

Sprawa C-255/02

Halifax plc i in.

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez VAT and Duties Tribunal, London)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1 i art. 6 ust. 1 – Działalność gospodarcza – Dostawa towarów – świadczenie usług – Nadużycia – Transakcje, których jedynym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej

Opinia rzecznika generalnego M. Poiaresa Madura przedstawiona w dniu 7 kwietnia 2005 r. I-0000

Wyrok Trybunału (wielka izba) z dnia 21 lutego 2006 r. I-0000

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Dostawy towarów – świadczenie usług*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1 i art. 6 ust. 1)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 17)

1. Transakcje stanowią dostawę towarów lub świadczenie usług, a także działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1 oraz art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmienionej dyrektywą 95/7, jeżeli spełniają one obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, nawet jeżeli zostały dokonane wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej i nie mają żadnego innego celu gospodarczego.

W istocie zarówno pojęcia podatnika i działalności gospodarczej, jak i dostawy towarów i świadczenia usług, które definiują transakcje podlegające opodatkowaniu na podstawie szóstej dyrektywy, mają obiektywny charakter oraz stosują się niezależnie od celów i rezultatów danych transakcji. W tym zakresie ciążący na organach administracji podatkowej obowiązek przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego celem określenia zamiaru podatnika byłby sprzeczny z celami wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, którymi są: zagwarantowanie pewności prawa i ułatwienie czynności związanych ze stosowaniem podatku od wartości dodanej poprzez uwzględnienie, poza wyjątkowymi przypadkami, obiektywnego charakteru danej transakcji.

O ile wyżej wymienione obiektywne kryteria nie zostaną spełnione w przypadku oszustwa podatkowego, dokonanego na przykład poprzez złożenie niezgodnych z prawdą deklaracji podatkowych lub wystawianiu nieprawidłowych faktur VAT, o tyle jednak odpowiedź na pytanie,

czy dana transakcja została dokonana wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej, jest bez znaczenia dla stwierdzenia, czy stanowi ona dostawę towarów lub świadczenie usług oraz działalność gospodarczą.

(por. pkt 55–57, 59, 60 oraz pkt 1 sentencji)

2. Szósta dyrektywa 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, zmieniona dyrektywą 95/7, powinna być interpretowana w ten sposób, iż sprzeciwia się ona prawu podatnika do odliczenia podatku od wartości dodanej, jeżeli transakcje, z których wynika to prawo, stanowią nadużycie.

Dla stwierdzenia istnienia nadużycia wymagane jest po pierwsze, aby dane transakcje, pomimo ich spełniających formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów. Po drugie, z ogółu obiektywnych okoliczności powinno również wynikać, iż zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej.

W ten sposób umożliwienie podatnikom odliczenia całości naliczonego podatku od wartości dodanej, w sytuacji gdy w ramach ich zwykłych czynności handlowych jedna z tych transakcji zgodnie z przepisami dotyczącymi systemu odliczeń zawartymi w szóstej dyrektywie lub ustawodawstwie krajowym dokonującym jej transpozycji nie umożliwia im odliczenia tego podatku od wartości dodanej lub umożliwia im odliczenie jedynie jego części, byłoby sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej, a tym samym sprzeczne z celem tego systemu.

Jeżeli chodzi o drugi z czynników, a mianowicie by celem spornych transakcji było uzyskanie korzyści podatkowych, to należy przypomnieć, że to do sądu krajowego należy ustalenie rzeczywistej treści i znaczenia takich transakcji. W tym celu sąd ten może wziąć pod uwagę całkowicie pozorny charakter tych transakcji, jak również powiązania natury prawnej, ekonomicznej i osobowej pomiędzy podmiotami biorącymi udział w schemacie optymalizacji podatkowej.

Jeżeli stwierdzono istnienie nadużycia, to przeprowadzone transakcje powinny zostać przededefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących nadużycie.

W tym zakresie organy administracji podatkowej są upoważnione do domagania się z mocą wstecznej zwrotu kwot wynikających z każdej transakcji, odnośnie do której stwierdzono, iż prawo do odliczenia zostało wykonane w sposób stanowiący nadużycie. Jednak organy administracji podatkowej powinny również pamiętać o całym podatku należnym obcym podmiotom dokonane transakcje, do którego zapłaty podatnik został w sposób sztuczny zobowiązany w ramach schematu optymalizacji podatkowej, i w razie potrzeby powinny dokonać zwrotu całej nadwyżki. Podobnie powinny one umożliwić podatnikowi, który – gdyby nie dokonano transakcji stanowiących nadużycie – był odbiorcą świadczenia w pierwszej transakcji niestanowiącej nadużycia, odliczenie, zgodnie z przepisami systemu odliczeń szóstej dyrektywy, podatku naliczonego przy tej transakcji.

(por. pkt 74, 75, 80, 81, 85, 86, 94–98 oraz pkt 2, 3 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 21 lutego 2006 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1 i art. 6 ust. 1 – Działalność gospodarcza – Dostawa towarów – Wiadzczenie usług – Nadużycia – Transakcje, których jedynym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej

W sprawie C-255/02

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonych przez VAT and Duties Tribunal, London (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 27 czerwca 2002 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 11 lipca 2002 r., w postępowaniu:

Halifax plc,

Leeds Permanent Development Services Ltd,

County Wide Property Investments Ltd,

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

w składzie: V. Skouris, Prezes, P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Schiemann, J. Makarczyk, prezesi izb, MS. von Bahr (sprawozdawca), J. N. Cunha Rodrigues, r. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts, P. Kūris, E. Juhász i G. Arestis, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,

sekretarz: K. Sztranc, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 23 listopada 2004 r.

uwzględniając uwagi na piśmie przedłożone:

- w imieniu Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd i County Wide Property Investments Ltd, przez K.P.E. Lasoka, QC, i M. Patchett-Joyce'a, barrister, umocowanych przez S. Garrett, solicitor,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa, przez J. Collinsa i r. Caudwell, działających w charakterze pełnomocników, oraz przez J. Peacocka, QC, C. Vajdę, QC, i M. Angioliniego, barrister,
- w imieniu rządu francuskiego, przez G. de Berguesa i C. Jurgensen-Mercier, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Irlandii, przez D. J. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, oraz przez A. M. Collinsa, SC,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez r. Lyala, działającego w charakterze

pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 kwietnia 2005 r.,
wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni 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, str. 1), zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, str. 18, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach postępowania, w którym Halifax plc (zwana dalej „Halifax”), Leeds Permanent Development Services Ltd (zwana dalej „Leeds Development”) oraz County Wide Property Investments Ltd (zwana dalej „County”) wystąpiły przeciwko Commissioners of Customs & Excise (zwanego dalej „Commissioners”) z powodu oddalenia przez Commissioners wniosków o zwrot lub zwolnienie z podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) złożonych przez Leeds Development oraz przez County w ramach schematu optymalizacji podatkowej Halifax plc Group.

