

**Downloaded via the EU tax law app / web**

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

M. POIARESA MADURA

przedstawiona w dniu 7 kwietnia 2005 r. (1)

**Sprawa C-255/02**

**Halifax plc,**

**Leeds Permanent Development Services Ltd,**

**County Wide Property Investments Ltd**

**przeciwko**

**Commissioners of Customs and Excise**

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

**Sprawa C-419/02**

**1) BUPA Hospitals Ltd,**

**2) Goldsborough Developments Ltd**

**przeciwko**

**Commissioners of Customs and Excise**

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division)]

**Sprawa C-223/03**

**University of Huddersfield Higher Education Corporation**

**przeciwko**

**Commissioners of Customs and Excise**

(wniosek Value Added Tax and Duties Tribunal, Manchester o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 2 ust. 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1, art. 6 ust. 1, art. 10 ust. 2 i art. 17 – Dostawa towarów i usług – Działalność gospodarcza – Nadużycie prawa – Transakcje mające na celu wyłudzenie uzyskanie korzyści podatkowej

1. VAT and Duties Tribunal (London) (zwany dalej „VAT and Duties Tribunal”), High Court of Justice of England and Wales (Chancery Division) (zwany dalej „High Court”) oraz VAT and Duties Tribunal (Manchester Tribunal Centre) (zwany dalej „VAT and Duties Tribunal, Manchester”) zwróciły się do Trybunału Sprawiedliwości z trzema różnymi wnioskami o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w związku z kilkoma pytaniami dotyczącymi 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 (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), z późn. zm.(2).

2. Owe trzy sprawy dotyczą transakcji zawartych w celu uzyskania korzyści podatkowych w zakresie prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT. W istocie zwrócono się do Trybunału po pierwsze o orzeczenie, czy transakcje dokonywane w wyzczynym celu odzyskania podatku naliczonego mogą stanowić „działalność gospodarczą” w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy. Po drugie, zwrócono się do Trybunału o rozważenie możliwości zastosowania doktryny „nadużycia prawa” w dziedzinie podatku VAT, w wyniku którego udania odliczenia podatku VAT zapłaconego przez osobę w okolicznościach takich, jakie zachodzą w niniejszych sprawach, mogłyby zostać oddalone.

### **I – Przepisy wspólnotowe właściwe w trzech sprawach**

3. Zgodnie z art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy, opodatkowaniu podatkiem VAT podlega „dostawa towarów lub usług świadczona [lub świadczenie usług dokonywane] odpłatnie przez podatnika, który jako taki występuje [który występuje w takim charakterze]”.

4. Artykuł 4 ust. 1 stanowi, iż „»podatnikiem« jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [niezależnie od jej miejsca] działalność gospodarczą, określoną w ust. 2, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności”, natomiast art. 4 ust. 2 przewiduje, że taka działalność gospodarcza „obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi [...]”.

5. Zgodnie z art. 5 ust. 1 „dostawa towaru” oznacza „przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel”, a art. 6 ust. 1 definiuje „świadczenie usług” jako „każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5”.

6. Artykuł 13 cz. A ust. 1 wyłącza z opodatkowania podatkiem VAT określone rodzaje działalności w szczególności z opieką szpitalną i medyczną, stanowi, że:

„Nie naruszają innych przepisów wspólnotowych, państwa członkowskie zwalniają z podatku na warunkach, które określają w celu zapewnienia prawidłowego i prostego zastosowania takich zwolnień, jak również, aby zapobiec oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania i nadużyciom:

[...]

b) opieką szpitalną i medyczną, jak również działalność jej towarzyszącą [ściśle z nią związaną], wykonywaną przez instytucje zarządzane według prawa publicznego lub na warunkach porównywalnych z prawem publicznym, przez szpitale, ośrodki medyczne i diagnostyczne i inne oficjalnie uznane placówki o podobnym charakterze”.

7. Artykuł 13 cz. B lit. b) przewiduje, na warunkach identycznych, jak te z art. 13 cz. A ust. 1, iż „najem lub dzierżawa nieruchomości” jest zwolniona z podatku VAT. Artykuł 13 cz. B

lit. d) określa również na warunkach identycznych z tymi, które są przewidziane w art. 13 cz. III A ust. 1, że określona działalność w sektorze usług finansowych zostanie zwolniona z podatku VAT przez państwa członkowskie.

8. W odniesieniu do odliczeń, art. 17 ust. 1 przewiduje, iż „prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny”. Artykuł 17 ust. 2 stanowi, iż „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: [...] należnego lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika”(3).

9. W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w przypadku czynności, dla których podatek VAT podlega odliczeniu, jak i tych, dla których podatek VAT nie podlega odliczeniu, art. 17 ust. 5 akapit pierwszy stanowi, iż „odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku od wartości dodanej, jaka przypada na kwotę tych pierwszych transakcji”. Artykuł 17 ust. 5 akapit drugi stanowi, że „ta część podlegająca odliczeniu [proporcja] zostanie ustalona, zgodnie z art. 19, dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika”.

10. Artykuł 27 ust. 1 dotyczący procedur uproszczonych(4) przewiduje, że „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 opodatkowania. Środki podjęte w celu uproszczenia procedury poboru podatków, z wyjątkiem nieznacznego rozmiaru, nie mogą wpływać na kwotę podatku należnego w końcowym etapie konsumpcji”.

## **II – Stany faktyczne w postępowaniach przed sądami krajowymi, pytania przedłożone Trybunałowi i Wspólnocie oraz przepisy krajowe w sprawie**

### **A – Sprawa C-255/02**

11. Halifax jest spółką prowadzącą działalność bankową. Zgodnie z art. 13 cz. III B lit. d) szóstej dyrektywy ogromną większość dokonywanych przez niego dostaw stanowi usługi finansowe zwolnione z podatku. Halifax zamierza stworzyć „call centers” na potrzeby swojej działalności w czterech różnych miejscach usytuowanych w Zjednoczonym Królestwie, na nieruchomościach wydzielonych przez Halifax lub stanowiących jego własność. Zgodnie z zasadą częściowego odliczenia przewidzianą w art. 17 ust. 5, Halifax mógłby odzyskać około 5% podatku VAT zapłaconego za roboty budowlane. Jednakże jego doradcy podatkowi opracowali schemat, według którego Halifax mógłby efektywnie odzyskać w całości podatek naliczony z tytułu robót budowlanych poprzez szereg transakcji z różnymi spółkami z grupy Halifax.

12. Wszystkie spółki uczestniczące w tej operacji były jednoosobowymi spółkami zależnymi Halifax: Leeds Permanent Development Services (zwana dalej „LPDS”), „spółka celowa”, która w przeszłości zajmowała się zarządzaniem projektami deweloperskimi i nie należała do grupy podatkowej VAT Halifax; County Wide Property Investments (zwana dalej „CWPI”), spółka deweloperska i inwestycyjna, i wreszcie Halifax Property Investment Ltd (zwana dalej „HPIL”), która w przeciwieństwie do pozostałych wyżej wymienionych spółek, nie była zarejestrowana do celów podatku VAT.

13. Schemat dotyczy czterech różnych nieruchomości, lecz transakcje powielały ten sam wzór w odniesieniu do każdej z nich. Najpierw Halifax w drodze umowy postanowił udzielić LPDS pożyczki koniecznej w celu nabycia niezbędnego udziału w nieruchomości i wykonania robót

budowlanych. Jednocześnie w innej umowie LPDS zobowiązała się do wykonania na nieruchomościach robót budowlanych o nieznacznej wartości. Halifax zapłacił LPDS około 164 000 GBP za roboty na czterech nieruchomościach, w tym prawie 25 000 GBP z tytułu podatku VAT naliczonego przez LPDS, za które Halifax uzyskało zwolnienie z podatku naliczonego jedynie w zakresie nieznacznej części podlegającej odliczeniu na zasadzie proporcjonalności.

14. LPDS ze swojej strony zawarła z CWPI umowę deweloperską i finansowania, na mocy której CWPI miała wykonać lub zlecić wykonanie robót budowlanych na każdej nieruchomości. Obejmowała ona roboty nieznacznej wartości, które LPDS zobowiązała się wykonać na rzecz Halifaxu. Wykorzystując zaliczki wypłacone przez Halifax zgodnie z warunkami umowy pożyczki z LPDS, spółka ta zapłaciła CWPI dużej sumy tytułem zaliczki na poczet robót (w znacznej wysokości około 48 milionów GBP za owe cztery nieruchomości, w tym ponad 7 milionów GBP z tytułu podatku VAT).

15. Wszystkie te transakcje miały miejsce tego samego dnia, w ramach roku obrachunkowego LPDS, który kończył się w dniu 31 marca 2000 r.<sup>(5)</sup> W ciągu tego roku LPDS dokonała standardowo opodatkowanej dostawy robót budowlanych nieznacznej wartości przy braku dostaw zwolnionych z podatku. Następnie LPDS wystąpiła o zwrot podatku VAT w kwocie ponad 7 milionów GBP z tytułu podatku naliczonego w tym samym roku, która odpowiadała kwotom naliczonym przez CWPI za wykonanie robót budowlanych na nieruchomościach. Ze swojej strony CWPI naliczyła podatek VAT od dostaw wykonanych na rzecz LPDS, jednakże ostatecznie aby była uprawniona do odliczenia podatku VAT, który naliczyliby wykonawcy i specjaliści wykonujący roboty budowlane.

16. W dniu 6 kwietnia 2000 r. Halifax wydzierżawił odpłatnie każdą z nieruchomości na rzecz LPDS, a LPDS zawarła kolejną umowę cesji każdej z tych umów dzierżawy na rzecz HPIL, przy czym wykonanie każdej z tych cesji miało nastąpić w pierwszym dniu roboczym następującym po zakończeniu robót budowlanych na danej nieruchomości. W tym samym dniu HPIL umownie zobowiązała się odpłatnie podnajmować Halifaxowi lokale znajdujące się na każdej z nieruchomości. Te transakcje nastąpiły podczas kolejnego roku obrachunkowego LPDS objętego cząściowym zwolnieniem i zgodnie z art. 13 ustawy B lit. b) byłyby traktowane jako dostawy podlegające zwolnieniu z podatku VAT.

17. CWPI natomiast zaangażowała niezależnych wykonawców i specjalistów różnego rodzaju w celu wykonania robót budowlanych na każdej nieruchomości. Jako że CWPI otrzymała z góry zapłatę od LPDS, płaciła niezależnym wykonawcom sukcesywnie wtedy, gdy roboty były wykonywane.

18. Commissioners oddalili powództwo LPDS o zwrot naliczonego podatku VAT i powództwo CWPI dotyczące podatku VAT naliczonego jej przez niezależnych wykonawców. Według Commissioners transakcja, niezależnie od jej prawdziwego charakteru, zawarta wyłącznie w celu unikania opodatkowania podatkiem VAT, nie jest ani „dostawą”, ani czynnością dokonaną w ramach „działalności gospodarczej” dla celów podatku VAT. Zatem powództwa LPDS na rzecz Halifaxu i usług budowlanych CWPI na rzecz LPDS nie zostały zakwalifikowane jako „dostawy” w rozumieniu szóstej dyrektywy. Dodatkowo Commissioners podnosi, iż transakcje zawarte w wyłącznym celu unikania opodatkowania podatkiem VAT stanowią „nadużycie prawa” i z tego powodu nie powinny być uwzględnione dla celów podatku VAT. Zarówno według pierwszego, jak i drugiego stanowiska oczywistym jest, że jedyne rzeczywiste dostawy usług budowlanych byłyby dokonane przez niezależnych wykonawców i bezpośrednio na rzecz Halifaxu.

19. Halifax, LPDS i CWPI (zwane dalej „skarżącymi w sprawie Halifax”) zaskarżyły odmowne decyzje Commissioners do VAT and Duties Tribunal, który oddalił ich odwołania. Następnie skarżące w sprawie Halifax wniosły apelację do High Court of Justice of England and Wales

(Chancery Division), który uchylił wyrok i zwrócił sprawę VAT and Duties Tribunal do ponownego rozpatrzenia ze wskazaniem ustalenia, oprócz innych kwestii, czy jedynym celem zawarcia przez LPDS i CWPI rozpatrywanych transakcji było unikanie opodatkowania podatkiem VAT. Na pytanie to Tribunal odpowiedział twierdząco i dodatkowo zwrócił się do Trybunału z następującymi pytaniami:

„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 rozwinęła przez Trybunał należały oddalić wnioski skarżących o odzyskanie lub zwolnienie z podatku naliczonego wynikającego z dokonania danych transakcji?”.

B – *Sprawa C-419/02*

20. BUPA Hospitals Ltd (zwana dalej „BHL”) jest częścią grupy spółek BUPA (zwanej dalej „grupą BUPA”) i prowadzi działalność w zakresie zarządzania prywatnymi szpitalami. Dostawy takie były uznane za opodatkowane stawką zerową. Pozwalało to BHL odzyskać podatek naliczony z tytułu zakupu przez nią leków i protez otrzymanych od jej dostawców bez konieczności naliczania podatku VAT z tytułu dostaw takich leków i protez na rzecz swoich klientów.

21. Rząd Zjednoczonego Królestwa zapowiedział zamiar rychłego wprowadzenia przepisów wyjącających takie dostawy z zerowej stawki, które ostatecznie weszły w życie w dniu 1 stycznia 1998 r. Skutkiem tej zmiany było wyłączenie rozpatrywanych dostaw dokonywanych przez prywatnych dostawców z systemu stawki zerowej, który Zjednoczone Królestwo mogło wprowadzić na podstawie art. 28 ust. 2 lit. a)(6) szóstej dyrektywy i zastosować do nich zwykły system z art. 13 części A, zgodnie z którym miałyby miejsce zwolnienie bez możliwości odzyskania podatku naliczonego.

22. W okresie pomiędzy zapowiedzią rządu a wejściem w życie nowych przepisów grupa BUPA opracowała i dokonała szeregu transakcji polegających na porozumieniach dotyczących przedpłat, które uprzedzały wpływ nowych przepisów na sytuację finansową BHL. Pomyślała na tym, aby zapłacić z góry za dużą ilość nieokreślonych leków i protez przed wejściem w życie nowych przepisów.

23. Porozumienia dotyczące przedpłat, umożliwiające BHL odzyskanie podatku naliczonego z tytułu dokonanych przez nią zakupów opierają się na art. 10 i 17 szóstej dyrektywy. Artykuł 17 ust. 1 przewiduje, iż „prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny”. Zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a) „o ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić [...] należnego lub zapłaconego podatku od wartości

dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika”.

24. Artykuł 10 stanowi, iż:

„1. a) »Zdarzenie podatkowe« oznacza fakt, którego zaistnienie spełnia warunki prawne konieczne dla zaistnienia należności podatkowej.

b) Podatek staje się »wymagalny«, gdy organ podatkowy staje się z mocy prawa uprawniony do wydania zapłaty podatku od podatnika, pomimo iż termin płatności może zostać odroczony.

2. Zdarzenie podatkowe ma miejsce i podatek staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usługi. Dostawy towarów innych niż te określone w art. 5 ust. 4 lit. b) oraz świadczenie usługi, powodujące zapłatę lub płatność rat, uważane są za zakończone po upływie terminów, do których takie płatności lub spłaty rat się odnoszą.

[...]

Jednakże w przypadku gdy zapłata następuje przed wykonaniem dostawy towarów lub świadczenia usługi, podatek staje się wymagalny w momencie otrzymania płatności i od jej wysokości”(7).

25. W świetle tych przepisów, porozumienia dotyczącego przedpłat osiągniętyby taki skutek, iż gdyby konkretyzacja i dostawa towarów nastąpiły po zniesieniu systemu stawki zerowej, ciżar podatku VAT nie zostałby poniesiony, ponieważ zapłata za towary nastąpiaby w czasie, gdy jeszcze istniało prawo do odzyskania podatku naliczonego.

26. Aby wyeliminować ryzyko wiążące się z dokonywaniem dużych przedpłat na rzecz zewnętrznych dostawców, grupa BUPA postanowiła wykorzystać jedną ze swoich spółek zależnych spoza grupy podatkowej VAT BUPA jako dostawcę w ramach porozumienia dotyczącego przedpłat. Wybrana spółka należała do grupy Goldsborough. Owa grupa spółek została ostatnio kupiona przez grupę BUPA i również prowadziła niewielką liczbę prywatnych szpitali. Wybrana spółka zależna została przemianowana na BUPA Medical Supplies Ltd (zwaną dalej „BMSL”). Zmieniono jej przedmiot działalności i uzyskała ona zezwolenie na dystrybucję produktów farmaceutycznych.

