-157/02, EU:C:2004:76, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).

40 W konsekwencji okoliczności, że w świetle prawa krajowego sprzedaż pojazdu na aukcji nie była uznawana za dostawę towarów lub świadczenie usług, nie może prowadzić do pozbawienia podatnika prawa do obniżenia kwoty opodatkowanej w przypadku całkowitego lub częściowego braku zapłaty, zgodnie z art. 11 cz. 1 ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy.

41 Trzeba także przypomnieć, że według fundamentalnej zasady wspólnej systemowi podatku VAT i wynikającej z art. 2 pierwszej dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (67/227/EWG) (Dz.U. 1967, 71, s. 1301) oraz z art. 2 szóstej dyrektywy podatek VAT stosuje się do każdej czynności w zakresie produkcji lub sprzedaży, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów (zob. w szczególności wyroki: Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, pkt 29; Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, pkt 37).

42 Zatem w przypadku całkowitego lub częściowego braku zapłaty kwota stanowi ca podstawę opodatkowania z tytułu umowy leasingu pojazdu powinna zostać skorygowana do wynagrodzenia rzeczywiście otrzymanego przez podatnika w ramach tej umowy. Wynagrodzenie otrzymane przez tego podatnika, zapłacone przez osobę trzecią w ramach innej czynności, w rozpatrywanej sprawie – sprzedaży oddanego przez leasingobiorcę pojazdu na aukcji – pozostaje bez wpływu na wniosek, że podatnik ten może powołać się na skutek bezpośredni art. 11 cz. 1 C ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy w ramach umowy leasingu.

43 Z powyższego wynika, że kwestia, czy prawo krajowe mające zastosowanie do czynności sprzedaży na aukcji jest zgodne z szóstą dyrektywą, czy też nie, nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia, czy podatnik taki jak GMAC jest uprawniony do powoływania się na prawa wywodzone z art. 11 cz. 1 C ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy.

44 Rząd Zjednoczonego Królestwa podnosi dodatkowo, że wybiórcze powoływanie się na skutek bezpośredni tego przepisu stanowiłoby nadużycie, stwarzające sytuację, w której rezultat poświadczony z punktu widzenia rozpatrywanej regulacji nie zostałby osiągnięty.

45 Należy w tym względzie przypomnieć, że w pkt 74 i 75 wyroku w sprawie Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121) Trybunał orzekł w szczególności, iż stwierdzenie występowania praktyki stanowiącej nadużycie w dziedzinie podatku VAT zakłada, po pierwsze, że sporne czynności, pomimo spełnienia wymogów formalnych określonych w odpowiednich przepisach dyrektywy oraz wdrażających je przepisach krajowych, skutkują osiągnięciem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służyły te przepisy oraz po drugie, że z ogółu elementów obiektywnych wynika, iż zasadniczym celem spornych czynności było jedynie osiągnięcie omawianej korzyści podatkowej.

46 Do sądu krajowego należy ustalenie zgodnie z regułami dowodowymi przewidzianymi w przepisach krajowych, o ile nie naruszy to skuteczności prawa Unii, czy w sprawie w postępowaniu głównym spełnione są istotne kryteria praktyki stanowiącej nadużycie. Niemniej Trybunał orzekając w przedmiocie pytania prejudycjalnego może w razie potrzeby dostarczyć wskazówek stanowiących pomoc dla sądu krajowego w dokonywanej przez niego interpretacji (zob. w szczególności wyrok Halifax i in., EU:C:2006:121, pkt 76, 77 i przytoczone tam orzecznictwo).

47 Należy wskazać, że jeżeli, jak podnosi to rząd Zjednoczonego Królestwa, nie może zostać osiągnięty rezultat, do którego zmierza szósta dyrektywa, to dzieje się tak za sprawą „nieoczekiwanego zysku” wynikającego wyłączenie z zastosowania prawa krajowego. Jak bowiem wynika z pkt 38 niniejszego wyroku, uzyskanie spornej korzyści jest zasadniczo konsekwencją niepoddania opodatkowaniu sprzedaży pojazdu odzyskanego od leasingobiorcy na aukcji na podstawie § 4 Cars Order.

48 Ponadto Trybunał orzekł, że przysługujący przedsiębiorcy wybór pomiędzy czynnościami zwolnionymi i czynnościami opodatkowanymi może opierać się na szeregu czynników, a w szczególności na względach natury podatkowej dotyczących systemu podatku VAT. Kiedy bowiem podatnik ma wybór między różnymi czynnościami, ma on prawo wybrać taką strukturę działania, by móc ograniczyć wielkość swojego zobowiązania podatkowego (zob. wyrok RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo).

49 Ze względu na powyższe na pytania pierwsze i trzecie należy odpowiedzieć, że art. 11 cz. 1 C ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym państwo członkowskie nie może nie zezwolić podatnikowi na powołanie się na skutek bezpośredni tego przepisu w odniesieniu do

danej czynności na tej podstawie, że podatnik ten może powołać się na przepisy prawa krajowego w odniesieniu do innej czynności dotyczącej tych samych towarów i że możliwe zastosowanie tych przepisów prowadziłoby do ogólnego rezultatu podatkowego, którego ani przepisy krajowe, ani szósta dyrektywa, stosowane odrębnie do tych czynności, nie wywołująby, ani nie zakładały.

W przedmiocie pytania drugiego

50 Mając na uwadze odpowiedź udzieloną na pierwsze i trzecie pytanie, zbędne jest udzielanie odpowiedzi na pytanie drugie.

W przedmiocie kosztów

51 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 11 cz. 1 ust. 1 akapit pierwszy 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 należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym państwo członkowskie nie może nie zezwolić podatnikowi na powołanie się na skutek bezpośredni tego przepisu w odniesieniu do danej czynności na tej podstawie, że podatnik ten może powołać się na przepisy prawa krajowego w odniesieniu do innej czynności dotyczącej tych samych towarów i że możliwe zastosowanie tych przepisów prowadziłoby do ogólnego rezultatu podatkowego, którego ani przepisy krajowe, ani szósta dyrektywa 77/388, stosowane odrębnie do tych czynności, nie wywołująby ani nie zakładały.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.