Ramy prawne

3 Artykuł 2 pkt 1 poddaje opodatkowaniu podatkiem VAT dostawę towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.

4 Zgodnie z art. 4 ust. 1 tej dyrektywy podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od jej miejsca działalności gospodarczej, określonej w ust. 2 tego artykułu. Pojęcie „działalności gospodarczej” zdefiniowane jest w owym ust. 2, jako obejmujące wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi, a w szczególności wykorzystywanie własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem osiągnięcia stałego zysku.

5 Zgodnie z art. 5 ust. 1 tej dyrektywy „dostawa towaru» oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] własności”.

6 W myśl art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy „»świadczenie usług« oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5.”

7 Z art. 13 cz. III B lit. b) szóstej dyrektywy wynika, że poza pewnymi wymienionymi w niej wyjątkami państwa członkowskie zwalniają najem i dzierżawę nieruchomości. Niemniej jednak z art. 13 cz. III C akapit pierwszy lit. a) tej dyrektywy wynika, iż państwa członkowskie mogą przyznać podatnikom prawo wyboru opodatkowania tych transakcji.

8 Artykuł 13 cz. III B lit. d) tej dyrektywy przewiduje, że państwa członkowskie zwalniają z podatku VAT określone transakcje sektora usług finansowych.

9 Artykuł 17 ust. 2 lit. a) dyrektywy stanowi:

„O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub, które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika”.

10 W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji, z którymi związane jest prawo do odliczenia, jak i w przypadku transakcji, z którymi prawo to nie jest związane, art. 17 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi, że „odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku od wartości dodanej, jaka przypada na kwoty tych pierwszych transakcji”.

11 Zgodnie z akapitem drugim tego przepisu: „część podlegająca odliczeniu [proporcja] zostanie ustalona zgodnie z art. 19 dla wszystkich transakcji przeprowadzonych przez podatnika”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

12 Halifax jest przedsiębiorstwem bankowym. Wikszość jego świadczeń jest zwolniona z podatku VAT. W czasie zaistnienia okoliczności rozpatrywanych w postępowaniu przed sądem krajowym mogła uzyskać mniej niż 5 % zwrotu poniesionego przez nią podatku VAT.

13 Zgodnie z uwagami przedstawionymi przez Halifax, Ledds Development jest spółką deweloperską, zaś County spółką deweloperską i inwestycyjną.

14 Z postanowienia sądu odsyłającego wynika, że zarówno Leeds Development i County, podobnie jak i inna spółka należąca do Halifax plc Group związana ze spornymi transakcjami, Halifax Property Investments Ltd (zwana dalej „Property”), są spółkami zależnymi Halifax. Leeds Development i County są zarejestrowane każda z osobna dla celów podatku VAT, podczas gdy Property nie jest zarejestrowana.

15 Na potrzeby prowadzonej działalności Halifax musi wybudować „ośrodki obsługi telefonicznej” („call centres”) w czterech różnych miejscach, to znaczy w Cromac Wood i w Dundonald w Irlandii Północnej, w Livingston w Szkocji, w West Bank, Leeds, w północno-wschodniej Anglii, w stosunku do których przysługiwało mu prawo dzierżawy na około 125 lat, bądź pełne prawo własności lub prawo do wyłączonego korzystania.

16 Na początku Halifax zawarła w dniu 17 grudnia 1999 r. umowę o przygotowanie ośrodka w Cromac Wood z Cusp Ltd, niezależną spółką deweloperską i budowlaną. Następnie, na podstawie aneksu z dnia 28 lutego 2000 r., wycofała się z umowy za jej prawa i obowiązki zostały przejęte przez County.

17 W dniach pomiędzy 29 lutego a 6 kwietnia 2000 r. Halifax, Leeds Development, County i Property zawarły szereg porozumień dotyczących różnych ośrodków. Z postanowienia odsyłającego wynika, że transakcje przebiegały w podobny sposób w odniesieniu do wszystkich ośrodków.

18 Odnośnie do ośrodków Cromac Wood, Dundonald i Livingston w dniu 29 lutego 2000 r. Halifax zawarła z Leeds Development umowę, na podstawie której udzieliła jej pożyczki wystarczającą do tych kwot, aby mogła ona uzyskać prawo do tych ośrodków i przygotować je za łączną kwotę 59 000 000 GBP.

19 Halifax i Leeds Development podpisały również porozumienie w celu wykonania pewnych robót budowlanych w tych ośrodkach. Na wykonanie tych prac Leeds Development otrzymało od Halifax płatność w wysokości przekraczającej nieznacznie kwotę 120 000 GBP, z której blisko 20 000 GBP z tytułu podatku VAT. Leeds Development wystawiło na Halifax trzy pokwitowane faktury VAT na tę kwotę. Ponadto Halifax zawarło umowę z Leeds Development dotyczącą przyznania jej w zamian za dodatkową opłatą dzierżawy trzech ośrodków, każdego na okres 20 lat z możliwością przedłużenia tego okresu przez dzierżawcę do 99 lat.

20 W dniu 29 lutego 2000 r. Leeds Development zawarło z County takę umowę o przygotowanie i finansowanie, na podstawie której County zobowiązana była do wykonania lub zlecenia wykonania robót budowlanych na terenie w Cromac Wood, Dundonald i Livingston, włączywszy w to roboty, do wykonania których lub do zlecenia wykonania których zobowiązała się Leeds Development w porozumieniu z Halifax.

21 W tym samym dniu Halifax wypłaciło Leeds Development pierwsze zaliczki na poczet pożyczki, jak również wynagrodzenie za wspomniane roboty, w łącznej wysokości 44 815 000 GBP. Suma ta została przekazana na konto bankowe zarządzane zgodnie ze wskazówkami Leeds Development. Zadała ona, aby wypłacono identyczną kwotę, zawierającą podatek VAT w wysokości przekraczającej 6 600 000 GBP spółce County tytułem zaliczki na poczet robót wykonywanych przez nią lub na jej zlecenie. Transakcja ta została zatwierdzona przez właściwy bank, a następnie w nocy środki pieniężne zostały umieszczone na rachunku depozytowym. Tego samego County doręczyło Leeds Development zapłaconą fakturę z wyszczególnieniem podatku VAT.