27. W celu uniknięcia problemu z przepływem środków (cash flow) wynikającego z konieczności zapłaty na rzecz Commissioners kwoty odpowiadającej podatkowi należnemu, który BMSL byłaby zobowiązana naliczyć, inna spółka zależna z grupy BUPA, Goldsborough Developments Ltd (zwana dalej „GDL”) zawarła lustrzane porozumienia dotyczącego przedpłat w odwrotnym kierunku, na tę samą kwotę i w ramach równoległego okresu obrotowego z dostawcą należącym do grupy podatkowej VAT BUPA. Dostawcą tym była również kolejna spółka z grupy BUPA, BUPA Gatwick Park Hospital Ltd (zwana dalej „Gatwick Park”), która również zmieniła przedmiot działalności i uzyskała zezwolenie na dystrybucję produktów farmaceutycznych.

28. W dniu 5 września 1997 r. zostały podpisane umowy dotyczącego przedpłat pomiędzy BHL i BMSL oraz pomiędzy GDL i Gatwick Park. BHL zobowiązała się zapłacić BMSL kwotę 100 milionów GBP za dostawę nieokreślonych leków (60 milionów GBP powiększone o 10,5 miliona GBP z tytułu podatku VAT) oraz protez (40 milionów GBP powiększone o 7 milionów GBP z tytułu podatku VAT). W tym samym dniu BMSL wystawiła odpowiednie faktury na rzecz BHL. Okazuje się, iż kwoty te wystarczyłyby, aby zaspokoić zapotrzebowanie BHL na leki i protezy przez okres od pięciu do ośmiu lat. Także w dniu 5 września 1997 r. GDL zobowiązała się zapłacić Gatwick Park kwotę 100 milionów GBP za dostawę nieokreślonych leków (50 milionów

GBP powiększone o 8,75 miliona GBP z tytułu podatku VAT) i protez (50 milionów GBP powiększone o 8,75 miliona GBP z tytułu podatku VAT). Tego samego dnia Gatwick Park wystawiła odpowiednie faktury na rzecz GDL. W odniesieniu do tych ostatnich porozumień dotyczących przedpłat, okazuje się, iż uzgodnione kwoty płatne na poczet dostarczanych leków i protez wystarczyłyby do zaspokojenia zapotrzebowania GDL na takie towary przez okres od 50 do 100 lat.

29. W wyniku opisanych powyżej dwóch serii lustrzanych porozumień dotyczących przedpłat nie było obowiązku zapłaty podatku na rzecz Commissioners na koniec danego okresu obrachunkowego. W rezultacie, grupa podatkowa VAT BUPA była dłużna kwotę 17,5 miliona GBP należnego podatku z tytułu dostawy Gatwick Park, ale dokonała potrącenia tej kwoty z prawem do odzyskania podatku naliczonego w wysokości 17,5 miliona GBP z tytułu dostaw BMSL. W tym samym czasie grupa podatkowa VAT Goldsborough była dłużna kwotę 17,5 miliona GBP z tytułu podatku należnego za dostawy BMSL, która również uległa potrąceniu z prawem do odzyskania 17,5 miliona GBP z tytułu dostaw Gatwick Park. Każda z tych dwóch grup podatkowych VAT mogła zatem potrącić zobowiązanie z tytułu podatku VAT w wysokości 17,5 miliona GBP z prawem do odzyskania tej samej kwoty z tytułu podatku naliczonego. Środki konieczne do przeprowadzenia tej operacji zostały udostępnione przez BUPA Investments Ltd, kolejną spółkę z grupy BUPA i przekazane stronom uczestniczącym w porozumieniach dotyczących przedpłat. W odniesieniu do BHL nowe umowy kupna były wprowadzane w życie od września 1998 r. Porozumienia dotyczące przedpłat pomiędzy GDL i Gatwick Park zostały zrealizowane w 2001 r.

30. Commissioners odmówił usankcjonowania odliczenia podatku naliczonego zarówno wobec BHL, jak i GDL. Skarżące w sprawie BUPA odwołały się od decyzji Commissioners do VAT and Duties Tribunal. VAT and Duties Tribunal oddalił ich odwołania na tej podstawie, że BMSL i Gatwick Park nie prowadziły działalności gospodarczej ani nie dokonywały dostaw dla celów podatku VAT. Jednakże odrzucił on argument Commissioners, iż mogłaby tu znaleźć zastosowanie ogólna doktryna nadużycia prawa. Następnie skarżące wniosły apelację do High Court, Chancery Division, a Commissioners złożyły wóczas apelację.

31. High Court postanowił zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie następujących pytań:

„1. Jak należy interpretować pojęcie »działalność gospodarcza« w rozumieniu art. 4 ust. 1 i 2 dyrektywy 77/388/EWG dotyczącej podatku VAT (zwanej dalej »dyrektywą«), mając na względzie dane okoliczności, transakcje i sytuację spółek sprzedających?

2. Jak należy interpretować pojęcie »dostawa towarów« w rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy, mając na względzie dane okoliczności, transakcje i sytuację spółek sprzedających?

3. a) Czy istnieje zasada nadużycia prawa, która (niezależnie od dokonanej wykradni dyrektywy) może wykluczyć prawo do odliczenia podatku naliczonego?

b) Jeżeli tak, to w jakich okolicznościach miałyby ona zastosowanie?

c) Czy miałyby ona zastosowanie w okolicznościach takich, jakie zostały ustalone przez Tribunal?

4. Czy dla udzielenia odpowiedzi na pytania od 1 do 3 mia?oby znaczenie, gdyby zap?ata w zwi?zku z danymi transakcjami nast?powaa w momencie, gdy ka?da dalsza dostawa towarów stanowi?aby dostaw? podlegaj?c? zwolnieniu za zwrotem podatku VAT zap?aconego w poprzedniej fazie, co dopuszcza art. 28 ust. 2 lit. a) dyrektywy?
5. Jak nale?y interpretowa? dyrektyw? zw?aszcza w odniesieniu do nast?puj?cych pyta?? Czy w okoliczno?ciach takich jak w niniejszej sprawie i w zwi?zku z transakcjami takimi jak w niniejszej sprawie:
- a) nale?y uzna? dostawy za dokonane przez zewn?trznych dostawców dla spółek kupuj?cych przy braku dostaw dokonanych przez lub na rzecz spółek sprzedaj?cych?
- albo
- b) nale?y uzna? dostawy za dokonane przez zewn?trznych dostawców dla spółek sprzedaj?cych przy braku dostaw dokonanych przez spółki sprzedaj?ce dla spółek kupuj?cych?
6. Jak nale?y interpretowa? art. 17 dyrektywy i zasady dotycz?ce odliczenia podatku w okoliczno?ciach, w których ka?da spółka sprzedaj?ca w ramach dzia?alno?ci gospodarczej dokonuje dostaw na rzecz spółki kupuj?cej i:
- a) spółki kupuj?ce zawar?y umowy o dostawy towarów ze spółkami sprzedaj?cymi;
- b) wystawienie faktur i zap?ata za towary nast?puje przed dostaw?;
- c) podatek VAT jest naliczany od zaliczkowej p?atno?ci na podstawie art. 10 ust. 2 akapit drugi dyrektywy;
- d) towary maj? by? wykorzystane przez spółki kupuj?ce na dokonanie dostaw, które gdyby by?y zrealizowane w momencie zap?aty, stanowi?yby dostawy zwolnione z podatku z prawem do zwrotu podatku zap?aconego w fazie poprzedniej, jednak?e
- e) ka?da spółka kupuj?ca zamierza dokona? odbioru dostaw towarów zgodnie z umowami jedynie wówczas, gdy prawo zmieni si? w taki sposób, i? wykorzystanie towarów przez spółk? kupuj?c? b?dzie stanowi?o dokonanie dostaw zwolnionych z podatku bez prawa do zwrotu?

(Je?eli chodzi o lit. e), to je?eli prawo nie zmieni si? w opisany sposób, spółki kupuj?ce s? uprawnione do wypowiedzenia umów ze spółkami sprzedaj?cymi i ??dania zwrotu zap?aconych cen. W danych transakcjach umowy pomi?dzy spółkami kupuj?cymi a spółkami sprzedaj?cymi zawieraj? postanowienia dopuszczaj?ce takie wypowiedzenie.)

7. Tribunal stwierdzi? (w pkt 89 decyzji), i? »?adna z osób podejmuj?cych decyzje [za BMSL i Gatwick Park] [...] nie mia?a innego zamiaru ani motywu ni? realizacj? schematu unikania opodatkowania podatkiem VAT«. Apelanci zaskar?yli to ustalenie faktyczne w odwo?aniu do High Court. Gdyby to ustalenie faktyczne zosta?o odrzucone w post?powaniu odwo?awczym, czy mia?oby to znaczenie dla odpowiedzi na powy?sze pytania od 1 do 6, a je?li tak, to jakie?».

C – Sprawa C?223/03

32. University of Huddersfield (zwany dalej „uniwersytetem”) jest Higher Education Corporation [korporacj? szkolnictwa wy?szego], która dokonuje zwolnionego z podatku ?wiadczenia us?ug edukacyjnych. Uniwersytet zamierza? odnowi? dwa budynki (West Mill i East Mill), w odniesieniu do których naby? prawo najmu. Odliczenie podatku naliczonego z tytu?u kosztów renowacji



byłoby ograniczone współczynnikiem zwrotu wynoszącym 14,56% w 1996 r., który od tamtej pory obniżył się do 6,04%. Jednakże doradcy podatkowi uniwersytetu przedstawili szereg dopuszczalnych koncepcji umożliwiających mu odzyskanie w całości podatku VAT naliczonego z tytułu prac renowacyjnych poprzez szereg transakcji, w których uczestniczyłyby odrębne osoby prawne.

33. W tym celu został założony fundusz powierniczy (zwany dalej „funduszem”), w którym uniwersytet miał prawo powoływania i odwoływania zarządców. W odniesieniu do budynku East Mill, którego bezpośrednio dotyczy postępowanie przed sądem krajowym, uniwersytet skorzystał z prawa wyboru opodatkowania najmu East Mill i przyznał najem funduszowi w dniu 22 listopada 1996 r.(8). Pierwotny roczny ustalony czynsz wynosił nominalnie 12,50 GBP. Fundusz, który skorzystał z prawa wyboru opodatkowania swoich dostaw, w tym samym dniu przyznał uniwersytetowi zwrotne prawo podnajmu za roczny czynsz nominalny w pierwotnej wysokości 13 GBP. Jednocześnie, University of Huddersfield Properties Ltd (zwana dalej „Huddersfield Properties”), jednoosobowa spółka zależna uniwersytetu, która nie należała do tej samej grupy podatkowej VAT, wystawiła uniwersytetowi fakturę na kwotę 3,5 miliona GBP, powiększoną o podatek VAT w wysokości 612 500 GBP z tytułu przyszłych usług budowlanych w East Mill. Wkrótce potem Huddersfield Properties zawarła z uniwersytetem umowę o renowację East Mill i uniwersytet zapłacił kwotę, na jaką opiewała faktura wystawiona przez Huddersfield Properties. Ta spółka ostatecznie zaangażowała zewnętrznych wykonawców na zasadach rynkowych w celu świadczenia niezbędnych usług budowlanych w East Mill. Prace w East Mill zostały zakończone we wrześniu 1998 r. Następnie czynsze należne za najem i podnajem zostały podwyższone do kwot odpowiednio 400 000 GBP i 415 000 GBP rocznie.

34. Ten schemat umożliwił uniwersytetowi w jego deklaracji podatkowej za okres 01/97 wykazanie prawa do zwrotu podatku naliczonego, zapłaconego przez niego z tytułu odebranych robót budowlanych, ponieważ zostały one wykorzystane do celów dalszej opodatkowanej dostawy East Mill na rzecz funduszu(9). Jednakże w dniu 26 stycznia 2000 r. Commissioners określił wysokość zobowiązania podatkowego uniwersytetu za okres 01/97 na 612 500 GBP z tytułu podatku VAT od usług budowlanych świadczonych przez Huddersfield Properties w związku z East Mill i 2,28 GBP z tytułu podatku VAT od czynszu najmu naliczanego przez fundusz. Uniwersytet wniósł odwołanie od określenia wysokości tego podatku do VAT and Duties Tribunal, Manchester.

35. Commissioners w istocie twierdzi, że transakcja zawarta wyjącznie lub przede wszystkim w celu unikania opodatkowania podatkiem VAT nie jest „dostawą”. Podobnie nie jest to czynność dokonana w ramach lub w wykonaniu „działalności gospodarczej”. Alternatywnie Commissioners utrzymuje, iż zgodnie z ogólnymi zasadami prawa zapobiegając „nadużyciu prawa” taka transakcja nie powinna zostać uznana, a zamiast tego powinno się zastosować przepisy szóstej dyrektywy do prawdziwej natury danej transakcji. Ze swojej strony uniwersytet argumentował między innymi, że transakcje te nie były zawarte „wyjącznie lub przede wszystkim w celu unikania opodatkowania”. Podczas gdy prawdą jest, iż stan faktyczny według interpretacji dokonanej przez uniwersytet doprowadził do dużej, płaconego „z góry” zwrotu podatku naliczonego, to jednak ten sam stan faktyczny doprowadził do dużych płatności podatku VAT od czynszu najmu przez dany okres czasu.

36. Sąd krajowy (Tribunal) uznał, iż jedynym celem wykorzystania funduszu w powołaniu z East Mill, oddania w najem przez uniwersytet na rzecz funduszu i oddania w podnajem East Mill przez fundusz na rzecz uniwersytetu było uzyskanie korzyści podatkowej. Ponadto Tribunal uznał, że zamiarem uniwersytetu było odzyskanie całej kwoty podatku VAT poprzez wypowiedzenie porozumienia dotyczącego podatku VAT dotyczącego East Mill jakiś czas po rozpoczęciu okresu najmu (a przez to również zakończenie płacenia podatku VAT od czynszu

najmu). Jednakże Tribunal uznał tak, że wszystkie te transakcje były prawdziwe, a nie pozorne, w tym sensie, że skutkowałe one faktycznie wykonanymi dostawami.

37. W tych okolicznościach VAT and Duties Tribunal, Manchester postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału Sprawiedliwości o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym w przedmiocie następującego pytania:

„Czy w przypadku, gdy:

1. uniwersytet zrzeka się prawa do zwolnienia z podatku VAT w odniesieniu do wszelkich dostaw dotyczących określonej nieruchomości stanowiącej jego własność i wynajmuje tę nieruchomość funduszowi założonemu i kontrolowanemu przez ten uniwersytet,
2. fundusz zrzeka się prawa do zwolnienia z podatku VAT w odniesieniu do wszelkich dostaw dotyczących przedmiotowej nieruchomości i przyznaje uniwersytetowi prawo podnajmu nieruchomości,
3. najem i podnajem zostały zawarte i wykonane przez uniwersytet z wyśzczynym zamiarem uzyskania korzyści podatkowej i nie miały żadnego niezależnego celu gospodarczego,
4. najem i najem zwrotny prowadziły do zaplanowanego przez uniwersytet i fundusz schematu odroczenia (tj. schematu odroczenia zapłaty podatku VAT) z wbudowanym mechanizmem pozwalającym na całkowite odzyskanie podatku w późniejszym terminie:
  - a) najem i podnajem są dostawami podlegającymi opodatkowaniu zgodnie z szóstą dyrektywą VAT?
  - b) kwalifikują się one jako działalność gospodarcza w rozumieniu art. 4 ust. 2 zdanie drugie szóstej dyrektywy VAT?”

### III – Ocena

38. Mimo różnic pomiędzy przyjętymi schematami opodatkowania, w powyższych sprawach pojawiają się identyczne kwestie prawne. Zasadniczo sądy krajowe zasięgały porady w zakresie dwóch kwestii. Po pierwsze, Trybunałowi przedłożono pytanie, czy rozpatrywane transakcje kwalifikują się jako działalność gospodarcza w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy i odpowiadają dostawom „towarów lub usług świadczonym odpłatnie” przez „podatnika, który występuje w takim charakterze” w rozumieniu art. 2 tej dyrektywy(10).

39. Drugie pytanie dotyczy kwestii, czy udania odzyskania lub zwolnienia z podatku naliczonego mogły zostać oddalone na podstawie wspólnotowej doktryny nadużycia prawa(11).