22 Dzień 29 lutego 2000 r. był jednocześnie ostatnim dniem okresu objętego deklaracją za luty 2000 r. dla Leeds Development. Przedstawiła ona deklarację, w której wniosła o zwrot podatku VAT w wysokości blisko 6 700 000 GBP.

23 W dniu 1 marca 2000 r. kwota 44 815 000 GBP wraz z należnymi odsetkami, została przelana na zlecenie Leeds Development na rachunek otwarty na rzecz County w innym banku.

24 W dniu 6 kwietnia 2000 r., zgodnie z umową z dnia 29 lutego 2000 r., Halifax oddało Leeds Development w dzierżawę tereny położone w ośrodkach w Cromac Wood, Dundonald i Livingston w zamian za dodatkową opłatą w wysokości 7 400 000 GBP, przy czym każda dzierżawa została uznana za transakcję zwolnioną z podatku VAT. Dodatkowe opłaty zostały sfinansowane poprzez dodatkowy zapis na poczet kwoty oddanej do dyspozycji na podstawie pierwotnych umów pożyczki.

25 Tego samego dnia Leeds Development zobowiązała się również do dokonania za dodatkową opłatą cesji praw z umów dzierżawy na rzecz Property. Cesje te powinny dojść do skutku w pierwszym roboczym dniu po zakończeniu prac nad ośrodkiem i zostały uznane za transakcje zwolnione z podatku VAT. Opłata wyliczana była metodą, która powinna przynieść Leeds Development zysk w wysokości 180 000 GBP. Property ze swojej strony zobowiązała się do podnajmowania lokali w Cromac Wood, Dundonald i Livingston Halifaxowi, w każdym przypadku w zamian za dodatkową obliczaną na podstawie ceny płaconej przez Property na rzecz Leeds Development z tytułu cesji praw z odpowiednich umów dzierżawy powiększonej o marżę zysku. Property powinna być osiagnąć z owych poddzierżaw zysk w wysokości 85 000 GBP.

26 Jeżeli chodzi o ośrodek West Bank w Leeds, to w dniu 13 marca 2000 r. Halifax i Leeds Development zawarły umowę pożyczki, jak również umowę dzierżawy, a także porozumienie w sprawie wykonania robót. Halifax wypłaciło z tytułu pierwszych wykonanych prac kwotę 41 900 GBP, w tym kwotę przekraczającą nieznacznie 6 000 GBP tytułem podatku VAT, wystawiając

faktur VAT odpowiadających tej wartości. Halifax dokonał na podstawie umowy pożyczki wypłaty pierwszej zaliczki na rzecz Leeds Development w wysokości równej w przybliżeniu 3 000 000 GBP.

27 Tego samego dnia Leeds Development i County zawarły porozumienie w sprawie przygotowania ośrodków i w sprawie finansowania. Leeds Development dokonał wcześniej zapłaty na rzecz County, która wystawiła pokwitowane faktury z wyszczególnieniem podatku VAT odpowiadającego wykonanym pracom, na kwotę ponad 3 000 000 GBP, z czego ok. 455 000 GBP stanowi podatek VAT. W deklaracji za marzec 2000 r. Leeds Development wniosł o dokonanie zwrotu blisko 455 000 GBP naliczonego podatku VAT.

28 W dniu 6 kwietnia 2000 r. Halifax oddał w dzierżawę Leeds Development teren położony w ośrodku West Bank i zawarło porozumienie dotyczące dokonania przez Leeds Development cesji owej dzierżawy na rzecz Property w zamian za dodatkową opłatę. W innym porozumieniu Property zobowiązała się do ustanowienia poddzierżawy na rzecz Halifax.

29 W celu wykonania prac przewidzianych w różnych porozumieniach zawartych z Leeds Development, County zleciła ich realizację niezależnym przedsiębiorcom i osobom zawodowo trudniącym się takiego rodzaju działalnością (zwanym dalej „niezależnymi wykonawcami”). Sąd odsyłaćcy podkreśla, iż najprawdopodobniej podpisane zostały stopniowo porozumienia z niezależnymi wykonawcami oraz że podanym do jego wiadomości porozumieniom towarzyszą odrębne porozumienia, których stroną był Halifax. Owe odrębne porozumienia gwarantowały Halifax w szczególności to, iż niezależny wykonawca wykona wszystkie zadania i zobowiązania.

30 Sąd odsyłaćcy wskazuje, iż ww. porozumienia zmierzają do osiągnięcia następujących celów podatkowych:

- aby Halifax mógł odliczyć podlegający odliczeniu podatek VAT naliczony w związku z pracami przewidzianymi w porozumieniach zawartych z Leeds Development.
- aby Leeds Development mógł odliczyć za okres objęty deklaracją za luty 2000 r., podatek VAT wskazany przez County na fakturze VAT z 29 lutego 2000 r., to znaczy ponad 6 600 000 GBP oraz za okres objęty deklaracją za marzec 2000 r. podatek VAT wskazany na fakturze z 13 marca 2000 r., to znaczy ok. 455 000 GBP.
- aby County mógł zadeklarować całą wskazany w ww. fakturach należny podatek VAT i mógł odliczyć podatek VAT naliczony z tytułu prac wykonanych przez niezależnych wykonawców.
- aby porozumienia Leeds Development z 6 kwietnia 2000 r. dotyczące dokonania na rzecz Property cesji praw z dzierżaw czterech ośrodków były transakcjami zwolnionymi. Ponieważ dotyczy one innego okresu podatkowego, świadczenia te nie powodują zmiany prawa Leeds Development do odzyskania podatku naliczonego w okresach objętych deklaracjami za luty i marzec 2000 r., które przypadły na okres podatkowy kończący się w dniu 31 marca 2000 r.

31 Zdaniem sądu odsyłaćcego aby takie rozwiązanie było możliwe:

- Halifax, Leeds Development i County powinny być odrębnie zarejestrowane dla celów podatku VAT,
- w trakcie całego pierwszego okresu podatkowego sprzedaż podlegająca opodatkowaniu według stawki zwykłej powinna stanowić najwyższą możliwą proporcję w jej całkowitej sprzedaży. W tym celu zwolnione usługi świadczone przez Leeds Development, które polegały

na cesji jej praw na rzecz Property, powinny zostać przesunięte na następny okres, oraz

– przysługujące Leeds Development prawa własności o rodków powinny zostać ujęte w taki sposób, aby nie stanowiły one dobra inwestycyjnego. W przeciwnym razie cesja tych praw na Property miałyby wpływ na przysługujące jej prawo do odliczenia.

32 Decyzję z dnia 4 i 7 lipca 2000 r. Commissioners oddalił wnioski o odliczenie podatku z ożone przez Leeds Development oraz przez County dotyczące podatku VAT, zafakturowanego na County przez niezależnych wykonawców.

33 Zdaniem sądu odsyłającego Commissioners przyjął, iż:

– ponieważ Leeds Development nie wykonał na rzecz Halifax żadnych prac, ani też nie był odbiorcą usług polegających na robotach budowlanych świadczonych przez County, transakcje te nie powinny być brane pod uwagę dla celów podatku VAT;

– analiza porozumień w ich ogólnym kontekście wykazuje, że Halifax był odbiorcą usług pochodzących nie od Leeds Development lecz od niezależnych wykonawców. Tym samym Halifax mógł dokonać odliczenia podatku VAT z tytułu tych prac przy wykorzystaniu zwykłej stawki cząściowego odliczenia.

34 Halifax, Leeds Development oraz County zaskarżyły ww. decyzje Commissioners do VAT and Duties Tribunal, London. Halifax zwrócił uwagę na to, że na skutek tych decyzji została ona potraktowana w taki sposób, jakby korzystała z usług budowlanych podlegających opodatkowaniu, które powinny zostać uznane za usługi świadczone na rzecz County. Leeds Development i County podniosły, iż takie decyzje byłyby równoznaczne z oddaleniem ich wniosków o zwrot lub zwolnienie z podatku VAT.

35 Halifax, Leeds Development i County zwróciły uwagę na to, że transakcje dokonane w ramach porozumień były rzeczywiste. Nie tylko dostawy lub usługi niezależnych wykonawców, ale również usługi budowlane świadczone przez County oraz usługi budowlane i dostarczenia terenów dokonane przez Leeds Development służyły interesom handlowym. Wspomniane dwie spółki, podobnie jak i Property, powinny być otrzymały korzyści ze swojego odpowiedniego uczestnictwa w tych porozumieniach. Nawet jeżeli faktycznie zawarte porozumienia zostały skonstruowane w taki sposób, aby mogła być osiągnięty korzystny rezultat podatkowy, to i tak system VAT nakazuje fakturowanie wszystkich następujących transakcji.

36 Commissioners w pierwszej kolejności podnosi, iż transakcja dokonywana jedynie celu uniknięcia podatku VAT nie stanowi sama w sobie ani „dostawy”, ani „świadczona usługa”, ani też czynności podjętej w ramach „działalności gospodarczej” w znaczeniu nadanym tym pojęciom przez szósty dyrektyw. Zastosowanie tej zasady interpretacji do spornych porozumień oznaczałoby, iż zobowiązania zacięgnięte przez Leeds Development w stosunku do Halifax nie powinny być brane pod uwagę jako „dostawy” lub „świadczona usługa”, co również należałoby stwierdzić w przypadku zobowiązań County wobec Leeds Development.

37 W drugiej kolejności Commissioners podniósł, iż zgodnie z ogólną zasadą prawa wspólnotowego, która nakazuje zapobieganie nadużyciom prawa, nie powinno się brać pod uwagę tych transakcji, które są dokonywane wyłącznie w celu uniknięcia podatku VAT, lecz należy zastosować przepisy szóstej dyrektywy do rzeczywistej natury danych transakcji. Niezależnie od perspektywy, z której oceniane będą owe porozumienia, okaże się, że to jedynie niezależni wykonawcy tak naprawdę wykonali usługę budowlaną i to bezpośrednio na rzecz Halifax.

38 Decyzję z 5 lutego 2001 r. VAT and Duties Tribunal oddalił odwołanie.

39 Halifax, Leeds Development i County odwołały się do High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, która uchyliła tę decyzję i przekazała sprawę do ponownego rozpatrzenia VAT and Duties Tribunal.

40 Organ ten stwierdził, iż w swojej pierwszej decyzji wydanej w dniu 5 lipca 2001 r. oparł się na wykładni art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy, zgodnie z którą należy brać pod uwagę obiektywne cechy charakterystyczne danej transakcji, co doprowadziło go do wniosku, że sporne transakcje nie były ani dostawą, ani świadczeniem usług do celów podatku VAT. W związku z tym, należy zwrócić się do Trybunału o dokonanie wykładni tego przepisu.

41 Ponadto w swoim pierwszym orzeczeniu sąd odsyłający zakładał postępowanie bez rozważenia, czy nie miało miejsca nadużycie prawa ze strony uczestników spornych transakcji. Ponieważ orzeczenie to zostało uchylone, należy zastanowić się również nad interpretacją tej zasady.

42 W tym zakresie sąd odsyłający wskazuje, iż z zeznań złożonych przez osoby zarządzające Halifax, Leeds Development i County wynika, że jedynym celem, do którego dążyły dwie ostatnie z wymienionych spółek przy przeprowadzaniu spornych transakcji było uniknięcie podatku VAT. Innymi słowy wolę Halifax, Leeds Development oraz County było osiągnięcie korzyści podatkowej poprzez stworzenie sztucznego schematu służącego unikaniu opodatkowania. Sąd odsyłający powołuje się w tym miejscu na wyrok z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-110/99 Emsland-Stärke, Rec. str. I-11569, pkt 53.

43 W tych okolicznościach VAT and Duties Tribunal, London postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) a) Czy w danych okolicznościach transakcje, które:

i) zostały dokonane przez każdego z uczestników wyjącznie z zamiarem uzyskania korzyści podatkowej, oraz

ii) nie mają żadnego niezależnego celu gospodarczego

kwalifikują się dla celów podatku VAT jako dostawy dokonywane przez lub na rzecz ich uczestników w ramach ich działalności gospodarczej?

b) Jakie czynniki powinny być w danych okolicznościach brane pod uwagę przy ustalaniu tożsamości odbiorców dostaw dokonywanych przez przedsiębiorców budowlanych na zasadach rynkowych?