#### A – Pojęcie dostawy dokonanej w ramach działalności gospodarczej

40. System odliczeń w ramach wspólnotowego systemu podatku VAT ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorców od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach ich działalności gospodarczej(12). Istnieje utrwalone stanowisko, że pojęcie „działalności gospodarczej” zawarte w art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy ma szeroki zasięg i obiektywny charakter(13). Jak stwierdził Trybunał w wyroku w sprawie *Rompelman*, „wspólny system podatku od wartości dodanej [...] zapewnia, że każda działalność gospodarcza, bez względu na jej cel czy te rezultaty [...] jest opodatkowana w całkowicie neutralny sposób”(14). Odpowiednio, art. 4 ust. 1 tej dyrektywy wyrażenie odnosi się do wszelkiej działalności, „bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności”. W wyroku z dnia 26 marca 1987 r. w sprawie *Komisja przeciwko Niderlandom* Trybunał stwierdził, iż aby ustalić, czy dana działalność jest działalnością

gospodarczej w rozumieniu wspólnego systemu podatku VAT, „działalność jest rozpatrywana per se i to bez względu na jej cel czy rezultaty”(15). Konieczne jest zatem obiektywne zbadanie działalności i zidentyfikowanie per se jej cech charakterystycznych tak, aby rozstrzygnąć, czy ma ona charakter działalności gospodarczej, a nie badanie ostatecznego celu transakcji albo motywów stron(16).

41. Zasada ta jest oparta na wymogu neutralności systemu podatku VAT i na zasadzie pewności prawa, która wymaga, aby stosowanie prawa Wspólnoty być przewidywalne dla podmiotów mu podlegających(17). Wymóg pewności prawa musi być przestrzegany nawet w wyższym stopniu w przypadku zasad wiążących się z konsekwencjami finansowymi, aby zainteresowani mogli dokładnie poznać zakres swoich praw i obowiązków(18).

42. Rząd Zjednoczonego Królestwa, w znacznej mierze popierany przez rządy Irlandii, Niderlandów i Włoch, podnosi jednak, iż takie transakcje jak występujące w niniejszych sprawach, dokonane wyłącznie w celu odzyskania podatku naliczonego, a tym samym uniknięcia lub odroczenia zapłaty podatku VAT, który normalnie musiałby zostać zapłacony, nie są działalnością gospodarczą w rozumieniu wspólnego systemu podatku VAT i nie mogą być uważane za dostawy w rozumieniu przepisów o podatku VAT. Rząd argumentuje, iż skoro jedynym istotnym zamiarem uczestników owych transakcji było zrealizowanie schematu unikania opodatkowania, działalność taka jest całkowicie obca celom szóstej dyrektywy i tym samym nie powinna być zakwalifikowana jako działalność gospodarcza.

43. Trzy kwestie zasługują na uwzględnienie w ramach badania argumentów przedstawionych przez rząd Zjednoczonego Królestwa w tym zakresie. Po pierwsze, będzie analizować, czy – jak twierdzi rząd Zjednoczonego Królestwa – przeprowadzone przez Trybunał rozróżnienie pomiędzy działaniami zgodnymi z prawem a bezprawnymi przy ustalaniu zakresu pojęcia działalności gospodarczej ma znaczenie dla niniejszych spraw. Po drugie, omówi znaczenie przypisywane przez rząd Zjednoczonego Królestwa celowi, w jakim zostały dokonane transakcje, z zamiarem wyłączenia ich z kategorii działalności gospodarczej. Po trzecie, omówi szersze konsekwencje przyjęcia wykładni zaprezentowanej przez rząd Zjednoczonego Królestwa, która dotyczy do zapobiegania schematom unikania opodatkowania podatkiem VAT poprzez ograniczanie zakresu samej regulacji podatku VAT.

1. Pojęcie działalności gospodarczej i rozróżnienie pomiędzy działaniami zgodnymi z prawem a bezprawnymi

44. Argumentacja rządu Zjednoczonego Królestwa, z którą nie zgadzają się skarżący w trzech sprawach i Komisja, jest zasadniczo oparta na analogii z linią orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości, według której pewne bezprawne działania były uważane za pozostające poza zakresem regulacji podatku VAT(19). Moim zdaniem, orzecznictwo to nie stanowi poparcia dla tezy przedstawionej przez rząd Zjednoczonego Królestwa.

45. Zgodnie z ustalonym orzecznictwem, zasada neutralności podatkowej wyklucza uogólnione rozróżnienie pomiędzy działaniami zgodnymi z prawem a bezprawnymi(20). W zasadzie nawet bezprawne transakcje są objęte zakresem szóstej dyrektywy i podlegają opodatkowaniu podatkiem VAT(21). Jedyny wyjątek zachodzi, gdy działalność pozostaje całkowicie poza zakresem legalnego sektora gospodarczego(22). Jednakże wyjątek ten dotyczy jedynie obrotu towarami i usługami, które są objęte całkowitym zakazem we Wspólnocie i które z racji ich charakteru i szczególnych cech nie mogą być w pełni zbywane lub wprowadzane na rynki zbytu(23). Na przykład dostawa narkotyków czy fałszywej waluty nie jest objęta zakresem szóstej dyrektywy(24). Nie ma to zastosowania do czynności w niniejszych sprawach, które obejmują usługi deweloperskie i inwestycyjne, dostawę protez i leków oraz najem nieruchomości. Rozpatrywane transakcje są zatem ze swej istoty legalne, niezależnie od tego, czy zostały

dokonane w celu uniknięcia lub odroczenia zapłaty podatku. W niniejszych sprawach orzecznictwo dotyczące bezprawnych działań i zakresu szóstej dyrektywy nie ma zatem znaczenia przypisywanego mu przez rząd Zjednoczonego Królestwa(25).

## 2. Znaczenie celu działania ci gospodarczej dla jej zaklasyfikowania

46. Zjednoczone Królestwo podnosi, iż w celu określenia natury właściwej danej działalności należy wziąć pod uwagę wszelkie okoliczności, w jakich ma miejsce dana transakcja(26), oraz że wśród nich powinien znaleźć się cel, w jakim transakcja została dokonana(27).

47. W tym zakresie rząd powołuje się na wyroki w sprawach takich jak: *Stockholm Lindöpark*, *Faaborg-Gelting* i *Sinclair Collis*. Jednakże w tych sprawach nie było wątpliwości, że analizowane czynności miały charakter gospodarczy. W sprawie *Faaborg-Gelting Linien* chodziło o kwestię, czy transakcje restauracji kwalifikują się jako dostawy towarów, czy jako świadczenie usług na podstawie szóstej dyrektywy(28). Sprawa *Stockholm Lindöpark* dotyczyła kwestii, czy utrzymywanie pól golfowych powinno być zaklasyfikowane jako dzierżawa nieruchomości, czy jako świadczenie usług związanych z edukacją sportową i kulturą fizyczną, w celu ustalenia, czy można je uznać za zwolnione z podatku VAT(29). Sprawa *Sinclair Collis* dotyczyła kwestii, czy przyznanie przez właściciela lokalu właścicielowi maszyny do sprzedaży papierosów prawa do zainstalowania, obsługi i utrzymywania maszyny w tym lokalu prowadzi do dzierżawy nieruchomości(30). W każdym z tych wyroków Trybunał zwraca uwagę na okoliczności, w jakich nastąpiła działalność gospodarcza, w celu ustalenia jej właściwej klasyfikacji zgodnie z szóstą dyrektywą, a nie stwierdzenia, czy znajduje się ona w zakresie szóstej dyrektywy. Z żadnego z tych wyroków nie można wnioskować, że jakaś działalność przestaje być „działalnością gospodarczą”, gdy jest wykonywana w celu uniknięcia lub odroczenia zapłaty podatku VAT.

48. Wprawdzie transakcje rozpatrywane w niniejszych sprawach wydają się być jedynie narzędziami lub pośrednimi czynnościami służącymi do przeprowadzenia różnych schematów unikania opodatkowania. Jednakże unikanie opodatkowania w każdym przypadku pozostaje działalnością, która nie jest nieodwracalnie związana z różnymi działaniami gospodarczymi dokonywanymi obiektywnie za wynagrodzeniem w każdej z poszczególnych omawianych transakcji. Cel unikania opodatkowania jest zatem zewnętrzną okolicznością, która nie zmienia obiektywnego charakteru, właściwego tym transakcjom(31). Takie transakcje muszą być analizowane indywidualnie w świetle danych obiektywnych okoliczności, aby zweryfikować, czy ma miejsce przepływ towarów i usług w zamian za rynkowe wynagrodzenie, i w konsekwencji określić obiektywny, właściwy im charakter.

49. Podobnie okoliczności, iż prywatna działalność podatnika pozostaje poza zakresem szóstej dyrektywy, nie stanowi poparcia dla argumentacji rządu Zjednoczonego Królestwa. W sprawie *Wellcome Trust* Trybunał analizował, czy Wellcome działa jako inwestor prywatny, czy też prowadzi działalność gospodarczą, zarządzając swoim portfelem inwestycyjnym. Trybunał rozważył okoliczności sprawy i stwierdził, że należy uznać Wellcome za konsumenta końcowego, a nie za „podatnika, który występuje w takim charakterze” w rozumieniu art. 2 ust. 1 szóstej dyrektywy. W sprawie *Enkler*(32) przedmiotem pytania było, czy najem samochodu kempingowego prowadzi do wykorzystywania w całości dóbr materialnych „do celów zarobkowych w sposób ciągły” w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy. Trybunał stwierdził, że samochód kempingowy „ze swej natury [...] może być wykorzystywany zarówno do celów gospodarczych, jak i prywatnych”(33). Trybunał stwierdził, że w celu ustalenia, czy wykorzystywanie takiej w całości służącej celom gospodarczym, należy wziąć pod uwagę takie okoliczności jak: charakter towarów, długość okresu najmu, ilość klientów i wysokość zarobków(34). Jednakże w niniejszych sprawach spór nie toczy się o to, czy owe transakcje są

dokonywane w prywatnym zakresie. Transakcje te stanowi? dzia?alno?? gospodarcz? niezale?nie od tego, ?e s? one dokonywane jako narz?dzia schematów unikania podatku VAT.

50. Tak?e wbrew temu, co sugeruje rz?d Zjednoczonego Królestwa, ze stanowiska Trybuna?u w wyrokach w sprawach *Breitsohl*(35) i *INZO* (36) nie wynika, ?e dzia?alno?? jest pozbawiona gospodarczego charakteru, je?eli jest prowadzona z wy??cznym zamiarem spowodowania korzy?ci podatkowej. Kwesti? podnoszon? w tych sprawach by?a pozycja osoby ubiegaj?cej si? o odliczenie podatku VAT, która sk?ada fa?szywe o?wiadczenia dotycz?ce jej statusu jako podatnika. Trybuna? stwierdzi?, i? „w przypadkach oszustwa lub nadu?ycia, w których na przyk?ad zainteresowany, pod pretekstem zamiaru prowadzenia konkretnej dzia?alno?ci gospodarczej, faktycznie zamierza naby? jako swój prywatny maj?tek towary, w odniesieniu do których mo?na dokona? odliczenia, organ podatkowy mo?e ze skutkiem wstecznym ??da? zwrotu kwot na tej podstawie, i? odliczenia te zosta?y dokonane na podstawie fa?szywych o?wiadcze?”(37).

51. W niniejszych sprawach nie twierdzi si?, ?e skar??cy d??? do odzyskania podatku naliczonego na podstawie fa?szywych o?wiadcze?. Co wi?cej, nale?y dokona? rozró?nienia pomi?dzy zamiarem podj?cia dzia?alno?ci gospodarczej, co jest wymogiem uzyskania statusu podatnika, a celem tej dzia?alno?ci, który jest nieistotny wed?ug art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy. Rozpatrywane tu sprawy, w odró?nieniu od spraw *Breitsohl* i *INZO*, dotycz? raczej celu dzia?alno?ci gospodarczej wykonywanej przez skar??cych ni? kwestii, czy w istocie zamierzali oni prowadzi? t? dzia?alno?? jako podatnicy. W istocie, us?ugi i towary by?y skutecznie przenoszone w zamian za wynagrodzenie, aczkolwiek jako cz??? operacji, która zosta?a starannie zaaran?owana w celu uzyskania prawa do odzyskania podatku naliczonego.

52. Zgodnie z wyk?adni? stosownych przepisów dyrektywy popieran? przez rz?d Zjednoczonego Królestwa, rozwa?enie zamiaru stron transakcji ma zasadnicze znaczenie dla scharakteryzowania dostaw wynikaj?cych z niej jako dostaw dokonanych w ramach dzia?alno?ci gospodarczej przez podatnika w rozumieniu szóstej dyrektywy. Taka interpretacja stoi w sprzeczno?ci z obiektywnym charakterem poj?cia „dzia?alno?ci gospodarczej”, które stanowi podstawow? cech? systemu podatku VAT wynikaj?c? z zasady pewno?ci prawa i nie powinno zale?e? od zamiarów zaanga?owanych przedsi?biorców(38).

### 3. Zapobieganie unikaniu opodatkowania podatkiem VAT poprzez ograniczenie zakresu regulacji podatku VAT

53. Celem przy?wiecuj?cym rz?dowi Zjednoczonego Królestwa w sugerowaniu takiej wyk?adni wydaje si? by? zwalczanie schematów unikania opodatkowania poprzez ograniczanie zakresu samego systemu podatku VAT. Innymi s?owy, gdyby zidentyfikowano transakcje maj?ce na celu unikni?cie lub odroczenie zap?aty podatku VAT, by?yby one po prostu pozostawione poza tym systemem. Moim zdaniem, Trybuna? nie powinien podzieli? tego pogl?du, poniewa? jest on niespójny z jego orzecznictwem. Ponadto, gdyby Trybuna? rozwa?a? odej?cie od obecnego stanowiska i poparcie tezy przedstawionej przez rz?d Zjednoczonego Królestwa, musia?by w pe?ni uwzgl?dni? problemy powodowane tak? wyk?adni?, które opisze? pokrótce w nast?pnych punktach. Nale?y wreszcie zwróci? uwag? na istnienie mniej drastycznych alternatyw, bardziej zgodnych z duchem i natur? wspólnego systemu podatku VAT, skutecznego przeciwdzia?ania schematów unikania opodatkowania. Ta kwestia zostanie omówiona poni?ej pod tytu?em „Nadu?ycie prawa”.

54. Pogl?d Zjednoczonego Królestwa, wed?ug którego nale?y przypisa? znaczenie aspektowi celu transakcji, w rezultacie prowadzi do paradoksu, ?e transakcje takie pozosta?yby poza zakresem szóstej dyrektywy z racji faktu, i? strony przede wszystkim stara?y si? unikn?? p?atno?ci podatku lub j? odroczy?. Jak wskaza?a Komisja na rozprawie, wyk?adnia taka mo?e w

konsekwencji została użyta nie tylko przez organy podatkowe na ich korzyść, jak w niniejszych sprawach, ale także przez podatników. Ci ostatni w zasadzie mogliby podnosić, iż dana transakcja objęta podatkiem należnym, w świetle celu danej transakcji, nie miała miejsca w ramach działalności gospodarczej, a w konsekwencji powinna pozostać poza zakresem systemu VAT. Nie można tego wykluczyć na przykład w sprawie Halifax, gdzie została zawarta konkretna transakcja pomiędzy Halifaxem a LPDS dotycząca świadczenia usług budowlanych, która faktycznie obejmowała zapłacone przez Halifax około 164 000 GBP, w tym z około 25 000 GBP z tytułu podatku VAT. Transakcja ta, podobnie jak pozostała, została tak przeprowadzona z wyraźnym zamiarem unikania opodatkowania podatkiem VAT(39). Wobec tego, zgodnie z wykładnią sugerowaną przez rząd Zjednoczonego Królestwa, transakcja ta rzeczywiście powinna pozostać poza zakresem systemu podatku VAT, nawet jeżeli faktycznie pociągająca za sobą zapłatę podatku VAT. Nie jest dla mnie całkiem jasne, jak należałoby potraktować tę transakcję według celowościowej wykładni utrzymywanej przez rząd Zjednoczonego Królestwa w celu pozostawienia jej w zakresie szóstej dyrektywy. Jest to ściśle związane z innym problemem wynikającym z wykładni popieranej przez rząd Zjednoczonego Królestwa.

55. W rzeczywistości, jak ujawnia postanowienie odsyłające w sprawie Halifax, jeżeli nie uznaje się transakcji dotyczących unikania opodatkowania poprzez pozostawienie ich poza zakresem systemu VAT, konieczne jest odtworzenie sącucha dostaw w celu ponownego zdefiniowania tożsamości odbiorców tych dostaw, które pozostają objęte podatkiem VAT. Najprawdopodobniej odbiorcy takich dostaw nie będą tymi, na których wskazują umowy lub faktury dotyczące nieuznanych transakcji. Ten proces odtworzenia stwarza poważne problemy.