2) Czy zgodnie z doktryną nadużycia prawa rozwiniętą przez Trybunał należy oddalić wnioski skarżących o odzyskanie lub zwolnienie z podatku naliczonego wynikającego z dokonania danych transakcji?”

Pytanie pierwsze lit. a)

44 Przez swoje pierwsze pytanie lit. a) sąd odsyłający zasadniczo zmierza do ustalenia, czy transakcje, z jakimi mamy do czynienia w postępowaniu przed sądem krajowym stanowią dostawę towarów lub świadczenie usług a także działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1 oraz art. 6 szóstej dyrektywy, jeżeli zostały dokonane wyłączenie w celu uzyskania korzyści podatkowej i nie miały żadnego innego celu gospodarczego.

Uwagi przedstawione Trybunałowi

45 Halifax, Leeds Development oraz County podnoszą, iż w systemie szóstej dyrektywy transakcje, które są dokonywane wyłączenie w celu uzyskania korzyści podatkowej i nie posiadają żadnego innego celu gospodarczego, są w rozumieniu podatku VAT dostawami lub usługami wykonanymi przez ich uczestników lub na ich rzecz w ramach prowadzonej przez nich działalności gospodarczej.

46 Rządy Zjednoczonego Królestwa i Irlandii utrzymują, iż transakcje, które, po pierwsze, zostały wykonane przez każdego uczestnika wyłączenie w celu uzyskania korzyści podatkowej i które, po drugie, nie posiadają żadnego innego celu gospodarczego, nie stanowią dostaw lub usług dokonanej przez jej uczestników w ramach prowadzonej przez nich działalności gospodarczej.

47 Komisja twierdzi, że w rozumieniu art. 2 szóstej dyrektywy bez znaczenia jest cel, w jakim dokonywana jest dana transakcja.

Ocena Trybunału

48 Należy przede wszystkim przypomnieć, że szósta dyrektywa ustanowiła wspólny system podatku VAT opierający się w szczególności na jednolitej definicji transakcji podlegających opodatkowaniu (zob. wyrok z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-305/01 MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Rec. str. I-6729, pkt 38).

49 W tym zakresie szósta dyrektywa ustanawia bardzo szeroki przedmiotowy zakres podatku VAT obejmujący nim, w art. 2 dotyczącym transakcji podlegających opodatkowaniu, oprócz przywozu towarów, także dostawy towarów i świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze.

50 Jeżeli chodzi, w pierwszej kolejności, o pojęcie „dostawy towarów”, to art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy wyjaśnia, że za dostawę tak uważane jest przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel.

51 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że pojęcie to obejmuje każdą transakcję przeniesienia dobra materialnego przez stronę, która przyznaje drugiej stronie prawo do faktycznego dysponowania nim, jak gdyby była ona właścicielem tego dobra (zob. w szczególności wyrok z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Rec. str. I-285, pkt 7, oraz wyrok z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C-25/03 HE Rec. str. I-3123, pkt 64).

52 Jeżeli chodzi o pojęcie „świadczenie usług”, to z art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy wynika, że obejmuje ono każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5 dyrektywy.

53 Z kolei zgodnie z art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od jej miejsca działalności gospodarczej, określonej w ust. 2, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności.

54 Wreszcie, pojęcie „działalności gospodarczej” zdefiniowane jest w art. 4 ust. 2 szóstej

dyrektywy jako dotyczącej „wszelkiej” działalności producentów, handlowców oraz osób świadczących usługi i zgodnie z orzecznictwem obejmuje wszystkie stadia produkcji, handlu i świadczenia usług (zob. w szczególności wyrok z dnia 4 grudnia 1990 r. w sprawie C-186/89 Van Tien, Rec. str. I-4363, pkt 17, oraz ww. wyrok w sprawie MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, pkt 42).

55 Jak stwierdził Trybunał w pkt 26 wyroku z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-260/98 Komisja przeciwko Grecji, Rec. str. I-6537, analiza definicji pojęcia podatnika i działalności gospodarczej wskazuje na szeroki zakres przedmiotowy pojęcia działalności gospodarczej oraz na jego obiektywny charakter, co oznacza, że działalność ta ocenia się *per se*, niezależnie od jej celów lub jej rezultatów (zob. również wyrok z dnia 26 marca 1987 r. 235/85 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. str. 1471, pkt 8, jak również podobnie, w szczególności wyroki: z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. str. 655, pkt 19, oraz z dnia 27 listopada 2003 r. w sprawie C-497/01 Zita Modes, Rec. str. I-14393, pkt 38).

56 Analiza ta bowiem, podobnie jak analiza pojęcia dostawa towarów i świadczenie usług, wskazuje na to, że wszystkie pojęcia definiujące transakcje podlegające opodatkowaniu na podstawie szóstej dyrektywy, mają obiektywny charakter oraz że stosuje się niezależnie od celów i rezultatów danych transakcji (zob. podobnie wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 i C-484/03 Optigen i in., dotychczas niepublikowany w Zbiorze, pkt 44).

57 Jak bowiem orzekł Trybunał w pkt 24 wyroku z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94 BLP Group, Rec. str. I-983, ciążą na organach administracji podatkowej obowiązki przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego celem określenia zamiaru podatnika byby sprzeczny z celami wspólnego systemu podatku VAT, którymi są: zagwarantowanie pewności prawa i ułatwienie dokonywania czynności związanych ze stosowaniem podatku VAT poprzez uwzględnienie, poza wyjątkowymi przypadkami, obiektywnego charakteru danej transakcji.

58 Wynika z tego, że transakcje, takie jak sporne transakcje przed sądem krajowym, stanowi dostawę towarów lub świadczenie usług oraz działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1 oraz art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy, jeżeli spełniają one obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia.

59 O ile więc w rzeczywistości kryteria te nie zostaną spełnione w przypadku oszustwa podatkowego, dokonanego na przykład poprzez złożenie niezgodnych z prawdą deklaracji podatkowych lub wystawianiu nieprawidłowych faktur VAT, o tyle jednak odpowiedź na pytanie czy dana transakcja została dokonana wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej jest bez znaczenia dla stwierdzenia, czy stanowi ona dostawę towarów lub świadczenie usług oraz działalność gospodarczą.

60 W związku z powyższym na pytanie pierwsze lit. a) należy odpowiedzieć, iż transakcje, takie jak transakcje w postępowaniu przed sądem krajowym, stanowi dostawę towarów lub świadczenia usług oraz działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy, jeżeli spełniają one obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, nawet wówczas, gdy została dokonana wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej i nie mają żadnego innego celu gospodarczego.

W przedmiocie pytania drugiego

61 W drugim pytaniu, które należały rozważyć przed pytaniem pierwszym lit. b), sęd odsyłaćcy dążą do ustalenia, czy szósta dyrektywa powinna być interpretowana w ten sposób, iż sprzeciwia się ona prawu podatnika do odliczenia naliczonego podatku VAT, jeżeli transakcje, z których wynika to prawo stanowi nadużycie.

Uwagi przedstawione Trybunałowi

62 Halifax, Leeds Development i County twierdzą, iż w kontekście systemu VAT nie istnieje jakakolwiek teoria nadużycia prawa, którą organy administracji podatkowej państwa czonkowskiego mogłyby podnieść przeciwko jednostce w celu oddalenia jej wniosku o zwrot lub zwolnienie z podatku naliczonego.

63 Rząd Zjednoczonego Królestwa uważa, iż zasada nadużycia prawa jest ogólną zasadą prawa wspólnotowego, która zakazuje podatnikowi dokonania odliczeń podatkowych na podstawie art. 17 szóstej dyrektywy oraz na podstawie każdej regulacji krajowej stanowiącej transpozycję tego artykułu, wówczas, gdy z wniosku o odliczenie wynika, że zażądane przez szóstą dyrektywę cele nie zostaną osiągnięte oraz że podatnik w sztuczny sposób kreuje okoliczności uzasadniające wniosek o dokonanie odliczeń.

64 Rząd francuski zwraca uwagę na to, że prawo wspólnotowe, przez to że umożliwia państwom członkowskim przyjęcie przepisów mających zapobiec temu, aby niektórzy obywatele korzystając z możliwości powstałych na podstawie traktatu mogli się powoływać na prawo wspólnotowe w sposób nieuczciwy lub stanowiący nadużycie, nie sprzeciwia się temu, aby państwo członkowskie pozbawiło prawa do odliczenia podatnika lub grupę powiązanych ze sobą podatników, którzy dokonują całkowicie pozornych transakcji, wyłącznie w celu uzyskania nienależnego zwrotu podatku VAT.

65 Irlandia utrzymuje, że teoria nadużycia prawa wypracowana w orzecznictwie Trybunału, umożliwia organom podatkowym oddalenie wniosków podatników o zwrot lub odliczenie naliczonego podatku VAT wynikającego z przeprowadzenia transakcji, takich jak sporne transakcje w postępowaniu przed sądem krajowym.

66 Komisja jest zdania, iż w przypadku, gdy podatnik lub grupa powiązanych ze sobą podatników przeprowadzają szereg transakcji, które rozpatrywane jako całość, tworzą sztuczną sytuację, która służy jedynie odzyskaniu naliczonego podatku VAT, transakcje te nie powinny być brane pod uwagę.

Ocena Trybunału

67 Tytułem wstępu należy stwierdzić, że w rzeczywistości kwestie podniesione w pytaniach przedstawionych przez VAT and Duties Tribunal wydają się przynajmniej częściowo być wynikiem uregulowania krajowego, które zezwala na to, aby podmiot dokonujący jednocześnie transakcji opodatkowanych i nieopodatkowanych, lub wyłącznie transakcji nieopodatkowanych, przenieść prawa dzierżawy nieruchomości na inną jednostkę znajdującą się pod jego kontrolą, która posiada prawo wyboru opodatkowania dzierżawy tej nieruchomości, a co za tym idzie prawo do odliczenia całości podatku zapłaconego w kosztach budowy lub renowacji.

68 Niezależnie od tego wniosku, należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem podmioty nie mogą powoływać się na normy prawa wspólnotowego w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie (zob. w szczególności wyrok z dnia 12 maja 1998 r. w sprawie C-367/96 Kefalas i in., Rec. str. I-2843, pkt 20; z dnia 23 marca 2000 r. w sprawie C-373/97 Diamantis, Rec. str. I-1705, pkt 33, oraz z dnia 3 marca 2005 r. w sprawie C-32/03 H. Fini).

69 W rzeczywistości bowiem nie można poszerzać zakresu uregulowania wspólnotowego tak, aby objąć nim nadużycia podmiotów gospodarczych, to znaczy transakcje, które nie są przeprowadzane w ramach zwykłych transakcji handlowych, lecz wyjątkowo w celu nadużycia korzyści przewidzianych w prawie wspólnotowym (zob. podobnie w szczególności wyroki z dnia 11 października 1977 r. w sprawie 125/76 Cremer, Rec. str. 1593, pkt 21; z dnia 3 marca 1993 r. w sprawie C-8/92, Rec. str. I-779, pkt 21 oraz ww. w sprawie Emsland-Stärke, pkt 51).

70 Zasada zakazu nadużycia znajduje zastosowanie również w dziedzinie podatku VAT.

71 W rzeczywistości bowiem walka z oszustwem, unikaniem opodatkowania i ewentualnymi nadużyciami jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę (zob. wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep, Rec. str. I-5337, pkt 76).

72 Jednakże jak już przy wielu okazjach przypomina Trybunał, prawo wspólnotowe powinno być również precyzyjne, a jego stosowanie możliwe do przewidzenia dla podmiotów (zob. w szczególności wyrok z dnia 22 listopada 2001 r. w sprawie C-301/97 Niderlandy przeciwko Radzie, Rec. str. I-8853, pkt 43). Ów wymóg pewności prawa jest opatrzony szczególnym rygorem, w szczególności gdy chodzi o uregulowanie, które może powodować konsekwencje finansowe, by umożliwić zainteresowanym dokadne zapoznanie się z zakresem obowiązków, które regulacja ta na nich nakłada (zob. w szczególności wyroki z dnia 15 grudnia 1987 r. w sprawie 326/85 Niderlandy przeciwko Komisji, Rec. str. 5091, pkt 24, oraz z dnia 29 kwietnia 2004 r. C-17/01, Sudholz, Rec. str. I-4243, pkt 34).