56. Po pierwsze, zakłada on uznanie za normalny jednego sposobu wykonywania na przykład robót budowlanych w Halifaxie i Huddersfield oraz nabywania leków i protez w BUPA. Normalna transakcja tego rodzaju byłaby tą transakcją, która jest objęta systemem podatku VAT, jednakże zachodzi ryzyko, że mogłoby to być jedynie dzieło wyobraźni, ponieważ w zasadzie nie istnieje jeden normalny sposób prowadzenia działalności gospodarczej. Nie ma nic anormalnego na przykład w spółce prowadzącej działalność bankową, korzystającej z pośredniczących spółek inwestycyjnych i deweloperskich w celu świadczenia usług budowlanych zamiast bezpośrednio zawierać umowy ze spółkami budowlanymi. Jeden z tych sposobów prowadzenia działalności gospodarczej nie może być uważany za bardziej normalny od innego. Wybór jednego w celu zastąpienia transakcji faktycznie dokonanych przez strony, lecz nieuznanych dla celów podatku VAT, będzie czysto arbitralny.

57. Po drugie, pomija on autentyczne przeniesienia własności lub świadczenia usług w zamian za wynagrodzenie w sensie gospodarczym, lecz zamiast tego koncentruje się na ogólnym wyniku czynności uznanej za podlegającej opodatkowaniu podatkiem VAT. Jest to niespójne z typowymi cechami wspólnego systemu podatku VAT określonych w art. 2 pierwszej i szóstej dyrektywy, według którego podatek VAT ma zastosowanie na zasadzie kolejnych transakcji poprzez odniesienie do każdej dostawy w sącuchu transakcji(40).

58. Jeszcze innym problemem, moim zdaniem nierozwiązanym, który stwarza wykładnią sugerowaną przez rząd Zjednoczonego Królestwa, jest pytanie, czy zamiar uzyskania korzyści podatkowej musi być podjęty wspólnie przez wszystkie strony uczestniczące w schemacie, aby wykluczyć taką działalność z zakresu szóstej dyrektywy. W rezultacie, jak wspomniała Komisja na rozprawie, istnieje realne niebezpieczeństwo, że niewinne osoby trzecie mogłyby doznać uszczerbku, dokonując lub otrzymując dostawy od uczestników transakcji, których jedynym celem jest uzyskanie korzyści podatkowych. Ten problem można według mnie rozwiązać w zadowalający sposób jedynie przez kategorię odmowy przyjęcia zaproponowanej przez rząd Zjednoczonego Królestwa wykładni pojęcia dostawy dokonywanej w ramach działalności

gospodarczej przez podatnika.

59. W świetle powyższych rozważań uważam, że odpowiedź Trybunału dla sądów krajowych powinna stanowić, iż terminy „działalność gospodarcza” i „dostawa” wykonywane przez „podatnika, który występuje w takim charakterze” dla celów art. 2 i art. 4 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 taki sposób, że każda z danych transakcji musi być rozpatrywana obiektywnie i per se. W związku z tym bez znaczenia pozostaje fakt, iż dostawa jest dokonywana z wyśzczynnym zamiarem uzyskania korzyści podatkowej.

B – *Nadużycie prawa*

60. Sądy krajowe podnoszą kwestię, czy pojęcie nadużycia prawa, uprzednio uznane przez Trybunał w innych dziedzinach prawa wspólnotowego, znajduje zastosowanie także w zakresie podatku VAT. Doktryna ta zapobiegałaby uzyskiwaniu przez podatników korzyści podatkowych wynikających z transakcji zawieranych i dokonywanych w jedynym celu zapewnienia sobie tej korzyści podatkowej.

61. Trybunał w wielu sprawach miał okazję wyrazić swoje stanowisko w kwestii tzw. „nadużycia prawa” czy szerzej po prostu „nadużycia”. Rząd Zjednoczonego Królestwa, wspierany przez rząd Irlandii, Niemczech, Francji i Komisję, odwołuje się do tego orzecznictwa w celu uzasadnienia poglądu, że doktryna ta znajduje również zastosowanie w dziedzinie podatku VAT.

1. Pojęcie nadużycia w orzecznictwie Trybunału

62. Analiza orzecznictwa Trybunału konsekwentnie odkrywa szereg zbliżonych elementów w odniesieniu do pojęcia nadużycia w prawie wspólnotowym. Poczynając od kontekstu podstawowych swobód, Trybunał stwierdził, że niedopuszczalne jest niewłaściwe obejście przepisów państwa członkowskiego poprzez wykorzystywanie takich swobód(41). Ta koncepcja została również uznana przez Trybunał w innych poszczególnych dziedzinach takich jak zabezpieczenie społeczne, gdzie także stwierdził, że nie można uzyskać korzyści przy pomocy nadużycia lub oszustwa(42). W innych sprawach, w dziedzinie wspólnej polityki rolnej Trybunał także stwierdził, iż zastosowanie odpowiednich przepisów dotyczących refundacji wywozowych „w żadnym wypadku nie może być rozszerzone na nadużycia stosowane przez eksportera”(43). W innej sprawie z tej ostatniej dziedziny, dotyczącej zapłaty kwot wyrównawczych do sera przywożonego do Niemiec z kraju trzeciego, Trybunał stwierdził, iż „gdyby można było wykazać, że przywóz i ponowny wywóz sera nie byłyby dokonywane jako transakcje gospodarcze bona fide, lecz jedynie w celu bezprawnego uzyskania korzyści z przyznania pieniężnych kwot wyrównawczych”, zapłata nie byłaby należna(44). W innej grupie spraw, w dziedzinie prawa spółek, Trybunał również uznał, że nie można zezwolić, aby wspólnik powoływał się na przepisy prawa wspólnotowego w celu uzyskania niewłaściwych korzyści oczywiście sprzecznych z celami danego przepisu(45). Bardziej wspomóżmy, w sprawie *Centros*, w której omawiane było zarzucane nadużycie prawa przedsiębiorcy, Trybunał potwierdził swoje stanowisko, podtrzymując, iż „państwo członkowskie jest upoważnione do podjęcia środków przeznaczonych do zapobieżenia próbom niektórych swoich obywateli, pod państwem praw stworzonych przez traktat, niewłaściwego obejścia przepisów krajowych lub uniemożliwienia jednostkom w niewłaściwy sposób lub w drodze oszustwa uzyskania korzyści z przepisów prawa wspólnotowego”(46).

63. To ostatnie stwierdzenie odzwierciedla dwa główne konteksty, w których pojęcie nadużycia było analizowane przez Trybunał. Po pierwsze, gdy przepisy prawa wspólnotowego są

nadużywane w celu obejścia prawa krajowego. Po drugie, gdy przepisy prawa wspólnotowego są nadużywane w celu uzyskania na ich podstawie korzyści w sposób sprzeczny z ich celami(47).

64. W mojej opinii, na pewno można uznać, że z orzecznictwa tego wypływa ogólna zasada prawa wspólnotowego(48). Trybunał dokonał jej syntezy, stwierdzając, iż „prawo wspólnotowe nie może być podstawą dla celów nadużycia lub oszustwa”(49). Jednakże zasada owa, sformułowana w tak szeroki i raczej ogólny sposób, sama w sobie nie jest użytecznym narzędziem oceny, czy prawo wynikające z konkretnego przepisu prawa wspólnotowego jest nadużywane. Dla jej funkcjonowania konieczna jest bardziej szczegółowa doktryna lub test w celu ustalenia, kiedy ma miejsce nadużycie(50).

65. W tym zakresie z wcześniejszego orzecznictwa wynika, że Trybunał stara się znaleźć delikatną równowagę pomiędzy pozostawieniem sądom krajowym oceny nadużycia w związku z ich odpowiednimi przepisami krajowymi(51) a zapewnieniem, że ocena ta nie stanie na przeszkodzie pełnej skuteczności i jednolitemu stosowaniu przepisów prawa wspólnotowego, których nadużycie się zarzuca(52). W konsekwencji Trybunał rozwinął kryterium, według którego należy dokonywać oceny na szczeblu krajowym. Po pierwsze, ocena nadużycia musi opierać się na obiektywnych dowodach. Po drugie i najważniejsze, musi ona być dokonana zgodnie z celami przepisu prawa wspólnotowego, którego nadużycie się zarzuca(53). W związku z tym, w zakresie w jakim ustalenie takiego celu jest kwestią wykładni, Trybunał w kilku sprawach wyraźnie wykluczył istnienie nadużycia(54).

66. Jednakże w sprawie *Emsland Stärke*(55) Trybunał poszedł krok dalej w formułowaniu bardziej rozwiniętej doktryny nadużycia w prawie wspólnotowym. Trybunał został zapytany, czy eksporter może być pozbawiony prawa do refundacji wywozowej, mimo że spełnione są formalne warunki przyznania tej refundacji zgodnie z odpowiednimi przepisami rozporządzenia Komisji (EWG) nr 2730/79 z dnia 29 listopada 1979 r. określającego wspólne szczegółowe zasady stosowania systemów refundacji wywozowych dla produktów rolnych(56). W istocie, towary te poddane były schematowi zwrotnemu, zgodnie z którym były one wywożone, dopuszczane do obrotu na terytorium państwa trzeciego i natychmiast ponownie bez zmian przywożone na terytorium Wspólnoty za pomocą tych samych środków transportu.

67. Następnie Trybunał stwierdził, że omawiane przepisy prawa wspólnotowego powinny być interpretowane w ten sposób, iż należy odebrać prawo do refundacji w przypadku nadużycia. Trybunał przedstawił wówczas test określający, czy takie nadużycie zachodzi, składający się po pierwsze z „zespołu obiektywnych okoliczności, w których mimo formalnego zachowania warunków określonych przez przepisy wspólnotowe cel tych przepisów nie zostaje osiągnięty”(57), a po drugie z „subiektywnego elementu stanowiącego zamiar uzyskania korzyści z przepisów wspólnotowych poprzez sztuczne stworzenie warunków ustanowionych dla jej osiągnięcia”(58). Jest to zasadniczo ten test, którego zastosowanie w ramach wspólnego systemu podatku VAT sugeruje rząd Zjednoczonego Królestwa, niezależnie od braku wyraźnego go ustanawiających przepisów, czy to w szóstej dyrektywie, czy w prawie krajowym.



68. W istocie w wyżej wspomnianym orzecznictwie istnieje spójny wzorzec pojęcia nadużycia (nie zawsze zwanego nadużyciem prawa), według którego ocena nadużycia opiera się na tym, czy dochodzone prawo jest zgodne z celami przepisów, które formalnie stanowi jego źródło(59). Osobie roszczęcej sobie prawo zakazuje się powoływania się na nie tylko w takim zakresie, w jakim powołuje się ona na przepis prawa wspólnotowego formalnie przyznający to prawo, celem uzyskania „niewłaściwej korzyści, oczywiście sprzecznej z celem tego przepisu”(60). Przeciwnie zaś, gdy wykonanie prawa ma miejsce w granicach nakreślonych przez cele, jakim służy dany przepis prawa wspólnotowego, nie zachodzi nadużycie, lecz jedynie legalne korzystanie z prawa(61).

69. Jestem zatem zdania, że to pojęcie nadużycia funkcjonuje jako *zasada rzędząca wykładnię prawa wspólnotowego*, jak stwierdziła Komisja w swoich uwagach na piśmie(62). Decydującym czynnikiem potwierdzającym istnienie nadużycia wydaje się być celowościowy zakres powołanych przepisów wspólnotowych(63), który musi zostać określony w celu ustalenia, czy dochodzone prawo przysuguje w istocie na podstawie takich przepisów, o ile nie pozostaje ono w oczywisty sposób poza ich zakresem. Tłumaczy to, dlaczego Trybunał często nie odwołuje się do pojęcia nadużycia prawa, lecz po prostu do nadużycia.

70. W związku z tym, to co jest powołane w sprawie *Emsland* jako subiektywny element nadużycia, nie narusza interpretacyjnego charakteru pojęcia nadużycia w prawie wspólnotowym(64). W sprawie *Emsland* Trybunał po prostu ten subiektywny element z ustaleniem, że sytuacja powodująca zastosowanie pewnych przepisów wspólnotowych była całkowicie sztuczna. Moim zdaniem, ustalenie dotyczące sztuczności nie powinno opierać się na ocenie subiektywnych zamiarów tych, którzy powołują się na prawo wspólnotowe. Sztuczna natura pewnych zdarzeń lub transakcji z pewnością musi być ustalana na podstawie zbioru obiektywnych okoliczności weryfikowanych w każdym indywidualnym przypadku. Ponadto jest to w zgodzie z odwołaniem się Trybunału, ponownie w sprawie *Emsland*, do „wyłącznego celu” działania lub zachowania jako centralnego elementu uzasadniającego wnioszek, że nastąpiło nadużycie prawa wspólnotowego(65). Skoro Trybunał przyjmuje pogląd, że nadużycie zachodzi zawsze, gdy dana działalność prawdopodobnie nie może mieć innego celu lub uzasadnienia niż spowodowanie zastosowania przepisów prawa wspólnotowego w sposób sprzeczny z ich celem, to moim zdaniem, jest to równoznaczne z przyjęciem obiektywnego kryterium oceny nadużycia. Wprawdzie owe obiektywne elementy ujawni, iż osoba lub osoby zaangażowane w tę czynność najprawdopodobniej miały zamiar nadużycia prawa wspólnotowego. Ale to nie ten zamiar jest decydujący dla oceny nadużycia, lecz sama czynność, oceniana obiektywnie. W tym względzie wystarczy wyobrazić sobie przykładowo sprawę, gdzie A ogranicza się bez dalszej refleksji do posłuchania rady B i dokonania czynności, dla której nie ma innego wyjaśnienia niż zapewnienie korzyści podatkowej dla A. Fakt, że A nie miał subiektywnego zamiaru nadużycia prawa wspólnotowego, z pewnością nie będzie istotny dla oceny nadużycia. Znaczenie ma nie rzeczywisty stan umysłu A, lecz fakt, iż ta czynność, obiektywnie rzecz biorąc, nie ma innego wyjaśnienia jak tylko zapewnienie korzyści podatkowej.

71. W mojej opinii zatem poszukiwanie nieuchwytnych subiektywnych zamiarów stron nie jest tym, co powinno określać istnienie subiektywnego elementu wspomnianego w wyroku w sprawie *Emsland*. Natomiast zamiar stron niewłaściwego uzyskania korzyści z prawa wspólnotowego daje się wywnioskować po prostu ze sztucznego charakteru sytuacji, którą należy oceniać w świetle zbioru obiektywnych okoliczności. Jeżeli zakłada się istnienie tych obiektywnych okoliczności, należy dojść do wniosku, iż osoba powołująca się na dosłowne brzmienie przepisu prawa wspólnotowego, aby dochodzić prawa, które jest sprzeczne z jego celami, nie zasługuje na ochronę tego prawa. W takich okolicznościach ów przepis prawa musi być interpretowany, wbrew swemu dosłownemu brzmieniu, jako w rzeczywistości nieprzyznający tego prawa. Moim zdaniem,

u podstaw doktryny nadużycia w prawie wspólnotowym leży względy na obiektywny cel przepisów wspólnotowych i dokonanych czynności, a nie subiektywne zamiary jednostek. Uważam zatem, że użycie terminu „nadużycie prawa” w celu określenia, czym jest w istocie według orzecznictwa Trybunału zasada wykądni prawa wspólnotowego, może w rzeczywistości wprowadzać w błąd(66). Ja preferuję zatem użycie terminu „zakaz nadużycia prawa wspólnotowego” i błąd mówi o „nadużyciu prawa” jedynie wówczas, gdy wymaga tego błąd względem prostoty.

72. Powróć teraz do kwestii możliwości zastosowania w niniejszych sprawach owej zasady wykądni prawa wspólnotowego w konkretnej dziedzinie zharmonizowanego wspólnego systemu podatku VAT oraz, w przypadku odpowiedzi pozytywnej, do sformułowania kryteriów jej zastosowania w niniejszych sprawach.