73 Ponadto z orzecznictwa wynika, że przysługujący przedsiębiorcy wybór pomiędzy transakcjami zwolnionymi i transakcjami opodatkowanymi może opierać się na szeregu czynników, a w szczególności na wzglęдах natury podatkowej dotyczących systemu podatku VAT (zob. w szczególności wyroki ww. w sprawie BLP Group, pkt 22, oraz z dnia 9 października 2001 r. w sprawie C-108/99 Cantor Fitzgerald International, Rec. str. I-7257, pkt 33). W sytuacji, gdy podatnikowi przysuguje wybór pomiędzy dwoma transakcjami, dyrektywa nie nakłada na niego obowiązku dokonania wyboru tej transakcji, z której wybierze się najwyżej kwotę podatku VAT. Przeciwnie, zgodnie z tym, co przypomina rzecznik generalny w pkt 85 opinii, podatnikowi przysuguje prawo do dokonania wyboru takiej struktury swojej działalności, poprzez którą ograniczy swoje zobowiązanie podatkowe.

74 W świetle powyższych rozważań wydaje się, że w dziedzinie podatku VAT dla stwierdzenia istnienia nadużycia wymagane jest, po pierwsze, aby dane transakcje, pomimo spełniania warunków formalnych ustanowionych przez odpowiednie przepisy szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały osiągnięciem korzyści finansowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą owe przepisy.

75 Ponadto również z ogółu obiektywnych czynników powinno wynikać, że celem spornych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej. W rzeczywistości bowiem, podobnie jak zauważył rzecznik generalny w pkt 89 opinii, zakaz nadużycia jest bezprzedmiotowy wówczas, gdy dane transakcje mogą mieć inne uzasadnienie niż tylko osiągnięcie korzyści podatkowych.

76 Do sądu krajowego należy zbadanie, zgodnie z regułami dowodowymi przewidzianymi w przepisach krajowych, o ile nie spowoduje to naruszenia skuteczności prawa wspólnotowego, czy w toczącym się przed nim postępowaniu spełnione zostały przesłanki wystąpienia nadużycia.

77 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 z dnia 17 października 2002 r. w sprawie C-79/01, Payroll i in., Rec. str. I-8923, pkt 29).

78 Jeżeli chodzi o system odliczeń przewidziany w szóstej dyrektywie, to w tym miejscu należy przypomnieć, iż ma on na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT podlegającego zapłacie bądź zapłaconego w ramach prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT zapewnia zatem całkowitą neutralność działalności gospodarczej w zakresie obciążeń podatkowych, bez względu na cel czy rezultaty tej działalności, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. w szczególności wyroki z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 Abbey National, Rec. Str. I-1361, pkt 24, oraz ww. z dnia 27 listopada 2003 r. w sprawie Zita Modes, pkt 38).

79 W rzeczywistości bowiem zgodnie z ustalonym orzecznictwem, art. 2 pierwszej dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatku obrotowego (Dz.U. z 1967 r., 71, str. 1301, zwanej dalej „pierwszą dyrektywą”) oraz art. 17 ust. 2, 3 i 5 szóstej dyrektywy powinny być interpretowane w ten sposób, że zasadniczo aby można było przyznać podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT i określić zakres tego prawa, konieczne jest istnienie bezpośredniego i ścisłego związku pomiędzy transakcją powodującą naliczenie podatku a jedną lub kilkoma transakcjami objętymi podatkiem należnym, które rodzą prawo do odliczenia (wyroki z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 Midland Bank, Rec. str. I-4177, pkt 24; ww. w sprawie Abbey National, pkt 26, oraz z dnia 27 września 2001 r. w sprawie C-16/00, Cibo Participations, Rec. str. I-6663, pkt 29).

80 W ten sposób, umożliwienie podatnikom odliczenia całości naliczonego podatku VAT w sytuacji, gdy w ramach ich zwykłych czynności handlowych jedna z tych transakcji zgodnie z przepisami dotyczącymi systemu odliczeń zawartymi w szóstej dyrektywie lub ustawodawstwie krajowym dokonującym jej transpozycji nie umożliwia im odliczenia tego podatku lub umożliwia im odliczenie jedynie jego części, byłoby sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej, a tym samym sprzeczne z celem tego systemu.

81 Jeżeli chodzi o drugi z czynników, a mianowicie by celem spornych transakcji było uzyskanie korzyści podatkowych, to należy przypomnieć, że to do sądu krajowego należy ustalenie rzeczywistej treści i znaczenia takich transakcji. W tym celu sąd ten może wziąć pod uwagę całkowicie pozorny charakter tych transakcji, jak również powiązania natury prawnej, ekonomicznej i osobowej pomiędzy podmiotami biorącymi udział w schemacie optymalizacji podatkowej (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Emsland-Stärke, pkt 58).

82 W każdym razie z postanowienia odsyłanego wynika, że VAT and Duties Tribunal uważa, iż jedynym celem spornych w postępowaniu przed sądem krajowym transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej.

83 Wreszcie należy przypomnieć, iż prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 i następnych szóstej dyrektywy stanowi integralny część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Obejmuje ono bezpośrednio cały podatek naliczony na poprzednich etapach obrotu (zob. w szczególności wyroki z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Supergaz, Rec. str. I-1883, pkt 18 oraz wyrok z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-

84 Jednak jak ju? Trybuna? zwróci? uwag? przy innej okazji, jedynie gdy nie dosz?o do oszustwa lub nadu?ycia i z zastrze?eniem ewentualnych korekt zgodnych z warunkami przewidzianymi w art. 20 szóstej dyrektywy, raz nabyte prawo do odliczenia, trwa (zob. w szczególno?ci wyroki z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-400/98, Breitsohl, Rec. str. I-4321, pkt 41, oraz w sprawie C-396/08 Schlossstraße, Rec. str. I?4279, pkt 42).

85 W zwi?zku z tym na drugie pytanie nale?y odpowiedzie?, i? szósta dyrektywa powinna by? interpretowana w ten sposób, i? sprzeciwia si? ona prawu podatnika do odliczenia naliczonego podatku VAT, je?eli transakcje, z których wynika to prawo, stanowi? nadu?ycie.

86 Dla stwierdzenia istnienia nadu?ycia wymagane jest po pierwsze, aby dane transakcje, pomimo i? spe?niaj? formalne przes?anki przewidziane w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponuj?cego t? dyrektyw?, skutkowa?y uzyskaniem korzy?ci podatkowej, której przyznanie by?oby sprzeczne z celem tych przepisów. Po drugie, z ogó?u obiektywnych okoliczno?ci powinno równie? wynika?, i? zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzy?ci podatkowej.

W przedmiocie pierwszego pytania lit. b)

87 Z uwagi na odpowiedzi udzielone na pytanie pierwsze lit. a) oraz na pytanie drugie, pytanie pierwsze lit. b) nale?y rozumie? w ten sposób, i? s?d odsy?aj?cy w istocie zmierza do ustalenia, na jakich warunkach mo?na odzyska? od podatnika podatek VAT, gdy stwierdzono istnienie nadu?ycia podatkowego.

Uwagi przed?o?one Trybuna?owi

88 Rz?d Zjednoczonego Królestwa uwa?a, i? nale?y zbada? te okoliczno?ci, które ?wiadcz? o rzeczywistej podstawie gospodarczej i które decyduj? o tym, czy zosta?y spe?nione cele szóstej dyrektywy.

89 W post?powaniu przed s?dem krajowym b?d? to nast?puj?ce, ustalone przez VAT and Duties Tribunal w pierwszym orzeczeniu okoliczno?ci:

- a) Halifax koordynowa?a przeprowadzenie tych transakcji;
- b) Halifax zobowi?za?a si? do finansowania tych transakcji bez odsetek;
- c) Halifax zawsze pozostawa?a w posiadaniu o?rodków, a tym samym korzy?ci uzyskane przy robotach budowlanych przypada?y bezpo?rednio jej;
- d) Halifax mia?a bezpo?rednie powi?zania umowne z niezale?nymi wykonawcami pod postaci? gwarancji;
- e) ani County, ani Leeds Development nie mia?y znacz?cych praw do nieruchomości.

Okoliczno?ci te prowadz? do wniosku, i? Halifax jest odbiorc? us?ug ?wiadczonych przez niezale?nych wykonawców i jednocze?nie prowadz? do rezultatu zgodnego z celami szóstej dyrektywy.

Ocena Trybuna?u

90 Tytu?em wst?pu nale?y przypomnie?, i? ?aden przepis szóstej dyrektywy nie dotyczy kwestii

odzyskania podatku VAT. Dyrektywa określa jedynie w art. 20 warunki, które muszą zostać spełnione, aby odbiorca towaru lub usługi mógł dokonać korekty odliczenia naliczonych podatków (zob. postanowienie z dnia 3 marca 2004 r. w sprawie C-395/02 Transport Service, Rec. str. I-1991, pkt 27).

91 Zasadniczo zatem to do państw członkowskich należy określenie warunków na jakich podatek VAT może zostać odzyskany a posteriori przez budżet państwa, jednakże w granicach wynikających z prawa wspólnotowego (zob. ww. postanowienie w sprawie Transport Service, pkt 28).

92 Niemniej należy przypomnieć, iż również przepisy, do których przyjdzie się upoważnione państwa członkowskie na podstawie art. 22 ust. 8 szóstej dyrektywy celem zapewnienia prawidłowego poboru podatku i uniknięcia oszustw podatkowych, nie powinny wykraczać poza to, co jest konieczne do osiągnięcia tych celów (zob. ww. wyrok w sprawie Gabalfrisa i in. pkt 52 oraz ww. postanowienie w sprawie Transport Service, pkt 29). W rezultacie nie mogą one być wycelowane w sposób, który podważyby neutralność podatku VAT, która stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT ustanowionego przez przepisy wspólnotowe w tej dziedzinie (zob. wyrok z dnia 19 września 2000 r. w sprawie C-454/98 Schmeink & Cofreth i Strobel, Rec. str. I-6973, pkt 59).

93 Ponadto należy przypomnieć, iż stwierdzenie istnienia nadużycia nie może prowadzić do sankcji, dla której niezbędną byłaby jasna i jednoznaczna podstawa prawna, lecz do obowiązkowego zwrotu jako zwykłej konsekwencji tego stwierdzenia, jako powodującego, iż odliczenia naliczonego podatku VAT staje się w całości lub w części nienależne (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Emsland Stärke, pkt 56).

94 Z powyższego wynika, iż transakcje, których dokonanie stanowi nadużycie powinny zostać zdefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących wspomniane nadużycie.

95 W tym zakresie organy administracji podatkowej są upoważnione do domagania się z mocy wstecznej zwrotu kwot wynikających z każdej transakcji, odtworzonej stwierdzeniem, iż prawo do odliczenia zostało wykonane w sposób stanowiący nadużycie (ww. wyrok w sprawie Fini H, pkt 33).

96 Jednak organy administracji podatkowej powinny również pamiętać o tym, że podatek należny obciążający dokonane transakcje, do którego zapłaty podatnik został zobowiązany w ramach schematu optymalizacji podatkowej, i w razie potrzeby powinny dokonać zwrotu całej nadpłaty.

97 Podobnie powinny one umożliwić podatnikowi, który – gdyby nie dokonano transakcji stanowiących nadużycie – byłby odbiorcą świadczenia w pierwszej transakcji niestanowiącej nadużycia, odliczenie, zgodnie z przepisami systemu odliczeń szóstej dyrektywy, podatku VAT naliczonego przy tej transakcji.

98 W związku z powyższym na pytanie pierwsze lit. b) należy odpowiedzieć, iż jeżeli stwierdzono istnienie nadużycia, to przeprowadzone transakcje powinny zostać zdefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących nadużycie.

W przedmiocie kosztów

99 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 (wielka izba) orzeka, co następuje:

1) Transakcje, takie jak transakcje w sprawie przed sądem krajowym, stanowią dostawę towarów lub świadczenie usług oraz działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1 i art. 6 ust. 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, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., jeżeli spełniają one obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, nawet jeżeli zostały dokonane wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej i nie mają żadnego innego celu gospodarczego.

2) Szósta dyrektywa powinna być interpretowana w ten sposób, iż sprzeciwia się ona prawu podatnika do odliczenia podatku od wartości dodanej, jeżeli transakcje, z których wynika to prawo, stanowią nadużycie.

Dla stwierdzenia istnienia nadużycia wymagane jest po pierwsze, aby dane transakcje, pomimo iż spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów. Po drugie, z ogółu obiektywnych okoliczności powinno również wynikać, iż zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej.

3) Jeżeli stwierdzono istnienie nadużycia, to przeprowadzone transakcje powinny zostać zdefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących nadużycie.

Podpisy

* Język postępowania: angielski.