## 2. Zastosowanie zasady zakazującej nadużycia prawa wspólnotowego we wspólnym systemie podatku VAT

73. Jak stwierdził rzecznik generalny G. Tesaro, „każdy porządek prawny, który dąży do osiągnięcia minimalnego stopnia realizacji, musi zawierać środki ochrony własnej, żeby się tak wyrazić, aby zapewnić, że wykonywanie przyznawanych przez prawo nie stanowi nadużycia ani nie następuje w sposób nadmierny lub wypaczony. Ten wymóg wcale nie jest obcy prawu wspólnotowemu”(67). Moim zdaniem, wspólny system podatku VAT podobnie nie jest odporny na wątpliwe kałdemu systemowi prawnemu ryzyko podjęcia działań, które mimo formalnej zgodności z przepisem prawa prowadzą do nadużycia możliwości otwartych przez ten przepis, wbrew jego celom.

74. Jednakże trudno sobie wyobrazić wspólny system podatku VAT jako rodzaj wolnej od nadużycia dziedziny w ramach systemu prawnego Wspólnoty, gdzie zasada ta nie musiałaby być respektowana. Nie ma powodu, dla którego taka ogólna zasada prawa wspólnotowego miałaby na tym polu zależeć od wyraźnego stwierdzenia ustawodawstwa, że przepisy dyrektyw dotyczących podatku VAT również nie ulegają wyjątkowi z konsekwentnie podtrzymywanej przez Trybunał zasady, według której żaden przepis prawa wspólnotowego nie może służyć za formalny podstaw dla ochrony korzyści oczywiste sprzecznych z jego celami. Taka reguła, stworzona jako zasada wykądni, stanowi niezbędną zawór bezpieczeństwa dla ochrony celów wszystkich przepisów prawa wspólnotowego wobec ich formalistycznego stosowania opartego jedynie na ich dosłownym znaczeniu(68). Koncepcja, i pojęcie to w równym stopniu znajduje zastosowanie w sferze podatku VAT, jest całkowicie spójna ze stanowiskiem zajętym ostatnio przez Trybunał w wyroku w sprawie *Gemeente Leusden*, zgodnie z którym „zapobieganie możliwym oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciu jest celem uznanym i inspirowanym przez szóstą dyrektywę”(69).

75. W zakresie, w jakim zasada ta jest stworzona jako ogólna zasada wykądni, nie wymaga ona wyraźnego legislacyjnego uregulowania w ustawodawstwie Wspólnoty, aby znaleźć zastosowanie do przepisów szóstej dyrektywy. Z samego braku w szóstej dyrektywie przepisu wyraźnie ustanawiającego zasadę wykądni, według której byłoby zakazane nadużycie – a to samo mogłoby dotyczyć na przykład zasad pewności prawa lub ochrony uzasadnionych oczekiwań, jak podniósł rzędy Irlandii na rozprawie – nie możemy zatem wysnuć wniosku, że zamiarem ustawodawcy wspólnotowego było wykluczenie tej zasady z szóstej dyrektywy. Przeciwnie, nawet gdyby w szóstej dyrektywie istniał przepis wyraźnie przewidujący tę zasadę, można by go postrzegać, jak wskazała Komisja, jako zwykłą deklarację lub kodyfikację istniejącej ogólnej zasady(70).

76. Dokładnie z tych samych powodów nie mogliśmy się zgodzić z sugestią wysuniętą przez skarżące w niniejszych sprawach, że zastosowanie ogólnej zasady zakazującej nadużycia w kontekście szóstej dyrektywy warunkowane jest przyjęciem przez każde państwo członkowskie

odpowiednich przepisów krajowych przeciwko unikaniu opodatkowania, zgodnie z procedurą przewidzianą w art. 27 szóstej dyrektywy(71). Gdyby przyjąć ten pogląd, wspólny system podatku VAT stałby się szczególnie dziedziną prawa, gdzie praktycznie każde oportunistyczne zachowanie podatników powołyujących się na dosłowne brzmienie jej przepisów w celu niewłaściwego uzyskania korzyści podatkowych wobec organów podatkowych musiałyby być tolerowane, chyba że państwa członkowskie uprzednio przyjąłbyby środki ustawodawcze zakazujące takiego zachowania.

77. Krótko mówiąc, nie widzę żadnego powodu, dlaczego przepisy dotyczące podatku VAT nie miałyby być interpretowane zgodnie z ogólnymi zasadami zakazu nadużycia prawa wspólnotowego. To prawda, że prawo podatkowe jest często zdominowane przez uzasadnione obawy w odniesieniu do pewności prawa wynikające z potrzeby zagwarantowania przewidywalności obciążenia finansowego nałożonego na podatników i zasady opodatkowania tylko na podstawie ustawy. Jednakże porównawcza analiza zasad prawnych państw członkowskich jest wystarczająca do uświadomienia, że takie obawy nie wykluczają użycia pewnych ogólnych przepisów i nieokreślonych pojęć w sferze prawa podatkowego w celu zapobieżenia bezprawnemu unikaniu opodatkowania(72). Pewność prawa musi być wyważona wobec innych zasad systemu prawnego. Prawo podatkowe nie może stać się rodzajem prawnego „dzikiego Zachodu”, w którym praktycznie każdy rodzaj oportunistycznego zachowania musi być tolerowany tak długo, jak pozostaje w zgodzie ze ściśle formalistycznym wykładnią odpowiednich przepisów podatkowych, a ustawodawca nie podjąłby wyrażenie środków aby zapobiec takiemu zachowaniu.

78. Artykuł 27 szóstej dyrektywy nie zakazuje przyjęcia doktryny nadużycia dla wykładni wspólnych zasad podatku VAT. To prawda, że Trybunał konsekwentnie podtrzymuje, iż państwa członkowskie są zobowiązane do przestrzegania wszystkich przepisów szóstej dyrektywy i nie mogą powoływać się, jak w stosunku do podatnika, na przepis stanowiący odstępstwo od systemu dyrektywy w zakresie, w jakim odstępstwo to nie zostało ustanowione zgodnie z art. 27(73). Konieczność zapobieżenia obchodzeniu lub unikaniu opodatkowania nie może zatem usprawiedliwiać przyjęcia *środków krajowych* stanowiących odstępstwo od dyrektywy inaczej niż zgodnie z procedurą przewidzianą w art. 27 tej dyrektywy(74). Ponadto dopuszczalne są tylko odstępstwa, które są proporcjonalne i konieczne, aby osiągnąć cele wyrażone wskazane w art. 27(75).

79. Jednakże zakaz nadużycia prawa wspólnotowego postrzegany jako zasada wykładni nie powoduje odstępstwa od przepisów szóstej dyrektywy. Skutek jej zastosowania jest taki, że *interpretowany* przepis prawa nie może być uważany za przyznający dane prawo, ponieważ dochodzone prawo pozostaje w oczywisty sposób poza celami, których realizacji służy przepis, jakiego nadużyto. W tym aspekcie, co najważniejsze, zastosowanie tej zasady wykładni nie powoduje, że wykonywana działalność gospodarcza powinna być nieuwzględniona dla celów podatku VAT lub pozostawać poza zakresem szóstej dyrektywy. Wykładnia szóstej dyrektywy dokonana według tej zasady nie ma skutku, którego w kontekście wykładni prawnej oczekuje się jako najbardziej oczywistego: że prawo w istocie nie jest przyznane, wbrew dosłownemu brzmieniu przepisu prawnego. Jeżeli ta wykładnia pociąga za sobą jakiekolwiek odstępstwo, będzie to odstępstwo jedynie od tekstu zasady, a nie od samej zasady, która obejmuje nie tylko to, co wynika z jej dosłownej treści. Ponadto zastosowanie tej *wspólnotowej* zasady wykładni w pełni respektuje dążenie do jednolitego stosowania zasad podatku VAT we wszystkich państwach członkowskich, które stanowi podłoże przewidzianych w art. 27 proceduralnych warunków i ograniczeń wprowadzenia środków krajowych służących zapobieganiu niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania.

80. W rezultacie nie zachodzi kolizja pomiędzy stosowaniem zasady wykładni prawa

wspólnotowego zakazujący nadużycia w ramach wspólnego systemu podatku VAT, a procedury przewidziane przez art. 27 dla wprowadzenia przez państwa członkowskie specjalnych środków stanowiących odstępstwo od szóstej dyrektywy w celu zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub unikania opodatkowania.

81. Nie zgadzam się też z zarzutem podniesionym przez niektóre skarżące, według którego taka zasada wykąadni prawa wspólnotowego zakazująca nadużycia nie może funkcjonować w odniesieniu do prawa do odliczenia podatku naliczonego, ponieważ prawo to jest przyznane przez przepisy krajowe transponujące szóste dyrektywy. Prawo do odliczenia jest przyznane przez szóste dyrektywy. Jest to prawo wspólnotowe, którego podstawą prawną jest art. 17 szóstej dyrektywy i którego treść nie pozostawia państwom członkowskim żadnego uznania w zakresie jego transpozycji(76). Jeżeli owe przepisy prawa wspólnotowego są uściślone określonych celów i rezultatów, przepisy krajowe je transponujące muszą być interpretowane i stosowane przez władze krajowe zgodnie z tymi celami(77). O ile zatem ów sposób wykąadni prawa wspólnotowego są uściślone temu, by zapewnić, że cele prawa wspólnotowego, w szczególności przepisów szóstej dyrektywy ustanawiających prawo do odliczenia podatku naliczonego, nie zostaną wypaczone, to wykąadnia ta musi również być przestrzegana przez władze krajowe przy stosowaniu przepisów krajowych dotyczących odliczenia podatku naliczonego(78). Ponadto zgadzam się z Komisją, która zauważa, że nieistotna jest okoliczność, iż pojęcie nadużycia zostało rozwinięte przez Trybunał na przykład w wyroku w sprawie *Emsland* w kontekście regulacji i w sytuacji angażującej fundusze wspólnotowe, a nie w kontekście szóstej dyrektywy. Istotne jest to, że podatek VAT jest regulowany przez jednolity system i jego przepisy powinny być interpretowane w jednolity sposób. Należy zwrócić uwagę, że w wyroku w sprawie *Gemeente Leusden* Trybunał odwołał się już wyraźnie do pojęcia nadużycia sformułowanego w wyroku w sprawie *Emsland*, rozważając pojęcie nadużycia w kontekście szóstej dyrektywy(79).

82. Główne trudności i zastrzeżenia w odniesieniu do stosowania takiej zasady wykąadni w odniesieniu do szóstej dyrektywy wiążą się z opracowaniem kryteriów, według których miałyby ona funkcjonować w tej konkretnej dziedzinie. Należy w tym zakresie uwzględnić zasadę pewności prawa oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań.

3. Konstrukcja pojęcia nadużycia w prawie wspólnotowym znajduje zastosowanie do systemu podatku VAT zgodnie z zasadami pewności prawa oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań podatników

83. Kryteria zastosowania w dziedzinie podatku VAT zasady wykąadni zakazującej nadużycia prawa wspólnotowego muszą być ustalane w świetle konkretnych cech i zasad tego zharmonizowanego systemu. Test oceny nadużycia sformułowany w wyroku w sprawie *Emsland* *Stärke* dostarcza znaczących wskazówek w tym zakresie, jednakże specyfika podatku VAT jako podatku o charakterze obiektywnym oznacza, że nie jest zalecane automatyczne jego przeniesienie. Ponadto brak w prawie wspólnotowym jednolitego testu stosowania zasady zakazu nadużycia w każdej dziedzinie prawa wspólnotowego musi być uważany za absolutnie naturalny, jak to ma miejsce w każdym krajowym systemie prawnym(80).

84. Definicja zakresu tej zasady prawa wspólnotowego mającej zastosowanie we wspólnym systemie podatku VAT jest ostatecznie problemem określenia granic wykładni przepisów dyrektyw dotyczących podatku VAT, które przyznają pewne prawa podatnikom. W tym względzie obiektywna analiza zakazu nadużycia musi pozostawać w równowadze z zasadą pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, które również „tworzą część wspólnotowego systemu prawnego”(81) i w świetle których winno się dokonywać wykładni przepisów szóstej dyrektywy(82). Z zasad tych wynika, że podatnicy mają prawo z góry znać swoją sytuację podatkową i w tym celu polegać na samym brzmieniu przepisów dotyczących podatku VAT(83).

85. Ponadto Trybunał konsekwentnie podtrzymuje, zgodnie ze stanowiskiem ogólnie przyjętym przez państwa członkowskie w dziedzinie podatków, że podatnicy mogą tak ukształtować strukturę swojego przedsiębiorstwa, aby ograniczyć swoje zobowiązania podatkowe. W sprawie *BLP Group* Trybunał rozstrzygnął, iż „wybór przedsiębiorcy pomiędzy transakcjami zwolnionymi z podatku a transakcjami podlegającymi opodatkowaniu może być oparty na szeregu czynników, w tym przede wszystkim ze względami podatkowymi dotyczącymi systemu podatku VAT”(84). Nie ma prawnego obowiązku prowadzenia działalności w taki sposób, aby zmaksymalizować przychody podatkowe państwa. Podstawową zasadą jest swoboda wyboru najniekorzystniejszego opodatkowanego sposobu prowadzenia działalności w celu zminimalizowania kosztów(85). Z drugiej strony taka swoboda wyboru istnieje tylko w zakresie prawnych możliwości przewidzianych przez reguły podatku VAT. Normatywnym celem zasady zakazu nadużycia w ramach systemu podatku VAT jest wyłączenie zdefiniowania wachlarza możliwości, jaki otwierają podatnikom wspólne zasady podatku VAT. Definicja taka musi uwzględniać zasadę pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań podatników.

86. Ze względu na owe zasady zakres zasady interpretacyjnej prawa wspólnotowego zakazującej nadużycia przepisów dotyczących podatku VAT musi być zdefiniowany w taki sposób, aby nie wpływał na legalny handel. Takiemu potencjalnemu, negatywnemu wpływowi zapobiega takie rozumienie zakazu nadużycia, zgodnie z którym prawo dochodzone przez podatnika jest wyłączone jedynie wtedy, gdy wykonywana przez niego dana działalność gospodarcza nie ma żadnego innego obiektywnego uzasadnienia, niż spowodowanie powstania tego prawa względem organów podatkowych, a jego uznanie stałoby się w sprzeczności z celami i skutkami, których osiągnięcia są w rzeczywistości przewidziane przepisami wspólnego systemu podatku VAT. Działalność gospodarcza tego rodzaju, nawet jeżeli nie jest bezprawna, nie zasługuje na ochronę ze strony wspólnotowej zasady pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań, ponieważ jej jedynym prawdopodobnym celem jest podważenie założeń samego systemu prawnego.

87. Jestem zatem zdania, że mające zastosowanie do systemu podatku VAT pojęcie nadużycia w prawie wspólnotowym funkcjonuje na podstawie testu zawierającego dwa elementy. Oba elementy muszą być obecne, aby stwierdzić istnienie nadużycia prawa wspólnotowego w tym zakresie. Pierwszy odpowiada elementowi subiektywnemu wspomnianemu przez Trybunał w wyroku w sprawie *Emsland*, ale ma on charakter subiektywny jedynie w zakresie, w jakim służy ustaleniu celu badanych czynności. Ów cel, którego nie można mylić z subiektywnym zamiarem uczestników tych czynności, musi być obiektywnie określony na tej podstawie, że brak jest innego gospodarczego uzasadnienia działalności niż stworzenie korzyści podatkowej. Element ten może być przeto uznany za *element autonomii*. W istocie, stosując go, władze krajowe muszą ustalić, czy dana czynność ma jakąś autonomiczną podstawę, która w okolicznościach sprawy – jeżeli pominie się względy podatkowe – nadaje jej jakieś gospodarcze uzasadnienie.

88. Drugi element proponowanego testu odpowiada tak zwanemu elementowi obiektywnemu wspomnianemu w wyroku w sprawie *Emsland*. W rzeczywistości jest to element celowościowy, przy czym cele reguł wspólnotowych, których nadużycie się zarzuca, są porównywane z celami i

skutkami osiąganymi przez daną działalność. Element ten jest ważny nie tylko dlatego, że zapewnia standard, według którego mają być oceniane cele i skutki danej działalności. Zapewnia on także ochronę tych przypadków, gdzie jedynym celem działalności mogłoby być zminimalizowanie zobowiązania podatkowego, lecz jest on w rzeczywistości wynikiem wyboru pomiędzy różnymi systemami podatkowymi, które ustawodawca wspólnotowy zamierza udostępnić. Zatem, jeżeli nie ma sprzeczności pomiędzy uwzględnieniem podania podatnika a celami i skutkami, którym służy przepis prawny, na który się on powołają, nie można mówić o nadużyciu.

89. Zakaz nadużycia jako zasada wykładni nie ma już zastosowania tam, gdzie wykonywana działalność gospodarcza może mieć jakieś inne wyjaśnienie niż uzyskiwanie korzyści podatkowych od organów podatkowych. W takich okolicznościach wykładnia przepisu prawnego odmawiająca przyznania takiej korzyści na podstawie niepisanej ogólnej zasady, oznaczałaby pozostawienie organom podatkowym nadmiernie szerokiego zakresu uznania w ramach decydowania, który z celów danej transakcji powinien zostać uznany za przeważający. Skutkowałoby to wysokim stopniem niepewności w odniesieniu do uprawnionych wyborów dokonywanych przez przedsiębiorców i szkodziłoby działalności gospodarczej, która oczywiście zasługuje na ochronę, o ile jest ona co najmniej do pewnego stopnia uzasadniona zwykłymi celami gospodarczymi.

90. Bez wątpienia należy uwzględnić możliwość, iż również w takich sprawach, gdzie czynności są uzasadnione przez kombinację względów podatkowych i niepodatkowych, dalsze ograniczenia mogłyby zostać wprowadzone w odniesieniu do danych wynikających z działalności, która w poszczególnych zakresach przeważnie ma na celu uzyskanie korzyści podatkowych. Jednak wymaga to będzie przyjęcia odpowiednich krajowych środków legislacyjnych. Sama wykładnia tu nie wystarczy. Środki takie mogą zawierać ogólniejsze przepisy przeciwko nadużyciom w rodzaju tych przyjętych w niektórych państwach członkowskich, jakie między innymi mają zastosowanie do podatku VAT, które od funkcjonowania w dziedzinie podatku VAT interpretacyjnej zasady zakazu nadużycia w prawie wspólnotowym mogą różnić się zakresem, modus operandi lub skutkami<sup>(86)</sup>. W każdym razie takie ustawodawstwo musi pozostawać w zgodzie z procedurą przewidzianą w art. 27 i ograniczeniami określonymi w tym zakresie przez Trybunał<sup>(87)</sup>.

91. Na podstawie powyższej analizy jestem zdania, że istnieje w prawie wspólnotowym zasada wykładni zakazująca nadużywania przepisów prawa wspólnotowego, która ma zastosowanie także do przepisów szóstej dyrektywy. Według tej zasady, przepisy szóstej dyrektywy muszą być interpretowane w ten sposób, że nie przyznają praw, które mogłyby wydawać się dostępne z racji dosłownego brzmienia tych przepisów, jeżeli stwierdzi się istnienie dwóch obiektywnych elementów. Po pierwsze, że cele i skutki realizowane przez przepisy prawne, formalnie prowadzące do powołanej korzyści podatkowej, zostałyby udaremnione, gdyby to prawo zostało przyznane. Po drugie, że powołane prawo wynika z działalności gospodarczej, dla której obiektywnie nie ma innego wyjaśnienia niż spowodowanie powstania dochodzonego prawa.

4. Cel przepisów szóstej dyrektywy dotyczących prawa do odliczenia i ich wykładnia zgodnie z zasadą zakazu nadużycia prawa wspólnotowego

92. Niniejsze trzy sprawy wiążą się z zarzucanym nadużyciem przepisów wspólnotowych przyznających prawo do odliczenia podatku naliczonego. Zgodnie z opisanym powyżej testem dotyczącym nadużycia konieczne jest ustalenie przede wszystkim celów przepisów szóstej dyrektywy regulujących prawo do odliczenia. Sąd krajowy będzie wówczas w stanie ustalić, czy w sprawach przez nie rozstrzyganych cele te zostałyby osiągnięte, gdyby prawo do odliczenia lub odzyskania podatku naliczonego zostało przyznane skarżącym w okolicznościach, w jakich go

dochodz?

93. Z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy a contrario jasno wynika, że gdy podatnik dokonuje dostaw zwolnionych z podatku, nie jest uprawniony do odliczenia podatku naliczonego zapłaconego z tytułu towarów lub usług używanych do celów tych zwolnionych dostaw(88). Ponadto Trybuna stwierdziła w tym zakresie, iż „dane towary lub usługi muszą mieć bezpośredni i ścisły związek z transakcjami podlegającymi opodatkowaniu”(89). Nie wystarczy, aby były one jedynie pośrednio powiązane z podlegającymi opodatkowaniu transakcjami podatnika, ponieważ wymagałoby to rozważenia ostatecznego celu realizowanego przez podatnika, który jest w tym zakresie nieistotny(90). Prawo podatnika do odliczenia od wymagalnego podatku należnego podatku naliczonego zapłaconego za dokonanie opodatkowanych dostaw stanowi następstwo zasady neutralności(91). Podatek VAT jest w istocie podatkiem pośrednim od konsumpcji, który ma być ponoszony przez poszczególnych konsumentów(92). Ta sama zasada wymaga odpowiednio, aby podatnik *nie mógł* być uprawniony do odliczenia lub odzyskania podatku naliczonego zapłaconego z tytułu dostaw otrzymanych z transakcji zwolnionych z podatku. Jak długo podatek VAT nie jest naliczany od towarów lub usług dostarczanych przez podatników, szósta dyrektywa koniecznie stara się zapobiec odzyskaniu przez nich odpowiadającego mu podatku naliczonego. Pociąga to za sobą skutek podkreślany przez Komisję na rozprawie, iż zwolnienie z podatku VAT w rozumieniu szóstej dyrektywy nie oznacza, że szósta dyrektywa miała całkowicie zwolnić konsumenta końcowego z każdego obciążenia podatkowego(93).

94. Jednakże w trzech rozpatrywanych tutaj sprawach z postanowień odsyłających wynika, iż w praktyce podatnicy, którzy zgodnie z wyraźnie opisanymi celami systemu odliczeń podatku VAT nie powinni mieć możliwości odliczenia lub odzyskania podatku naliczonego, z wyjątkiem ograniczonej jego części, zrealizowali schematy pozwalające im na obejście tego skutku i pełne odzyskanie podatku naliczonego. W sprawie BUPA, która jest nieco odmienna, wydaje się, że przyjęty schemat w rzeczywistości pozwala spółce BUPA nadal korzystać ze stawki zerowej, która przestała obowiązywać w Zjednoczonym Królestwie z dniem 1 stycznia 1998 r. i została zastąpiona systemem zwolnienia bez prawa do odliczenia(94).

95. W każdym razie obowiązkiem sądów krajowych winno być ustalenie, czy przyznanie prawa do odliczenia lub odzyskania podatku naliczonego na rzecz podatników dochodzących go w niniejszych sprawach jest zgodne z określonymi powyżej celami, którym są odpowiednio przepisy szóstej dyrektywy. Jeżeli sądy krajowe uznają, że cele te są osiągnięte jedynie częściowo – w zakresie, w jakim podatnicy objęci zwolnieniem są uprawnieni do odzyskania pewnej części zapłaconego podatku naliczonego – wówczas przepisy szóstej dyrektywy regulujące odliczenie muszą być interpretowane jako przyznające zainteresowanym podatnikom prawo do odzyskania podatku naliczonego w odniesieniu do tej części. Sytuacja taka wydaje się mieć miejsce w sprawach Halifax i Huddersfield, gdzie oba te podmioty podlegające częściowemu zwolnieniu najwyraźniej mogły odzyskać podatek naliczony, chociaż jedynie w stopniu ograniczonym do części podlegającej odliczeniu.

96. Jeżeli chodzi o drugi element wykładni zasady zakazu nadużycia prawa wspólnotowego, również do sądów krajowych będzie należało ustalenie, czy w rozpoznawanych przez nie sprawach działania gospodarcza prowadzona przez zainteresowanych podatników jest skierowana na coś innego niż powstanie korzyści podatkowej. Innymi słowy, sądy krajowe będą musiały ustalić, czy dana działalność może być postrzegana jako posiadająca autonomiczne uzasadnienie gospodarcze niezwiązane z samym celem uniknięcia lub odroczenia zapłaty podatku VAT.

97. Jeżeli w sprawach tych sądy krajowe uznają, że owe dwa elementy są obecne, wówczas należy stwierdzić, iż stosowne przepisy szóstej dyrektywy dotyczą prawa do odliczenia lub

odzyskania podatku naliczonego, w?a?ciwie interpretowane zgodnie z zasad? zakazuj?c? nadu?ycia prawa wspólnotowego, nie przyznaj? tego prawa lub przyznaj? je tylko cz??ciowo.

5. Wyk?adnia art. 10 ust. 2 szóstej dyrektywy w zakresie, w jakim ma ona znaczenie w sprawie BUPA

98. Na zako?czenie mojej analizy odnios? si? do pewnych szczególnych aspektów sprawy BUPA, które moim zdaniem uzasadniaj? odr?bne potraktowanie w ?wietle art. 10 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy.

99. W sprawie BUPA zawarte porozumienia w praktyce u?atwiaj? odzyskanie podatku naliczonego z tytu?u nabycia towarów w okresie, w którym prawo to nie by?o ju? dost?pne. G?ówn? rol? w zapewnieniu sukcesu przyj?tego schematu optymalizacji podatku VAT odgrywaj? porozumienia dotycz?ce przedp?at. W tym zakresie chcia?bym zwróci? uwag? na fakt, i? jak jasno wynika z postanowienia odsy?aj?cego, porozumienia dotycz?ce przedp?at wyra?nie odnosz? si? do jakichkolwiek „leków [lub protez], które BHL [lub GDL] zechcia?aby naby?” spo?ród tych rodzajowo opisanych na listach za??czonych do porozumie? dotycz?cych przedp?at. Leki i protezy nie tylko maj? by? w przysz?o?ci wyszczególnione przez BHL lub GDL, ale tak?e ka?da strona mo?e jednostronnie wypowiedzie? umow?, co spowoduje ca?kowit? sp?at? wszystkich przedp?aconych kwot, które nie zosta?y jeszcze wykorzystane na zakup leków lub protez.

100. Tre?? art. 10 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy odnosi si? do sytuacji, w których „zap?ata nast?puje przed wykonaniem dostawy towarów lub ?wiadczenia us?ug”. Przepis ten, w?a?ciwie rozumiany, by zastosowa? go do zap?aty przed wykonaniem dostawy towarów i ?wiadczenia us?ug, wymaga moim zdaniem, aby by?y one w przypadku takiej zap?aty szczegóowo okre?lone. Sama zap?ata przed wykonaniem dostawy towarów rodzajowo wykazanych na li?cie, z której nabywca mo?e w przysz?o?ci wybra? jeden lub kilka artyku?ów albo nie wybra? ?adnego, w okoliczno?ciach gdzie nabywca mo?e w ka?dym czasie jednostronnie wypowiedzie? umow? i odzyska? niewykorzystan? kwot? dokonanej przedp?aty, nie wystarczy do zakwalifikowania tej przedp?aty jako „zap?aty przed wykonaniem” w rozumieniu art. 10 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy. W tych okoliczno?ciach, w zakresie w jakim takie porozumienia dotycz?ce przedp?at, jakie mia?y miejsce w sprawie BUPA, mog? by? zakwalifikowane przez s?d krajowy jako w rzeczywisto?ci umowy o przysz?e nabycie w rozumieniu opisanym powy?ej, art. 10 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy nie znajduje do nich zastosowania.

101. Je?eli jednak s?d krajowy uzna, ?e okoliczno?ci sprawy BUPA nie przystaj? do zaproponowanej tu wyk?adni art. 10 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy, wówczas nadal mo?liwa b?dzie ocena pod k?tem nadu?ycia przepisów prawa wspólnotowego dotycz?cych prawa do odliczenia podatku naliczonego. Moim zdaniem, nadu?ycie takie ma miejsce, je?eli porozumienia dotycz?ce przedp?at zrealizowane w sprawie BUPA zosta?y zawarte przy braku innego uzasadnienia, w ?wietle okoliczno?ci, które zostan? obiektywnie ocenione przez s?d krajowy, ni? osi?gni?cie praktycznego rezultatu, który udaremnia cel realizowany przez wspólny system odliczenia podatku VAT, maj?cy zastosowanie po dniu 1 stycznia 1998 r., jakim jest zwolnienie bez prawa do odliczenia.

#### IV – Wnioski

102. W ?wietle powy?szych rozwa?a? jestem zdania, ?e Trybuna? powinien odpowiedzie? na pytania przed?o?one przez VAT and Duties Tribunal, London, High Court oraz VAT and Duties Tribunal, Manchester w nast?puj?cy sposób:



W sprawach C-255/02 i C-223/03:

1) Pojęcia „działalności gospodarczej” i „dostawy” wykonywanej przez „podatnika, który występuje w takim charakterze” dla celów art. 2 i art. 4 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 powinny być interpretowane w taki sposób, iż każda z danych transakcji musi być oceniana obiektywnie i per se. W związku z tym nie ma znaczenia fakt, że dostawa jest dokonywana z wyzczynnym zamiarem uzyskania korzyści podatkowej.

2) Szósta dyrektywa powinna być interpretowana zgodnie z zasadą wykadni prawa wspólnotowego zakazującej nadużycia przepisów prawa wspólnotowego w taki sposób, iż nie przyznaje ona podatnikowi prawa do odliczenia lub odzyskania podatku naliczonego, gdy w świetle okoliczności, które zostaną obiektywnie ocenione przez sądy krajowe, stwierdzone zostanie istnienie dwóch obiektywnych elementów. Po pierwsze, że cele, którym służyć przepisy prawne formalnie prowadzą do powstania prawa, zostałyby udaremnione, gdyby dochodzone prawo rzeczywiście zostało przyznane. Po drugie, że powołane prawo wywodzi się z działalności gospodarczej, dla której nie ma innego uzasadnienia niż uzyskanie dochodzonego prawa.

W sprawie C-419/02:

1) Pojęcia „działalności gospodarczej” i „dostawy” wykonywanej przez „podatnika, który występuje w takim charakterze” dla celów art. 2 i art. 4 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 powinny być interpretowane w taki sposób, iż każda z danych transakcji musi być oceniana obiektywnie i per se. W związku z tym nie ma znaczenia fakt, że dostawa jest dokonywana z wyzczynnym zamiarem uzyskania korzyści podatkowej.

2) Artykuł 10 ust. 2 szóstej dyrektywy powinien być interpretowany w taki sposób, iż zapłata, która następuje przed wykonaniem dostawy nieokreślonych towarów rodzajowo wykazanych na liście, z której nabywca może w przyszłości wybrać jeden lub kilka artykułów albo nie wybrać żadnego, w okolicznościach gdzie nabywca może w każdym razie zawsze jednostronnie wypowiedzieć umowę i odzyskać zapłaconą kwotę niewykorzystaną jeszcze do nabycia towarów wskazanych na liście, lecz niewyszczególnionych przez nabywcę, nie może być uznana za dokonanie „przed wykonaniem dostawy towarów lub świadczenia usług” w rozumieniu art. 10 ust. 2 akapit drugi szóstej dyrektywy, a zatem nie powoduje ona, iż podatek staje się „wymagalny w momencie otrzymania płatności i od jej wysokości”.

1 – Język oryginału: portugalski.

2 – Dz.U. L 145, str. 1.

3 – Zmieniony dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, str. 18).

4 – Obowiązujący przed zmianą wprowadzoną dyrektywą Rady 2004/7/WE z dnia 20 stycznia 2004 r. (Dz.U. L 27, str. 44).

5 – Zgodnie z art. 19 ust. 1 akapit drugi szóstej dyrektywy cztery podlegające odliczeniu jest obliczana w skali rocznej.

6 – Zgodnie z tym artykułem „zwolnienia, na podstawie których zwracane są podatki zapłacone

w poprzedniej fazie i obniżone stawki niższe niż stawka minimalna ustanowiona w art. 12 ust. 3, w odniesieniu do obniżonych stawek, obowiązujące w dniu 1 stycznia 1991 r. i zgodne z prawem wspólnotowym, jak również spełniające warunki określone w art. 17 ostatni akapit drugiej dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r., mogą zostać utrzymane w mocy”.

7 – Paragraf 6 ust. 4 VAT Act 1994 podobnie przewiduje, iż: „jeżeli przed terminem mającym zastosowanie zgodnie z ust. 2 i 3 powyżej, dostawca wystawia za dostawę fakturę VAT lub jeżeli przed terminem mającym zastosowanie zgodnie z ust. 2 lit. a) lub b), lub ust. 3 powyżej otrzyma on za nią zapłatę, to dostawa ta, w zakresie objętym fakturą lub płatnością, będzie uważana za dokonaną w momencie wystawienia faktury lub otrzymania zapłaty”. Ponadto zgodnie z §10 ust. 2 VAT Act 1994 „zdarzenie podatkowe ma miejsce i podatek staje się wymagalny w momencie dostarczenia towarów lub wykonania usług. [...] Jednakże, jeżeli zapłata następuje przed wykonaniem dostawy towarów lub świadczenia usług, podatek staje się wymagalny w momencie otrzymania płatności i od jej wysokości”.

8 – Artykuł 13 cz. III C lit. a) przewiduje, że „państwa członkowskie mogą dać podatnikom prawo wyboru dotyczące opodatkowania w przypadkach najmu i dzierżawy nieruchomości”.

9 – A zatem zgodnie z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy.

10 – Jest tak, mimo że VAT and Duties Tribunal, Manchester nie formułuje pytań w kategoriach wykładowi odpowiednich przepisów szóstej dyrektywy, lecz raczej w kategoriach stosowania prawa do stanu faktycznego sprawy, co jest oczywiście kwestią zastrzeżoną dla sądów krajowych.

11 – Pytanie to nie zostało zadane przez VAT and Duties Tribunal, Manchester w sprawie C-223/03 (Huddersfield), ponieważ zgodnie z postanowieniem odsyłającym zostało ono przedłożone Trybunałowi Sprawiedliwości w sprawie C-255/02 (Halifax). VAT and Duties Tribunal, Manchester pozostawi zatem Trybunałowi rozstrzygnięcie sprawy i uzna za zbędne wypowiedzenie się w tej konkretnej kwestii.

12 – Wyrok w sprawie 268/83 *Rompelman*, Rec. str. 655, pkt 19; wyrok w sprawie 50/87 *Komisja przeciwko Francji*, Rec. str. 4797, pkt 15.

13 – Zobacz np. wyrok w sprawie *Rompelman*, pkt 19; wyrok w sprawie 235/85 *Komisja przeciwko Niderlandom*, Rec. str. 1471, pkt 8; wyrok w sprawie C-186/89 *Van Tiem*, Rec. str. I-4363, pkt 17; wyrok w sprawie C-305/01 *MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring*, Rec. str. I-6729, pkt 42.

14 – Wyrok w sprawie *Rompelman*, pkt 19; wyrok w sprawie 50/87 *Komisja przeciwko Francji*, pkt 15.

15 – Wyrok w sprawie *Komisja przeciwko Niderlandom*, pkt 8.

16 – Wyrok w sprawie 235/85, pkt 8. Zobacz także wyrok w sprawie C-408/97 *Komisja przeciwko Niderlandom*, Rec. str. I-6417, pkt 25; wyrok w sprawie C-260/98 *Komisja przeciwko Grecji*, Rec. str. I-6537, pkt 26; wyrok w sprawie C-359/97 *Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu*, Rec. str. I-6355, pkt 41; wyrok w sprawie C-358/97 *Komisja przeciwko Irlandii*, Rec. str. I-6301, pkt 29; wyrok w sprawie C-276/97 *Komisja przeciwko Francji*, Rec. str. I-6251, pkt 31.

17 – Na przykład wyrok w sprawie 70/83 *Kloppenburger*, Rec. str. 1075, pkt 11, wyrok w sprawie 348/85 *Dania przeciwko Komisji*, Rec. str. 5225, pkt 19, wyrok w sprawie C-209/96 *Zjednoczone Królestwo przeciwko Komisji*, Rec. str. I-5655, pkt 35, wyrok w sprawie C-301/97 *Niderlandy przeciwko Radzie*, Rec. str. I-8853, pkt 43 i wyrok w sprawie C-17/01 *Sudholz*, Rec. str. I-0000,

pkt 34.

18 – Zobacz wyrok w sprawie 325/85 *Irlandia przeciwko Komisji*, Rec. str. 5041, pkt 18, wyrok w sprawie 326/85 *Niderlandy przeciwko Komisji*, Rec. str. 5091, pkt 24, wyrok w sprawie *Sudholz*, pkt 34 i wyrok w sprawie C?169/80 *Gondrand Frères i Garancini*, Rec. str. 1931, pkt 17.

19 – W tym wzgl?dzie rz?d Zjednoczonego Królestwa opiera si? na wyroku w sprawie 269/86 *Mol*, Rec. str. 3627, wyroku w sprawie 289/86 *Happy Family*, Rec. str. 3655 i wyroku w sprawie C?283/95 *Fischer*, Rec. str. I?3369.

20 – Zobacz np. wyroki w sprawach: *Rompelman*, pkt 19, *Fischer*, pkt 27. Zobacz pkt 12 opinii rzecznika generalnego N. Fennelly'ego w sprawie C?158/98 *Coffeshop Siberië*, Rec. str. I?3971.

21 – Wyrok w sprawie 294/82 *Senta Einberger*, Rec. str. 1177; wyrok w sprawie C?111/92 *Lange*, Rec. str. I?4677, pkt 16; wyrok w sprawie *Happy Family*, pkt 20; wyrok w sprawie *Mol*, pkt 18; wyrok w sprawie C?3/97 *Goodwin i Unstead*, Rec. str. I?3257, pkt 9, *Coffeshop Siberië*, pkt 14 i 21 oraz wyrok w sprawie C?455/98 *Salumets i inni*, Rec. str. I?4993, pkt 19.

22 – Wyrok w sprawie *Happy Family*, pkt 20; wyrok w sprawie *Mol*, pkt 18.

23 – Wyrok w sprawie *Coffeshop Siberië*, pkt 21, wyrok w sprawie C?111/92 *Lange*, Rec. str. I?4677, pkt 12, wyrok w sprawie *Fischer*, pkt 20 oraz wyrok w sprawie *Salumets i inni*, pkt 19 i 20.

24 – Wyroki w sprawach: *Senta Einberger*, *Happy Family*, pkt 23 oraz wyrok w sprawie C?343/89 *Witzemann*, Rec. str. I?4477, pkt 20.

25 – W ka?dym razie rz?d Zjednoczonego Królestwa wyra?nie przyznaje w swoich uwagach, ?e mimo ich celu unikni?cia opodatkowania przedmiotowe transakcje nie s? bezprawne.

26 – Wyrok w sprawie C?150/99 *Stockholm Lindöpark*, Rec. str. I?493, wyrok w sprawie C?231/94 *Faaborg-Gelting Linien*, Rec. str. I?2395 i wyrok w sprawie C?275/01 *Sinclair Collis*, Rec. str. I?5965.

27 – W tym wzgl?dzie Zjednoczone Królestwo powo?uje si? na wyrok w sprawie C?155/94 *Wellcome Trust*, Rec. str. I?3013, pkt 31–36 oraz wyrok w sprawie C?60/90 *Polysar Investments*, Rec. str. 3111, pkt 13.

28 – Trybuna? stwierdzi?, ?e transakcje dokonywane w ramach restauracji musz? by? uznane za ?wiadczenie us?ug, poniewa? odznaczaj? si? one zestawem cech i czynno?ci, w?ród których dostawa ?ywno?ci jest tylko jednym ze sk?adników i w których znacz?co przewa?aj? us?ugi (wyrok w sprawie *Faaborg-Gelting Linien*, pkt 14).

29 – Trybuna? stwierdzi?, i? „dzia?alno?? polegaj?ca na utrzymywaniu pól golfowych generalnie wi??e si? nie tylko z pasywn? dzia?alno?ci? w postaci udost?pnienia pola, ale tak?e du?? liczb? czynno?ci komercyjnych, takich jak nadzór, zarz?dzanie i sta?e utrzymanie przez dostawc? us?ug, zapewnienie innych urz?dze? etc”. Zatem wobec braku zupe?nie wyj?tkowych okoliczno?ci, utrzymywanie pól golfowych nie stanowi g?ównej ?wiadczonej us?ugi (wyrok w sprawie *Stockholm Lindöpark*, pkt 26).

30 – Trybuna? stwierdzi?, ?e przyznanie tego prawa, w ?wietle wszystkich okoliczno?ci, w jakich ta transakcja nast?pi?a, nie prowadzi?o do dzier?awy nieruchomo?ci. Zaj?cie przestrzeni w lokalu by?o jedynie ?rodkiem realizacji dostawy, która by?a przedmiotem umowy, „mianowicie zagwarantowaniem wykonywania wy??cznego prawa do sprzeda?y papierosów w lokalu poprzez zainstalowanie i obs?ug? automatów sprzedaj?cych, w zamian za procentowy udzia? w zyskach”

(wyrok w sprawie *Sinclair Collis*, pkt 30 i 31).

31 – Zobacz a fortiori uzasadnienie przeprowadzone w wyroku w sprawie *Coffeshop Siberië*, w pkt 22. Trybuna? stwierdzi? tam, i? nawet gdyby przest?pcza dzia?alno?? skutkowa?a bezprawno?ci? transakcji najmu, nie zmieni?oby to charakteru najmu jako dzia?alno?ci gospodarczej obj?tej zakresem szóstej dyrektywy.

32 – Wyrok w sprawie C?230/94 *Enkler*, Rec. str. I?04517.

33 – Wyrok w sprawie *Enkler*, pkt 27.

34 – Wyrok w sprawie *Enkler*, pkt 27.

35 – Wyrok w sprawie C?400/98 *Breitsohl*, Rec. str. I?4321.

36 – Wyrok w sprawie C?110/94 *INZO*, Rec. str. I?857.

37 – Wyroki w sprawach: *INZO*, pkt 24; *Breitsohl*, pkt 39; wyrok w sprawie C?110/98 *Gabalfrija*, Rec. str. I?1577.

38 – Zobacz tak?e w tym wzgl?dzie wyrok w sprawie C?4/94 *BLP Group*, Rec. str. I?983, pkt 24. Zjednoczone Królestwo s?uszenie podnosi, ?e podatek VAT musi by? naliczony zgodnie z rzeczywist? sytuacj? gospodarcz? i aspekt ten nie jest decyduj?cy. W tej kwestii opiera si? ono na wyroku w sprawie C?260/95 *DFDS*, Rec. str. I?1005, gdzie jednoosobowa spó?ka zale?na z siedzib? w Zjednoczonym Królestwie nale??ca do du?skiej spó?ki dominuj?cej, poprzez któr? ?wiadczy?a ona us?ugi w Zjednoczonym Królestwie, by?a uznana za sta?e miejsce prowadzenia dzia?alno?ci du?skiej spó?ki dominuj?cej w Zjednoczonym Królestwie w rozumieniu art. 9 ust. 1 szóstej dyrektywy. Ponadto uznano, ?e ten ??cznik by? dominuj?cy w stosunku do miejsca, gdzie dostawca zarejestrowa? swoje przedsi?biorstwo. W tym kontek?cie, w ?wietle rzeczywistej sytuacji gospodarczej spó?ka zale?na zosta?a uznana za dzia?aj?c? jedynie jako organ pomocniczy du?skiej spó?ki dominuj?cej. Jednak?e *DFDS* w ?adnym wypadku nie d??y?a do wy??czenia z zakresu szóstej dyrektywy transakcji, które mia?y obiektywnie natur? gospodarcz? jedynie z racji faktu, ?e zosta?y zawarte i wykonane pomi?dzy podatnikiem a innymi podmiotami prawa ca?kowicie przez niego kontrolowanymi z zamiarem unikania podatku VAT. Nie mo?na opiera? si? na tej sprawie, wyprowadzaj?c wniosek, ?e transakcje o naturze obiektywnie ekonomicznej powinny by? pozostawione poza zakresem szóstej dyrektywy.

39 – Ponadto by? to centralny element schematu unikania podatku w zakresie, w jakim obejmowa? wszystkie dostawy dokonywane przez LPDS podczas danego roku obrachunkowego, które upowa?nia?y LPDS do ??dania odzyskania podatku naliczonego przez CWPI, podczas tego samego okresu, z tytu?u us?ug budowlanych ?wiadczonych na rzecz LPDS.

40 – Zobacz wyrok w sprawie C?62/93 *BP Supergas*, Rec. str. I?1883, pkt 16–18; wyrok w sprawie C?98/98 *Midland Bank*, Rec. str. I?4177, pkt 29; wyrok w sprawie C?16/00 *Cibo Participations*, Rec. str. I?6663, pkt 30.

41 – Zobacz np. wyrok w sprawie 33/74 *Van Binsbergen*, Rec. str. 1299, pkt 13; wyrok w sprawie C?148/91 *Veronica*, Rec. str. I?487, pkt 12; wyrok w sprawie C?23/93 *TV10*, Rec. str. I4795, pkt 21, dotycz?ce swobody ?wiadczenia us?ug; wyrok w sprawie 39/86 *Lair*, Rec. str. 3161, pkt 43, dotycz?ca swobodnego przep?ywu pracowników; wyrok w sprawie 229/83 *Leclerc*, Rec. str. 1, pkt 27 dotycz?ca swobodnego przep?ywu towarów. Tak?e w wyroku w sprawie C?115/78 *Knoors*, Rec. str. 399, pkt 25, w kontek?cie swobody przep?ywu osób i swobody przedsi?biorczo?ci Trybuna? wyra?nie uzna? „uzasadniony interes, jaki mo?e mie? pa?stwo cz?onkowskie w

zapobieganiu przy użyciu środków stworzonych przez traktat, aby niektórzy z jego obywateli usiłowali uchylić się od zastosowania ich przepisów krajowych”. Zobacz także kolejne stwierdzenie w wyroku w sprawie C-61/89 *Bouchoucha*, Rec. str. I-3551, pkt 14 oraz w wyroku w sprawie C-370/90 *Singh*, Rec. str. I-4265, pkt 24.

42 – Wyrok w sprawie C-206/94 *Palletta*, Rec. str. I-2357, pkt 24.

43 – Wyrok w sprawie 125/76 *Cremer*, Rec. str. 1593, pkt 21.

44 – Wyrok w sprawie C-8/92 *General Milk Products*, Rec. str. I-779, pkt 21. Zobacz także w odniesieniu do wspólnej polityki rolnej wyrok w sprawie 250/80 *Schumacher*, Rec. str. I-2465, pkt 16 i 18, gdzie Sąd przyjął typowe podejście celowościowe bez konieczności powoływania się na doktrynę nadużycia prawa.

45 – Zobacz wyrok w sprawie C-367/96 *Kefalas*, Rec. str. I-2843, pkt 20 i 28 oraz wyrok w sprawie C-373/97 *Diamantis*, Rec. str. I-1705, pkt 33.

46 – Wyrok w sprawie C-212/97 *Centros*, Rec. str. I-2357, pkt 24. Zobacz następnie w kontekście zarzucanego nadużycia prawa przedsięwzięcia, wyrok w sprawie C-167/01 *Inspire Art.*, Rec. str. I-10155, pkt 136, a także wyrok w sprawie C-436/00 *X i Y*, Rec. str. I-10829, pkt 41 i 45.

47 – Trybunał musi także dokonać, np. w wyrokach w sprawach *Kefalas* i *Diamantis*, analizy problemu zastosowania krajowych reguł nadużycia prawa przez sądy krajowe w celu ograniczenia wykonywania uprawnień przyznanych przez prawo wspólnotowe.

48 – Zobacz opinię rzecznika generalnego A. La Pergola w sprawie *Centros*, pkt 20.

49 – Zobacz m. in. wyrok w sprawie *Diamantis*, pkt 33.

50 – Jest to widoczne np. w pkt 21 wyroku w sprawie *Kefalas*, gdzie Trybunał uznaje konieczność istnienia zasad „w celu oceny, czy wykonanie uprawnienia wynikającego z przepisu prawa wspólnotowego stanowi nadużycie”.

51 – W tej kwestii zob. opinię rzecznika generalnego G. Tesauro w sprawie *Kefalas*, pkt 27, w której stwierdził on, że „Trybunał zasadniczo zezwoliłby każdemu systemowi krajowemu stosować swoje własne reguły prawa (czy to sankcjonujące »oszukiwanie obejście prawa«, »fałszywe oświadczenie«, czy też nawet »nadużycie prawa«) celem odebrania uprawnienia do powoływania się na przepisy prawa wspólnotowego w wyrażnie określonych przypadkach”.

52 – Podejście to jest widoczne, np. w wyrokach w sprawach *Paletta*, pkt 25, *Kefalas* pkt 21 i 22, *Diamantis*, pkt 34 i 35 oraz *Centros*, pkt 24 i 25.

53 – W wyroku w sprawie *Centros*, pkt 25 Trybunał stwierdził, że „sądy krajowe mogą, w zależności od sprawy, brać pod uwagę – na podstawie obiektywnych dowodów – działanie stanowiące nadużycie lub oszustwo ze strony osób zainteresowanych, aby w odpowiednich przypadkach odmówić im korzyści z przepisów prawa wspólnotowego, na które zamierzają się powołać. [Jednakże] sądy muszą oceniać takie działanie w świetle celów, którym służyłyby te przepisy”.

54 – Zobacz np. wyroki w sprawach *Kefalas*, pkt 24, 25 i 29 i *Centros*, pkt 26, 27 i 30.

55 – Wyrok w sprawie C-110/99, Rec. str. I-11569.

56 – Dz.U. 1979, L 317, str. 1.

57 – Wyrok w sprawie *Emsland*, pkt 52.

58 – Wyrok w sprawie *Emsland*, pkt 53.

59 – W tym zakresie zob. pkt 69 opinii rzecznika generalnego S. Albera w sprawie *Emsland Stärke* : „miar? os?du zgodno?ci z prawem indywidualnych transakcji przywozowych i wywozowych jest zatem cel omawianych przepisów”. Zobacz tak?e pkt 52 wyroku. Ostatnio rzecznik generalny A. Tizzano w swojej opinii w sprawie C?200/02 *Zhu i Chen*, Rec. str. I?00000, w pkt 114 równie? stwierdzi?, ?e w celu uznania, i? dosz?o do nadu?ycia konkretnego prawa, „nale?y upewni? si?, czy zainteresowany, powo?uj?c si? na przepis wspólnotowy przyznaj?cy mu dane prawo, sprzeniewierza si? jego duchowi i zakresowi”. W pkt 115 opinii podkre?li? on, ?e sprawdzianem nadu?ycia „jest zatem zasadniczo, czy nast?pi?o wypaczenie celów przepisu wspólnotowego, który przyznaje dane prawo”.

60 – Wyrok w sprawie *Diamantis*, pkt 33; wyrok w sprawie C?441/93 *Pafitis*, Rec. str. I?1347, pkt 68; wyrok w sprawie *Kefalas*, pkt 22.

61 – Zobacz w tym zakresie wyrok w sprawie *Centros*, pkt 27, gdzie Trybuna? stwierdzi?, i? w ?wietle celu, w jakim przyznane jest prawo przedsi?biorczo?ci, fakt, ?e kto? zak?ada spó?k? w pa?stwie cz?onkowskim, aby otworzy? oddzia? w innym pa?stwie cz?onkowskim w celu unikni?cia bardziej rygorystycznych przepisów prawa spó?ek tego ostatniego, „sam w sobie nie stanowi nadu?ycia prawa przedsi?biorczo?ci”. Ograniczenie zakresu prawa przedsi?biorczo?ci równie? uwzgl?dni?o poprzedni? wyk?adni?, której dokona? Trybuna? w tej kwestii w wyroku w sprawie C?79/85 *Segers*, Rec. str. 2375, pkt 16.

62 – W tym zakresie zob. A. Kjellgren, „On the Border of Abuse” w *European Business Law Review*, 2000, str. 192. Nawet w sprawie *Emsland*, gdzie poj?cie nadu?ycia zosta?o rozwi?te w pe?niejszy sposób, Trybuna? podzieli? t? wyk?adni? danych przepisów prawa. W tym zakresie symptomatyczne jest, ?e w sentencji wyroku Trybuna? stwierdza, i? „rozporz?dzenie (EWG) nr 2730/79 [...] musi by? interpretowane jako oznaczaj?ce [...]”. Dla analizy omawianych spraw jest moim zdaniem nieistotne, czy zasada stopniowo osi?ga status prawdziwej niezale?nej podstawowej zasady prawa wspólnotowego, jak utrzymuj? D. Simon i A. Rigaux w „La technique de consécration d'un nouveau principe général du droit communautaire: l'exemple de l'abus de droit” w *Mélanges en hommage à Guy Isaac, 50 ans de droit communautaire*, Tom 2, Presse de l'Université des Sciences Sociales, Tuluza, 2004, str. 579.

63 – Jak stwierdzi? jeden z komentatorów (Kjellgren, „On the border of abuse”, powo?ane powy?ej, str. 193), „doktryna Trybuna?u dotycz?ca nadu?ycia w du?ym stopniu opiera si? na wyk?adni samych przedmiotowych przepisów wspólnotowych: problem nadu?ycia sprowadza si? zatem do kwestii, czy domniemane zachowanie stanowi?ce nadu?ycie wchodzi w zakres przepisu, czy nie”. Zobacz tak?e w tym zakresie opini? rzecznika generalnego A. La Pergoli w sprawie *Centros*, pkt 20.

64 – Odwo?anie do elementu subiektywnego w wyroku w sprawie *Emsland* jest ponadto ca?kowicie zrozumia?e w ?wietle okoliczno?ci tej konkretnej sprawy, w której zamiarem stron transakcji od samego pocz?tku by? ponowny przywóz towarów na teren Wspólnoty przy braku zamiaru wywozu towarów na sta?e do Szwajcarii. Przyj?ta procedura zwrotna by?a jedynie fasad? (chocia? prawdziw?), która ukrywa?a inn? rzeczywisto??, a mianowicie, ?e strony nigdy nie planowa?y, aby towary opu?ci?y na sta?e terytorium Wspólnoty. Operacja zwrotna ze sprawy *Emsland* mo?e by? zatem uwa?ana za pozorn?, poniewa? wszystkie strony uczestnicz?ce mia?y

wspólny zamiar polegający na tym, że użyte dokumenty i dokonane czynności w rzeczywistości nie miały zaowocować skutkami prawnymi (prawami i obowiązkami), których wyrażenie stworzenia zamierzały przedstawić wobec stron trzecich.

65 – Zobacz wyrok w sprawie *Emsland*, pkt 50, który opisuje nadużycie w tej sprawie jako „czysto formalny wyskok z terytorium Wspólnoty z wyśzczynnym zamiarem uzyskania korzyści z refundacji wywozowych”. Przy innych okazjach Trybunał uznał „wyśzczyny zamiar” danej czynności lub zachowania obiektywnie, jako kryterium oceny istnienia nadużycia. Zobacz np. wyrok w sprawie 229/83 *Leclerc*, Rec. str. 1, pkt 27, gdzie stwierdza się, że nie można powoływać się na prawo wspólnotowe, gdy towary są „wywołane w wyśzczynnym celu ponownego przywozu w celu obejścia przepisów danego rodzaju” oraz wyrok w sprawie *Lair*, pkt 43, według którego „tam, gdzie można ustalić na podstawie obiektywnych dowodów, że pracownik wjeżdża na terytorium państwa członkowskiego w wyśzczynnym celu skorzystania, po bardzo krótkim okresie wykonywania pracy, z systemu pomocy dla studentów w tym państwie, należy stwierdzić, że takie nadużycia nie są objęte danymi przepisami wspólnotowymi”.

66 – Zwracam uwagę w tym zakresie, że w ustaleniach Trybunału, na przykład w wyroku w sprawie *Emsland*, nie jest użyte wyrażenie „nadużycie prawa”. Zamiast tego Trybunał użył wyrażenia „nadużycie”. Podobnie, i znów posługując się jedynie terminem „nadużycie”, Trybunał stwierdził ostatnio w wyroku w sprawie C-109/01 *Hacene Akrich*, Rec. str. I-9607, pkt 57, że ma miejsce „nadużycie”, a zatem „art. 10 rozporządzenia nr 1612/68 nie znajduje zastosowania, gdy obywatel państwa członkowskiego i obywatel państwa trzeciego zawarli fikcyjne małżeństwo w celu obejścia przepisów dotyczących wjazdu i zamieszkania obywateli z państw trzecich” (pkt 2 sentencji wyroku). W sprawie tej chodzi wyrażenie o interpretacyjnej zasadzie nadużycia. Zastosowanie doktryny nadużycia prowadzi do niestosowania przepisu prawa wspólnotowego i w konsekwencji do wniosku, że prawo to nie jest przyznane – nie ma za kwestii ograniczenia wykonania prawa rzeczywiście przyznanego przez przepis prawa wspólnotowego.

67 – Opinia w wyroku w sprawie *Kefalas*, pkt 24. W tej samej kwestii zob. D. Simon i A. Rigaux, „La technique de consécration d'un nouveau principe”, powołany powyżej, str. 568, gdzie autorzy twierdzą, że „system prawa wspólnotowego nie unika ryzyka, które dotyczy wszystkich porządków prawnych, praktyk formalnie zgodnych z przepisem, ale wypaczających jego stosowanie”.

68 – Według powszechnego mniemania każdy przepis prawny i każde prawo niosą ze sobą możliwość nadużycia, a system prawny z zasady nie może tego tolerować. Zobacz L. Cadiet i P. Tourneau, „*Abus de Droit*” w *Recueil Dalloz (Droit Civil)*, 2002, str. 3 i 4 oraz Ghestin i Goubeaux, *Traité de Droit Civil*, Introduction Générale, wydanie trzecie, LGDJ, Paris, str. 673–676 i str. 704, którzy odwołują się do orzeczniczego pochodzenia takich doktryn, jak „nadużycie praw” (i to samo można powiedzieć o „obejściu prawa”), pierwotnie rozwiniętych przez sądy w celu zapobieżenia, aby formalne i mechaniczne stosowanie zasad prawnych prowadziło do niedopuszczalnych skutków w odniesieniu do celów, którym służy system prawny.

69 – Wyroki w połączonych sprawach C-487/01 i C-7/02, *Gemeente Leusden*, Rec. str. I-0000, pkt 76. Zobacz także w tej samej kwestii opinię rzecznika generalnego A. Tizzana w tych samych sprawach, pkt 98 i 99 oraz powołane tam orzecznictwo.

70 – Zobacz w tej kwestii pogląd wyrażony w pkt 80 opinii rzecznika generalnego S. Albera w sprawie *Emsland*, i art. 4 ust. 3 rozporządzenia nr 2988/95 dotyczącego ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich „nie stwarza nowej zasady prawa, lecz jedynie kodyfikuje ogólną zasadę prawną już istniejącą w prawie wspólnotowym”. Wobec tego w owej sprawie zastosowanie takiej zasady zakazu nadużycia nie zależy od późniejszego wejścia w życie rozporządzenia nr 2988/95.

71 – Tamże, pkt 10.

72 – Zobacz np. w Niemczech art. 42 Abgabenordnung (zob. Kruse i Düren, w Tipke i Kruse, *Abgabenordnung, Finanzordnung*, Otto Schmitdt, Köln, 2003, § 42), który ucieleśnia pojcie naduycia instytucji prawnych („Steuerumgehung durch Mißbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten”); w Austrii art. 22 Bundesabgabenordnung (BGBl. nr 194/1961), z późn. zm., który również zawiera podobne pojcie naduycia form i struktur prawnych prawa cywilnego („Missbrauch von Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts”); w Finlandii art. 28 Laki verotusmenettelystä 1558/1995, który również stosuje pojcie naduycia instytucji prawa cywilnego w prawie podatkowym, w Luksemburgu art. 6 ust. 1 Loi d’adaptation fiscale, 1934, który także zawiera podobne pojcie naduycia. W Portugalii art. 38 ust. 2 Lei Geral Tributária (Decreto Lei 398/98 z dnia 17 grudnia), zmieniony Lei nr 100/99 z dnia 27 czerwca i późniejsze przepisy, zawiera ogólny przepis przeciwko unikaniu opodatkowania, zgodnie z którym „czynności prawne zasadniczo lub głównie przeznaczone, przy użyciu sztucznych środków (...) lub przez naduycie form prawnych” do zmniejszenia obowiązków podatkowych nie mogą wywierać skutków w dziedzinie podatkowej. W Hiszpanii art. 15 Ley General Tributaria (Ley 58/2003 z dnia 17 grudnia 2003 r.) dotyczący kolizji w stosowaniu przepisów prawa podatkowego („Conflicto en la aplicación de la norma tributaria”) polega na takich pojciach, jak oczywiście sztuczne czynności lub transakcje; we Francji art. L. 64 Livre des procédures fiscales stosuje pojcie naduycia prawa w prawie podatkowym, obejmujące naduycie prawa poprzez czynności pozorne i naduycie praw poprzez obejście prawa; w Irlandii art. 811 ust. 2 Tax Consolidation Act 1997 zawiera ogólny przepis przeciwko unikaniu opodatkowania pod określeniem transakcji w celu uniknięcia obowiązku podatkowego, uzywając pojci takich jak transakcje „niedokonane lub przygotowane przede wszystkim w celach innych niż spowodowanie korzyści podatkowej” (zob. art. 811 ust. 2 lit. c) ppkt ii)); we Włoszech art. 37 bis Decreto Legge 600/1973, wprowadzony przez Decreto Legislativo nr 358 z dnia 8 października 1997 r. (Gazzetta Ufficiale nr 249 z dnia 24 października 1997 r.) zawiera ogólny przepis przeciwko unikaniu opodatkowania oparty na pojciu czynności prawnych bez prawdziwego gospodarczego uzasadnienia („atti privi di valide ragioni economiche”); w Szwecji art. 2 Lag om skatteflykt (1995:575) (Ustawa dotycząca unikania podatku) zawiera ogólny przepis przeciwko unikaniu opodatkowania odwołujący się do pojcia korzyści podatkowej jako głównej przyczyny czynności prawnej. W Niderlandach sędziostwo odwołując się do wypracowanego w orzecznictwie pojcia *fraus legis* w prawie podatkowym, tak i należy rozważyć, czy jedynym lub decydującym celem stanowiącym podstawę transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej.

73 – Wyrok w sprawie 5/84 *Direct Cosmetics*, Rec. str. 617, pkt 37.

74 – Wyrok w sprawie C-50/87 *Komisja przeciwko Francji*, pkt 22, wyrok w sprawie C-97/90 *Lennartz*, Rec. str. I-3795, pkt 35 oraz wyrok w sprawie C-412/03 *Hotel Skandic Gåsabäck AB*, Rec. str. I-00000, pkt 26.

75 – Wyrok w sprawie 324/82 *Komisja przeciwko Belgii*, Rec. str. 1861, pkt 31 i 32. W szczególności w odniesieniu do zapobiegania unikaniu opodatkowania, Trybunał dodał w wyroku w połączonych sprawach 138/86 i 139/86 *Direct Cosmetics*, Rec. str. 3937, pkt 21–24, iż państwo członkowskie może wprowadzić środki stanowiące odstępstwo od przepisów szóstej dyrektywy w celu zapobiegania unikaniu opodatkowania, nawet jeżeli działalność gospodarcza podatnika jest obiektywnie wykonywana bez zamiaru uzyskania korzyści podatkowej. Należy jednak zauważyć, iż pojcia oszustw podatkowych, unikania opodatkowania i naduycia prawa podatkowego różni się w poszczególnych państwach członkowskich. Jeżeli chodzi o pojcie unikania opodatkowania w Zjednoczonym Królestwie, jest ono zgodne z prawem, podczas gdy oszustwa podatkowe są bezprawne. Brak w Zjednoczonym Królestwie ogólnego pojcia



nadużycia prawa podatkowego uniemożliwia przeprowadzenie wspólnego rozróżnienia w innych państwach członkowskich pomiędzy planowaniem podatkowym stanowiącym nadużycie (odpowiednik we Francji „*évasion fiscale*”), które jest bezprawne, a zwykłym planowaniem podatkowym („*habileté fiscale*” we Francji), które jest zgodne z prawem, mimo że z pewnością niepopularne wśród organów podatkowych. Zobacz w tej kwestii S.N. Frommel, „United Kingdom tax law and abuse of rights”, *Intertax* 1991/2, str. 54–81, na str. 57.

76 – Zobacz wyrok w sprawie *BP Supergas*, pkt 35: „art. 17 ust. 1 i 2 określają warunki będące źródłem prawa do odliczenia i zakres tego prawa. Nie pozostawiają one państwom członkowskim żadnych uprawnień dyskrecyjnych w odniesieniu do wprowadzenia ich w życie”.

77 – Zobacz wyrok w sprawie C-106/89 *Marleasing*, Rec. str. I-4135, pkt 8: „stosując prawo krajowe, niezależnie od tego, czy dane przepisy zostały przyjęte przed dyrektywą, czy po dyrektywie, sąd krajowy, do którego wniesiono o dokonanie wykadni, zobowiązany jest uczynić to tak dalece jak możliwe, zgodnie z brzmieniem i celem dyrektywy, aby osiągnąć skutek, jakiemu ona służy”. W tej kwestii zob. P. Farmer, „VAT Planning: Assessing the »Abuse of Rights« Risk”, *The Tax Journal* z dnia 27 maja 2002 r., str. 16.

78 – Zobacz wyrok w sprawie C-62/00 *Marks & Spencer*, Rec. str. I-6325, pkt 27: „przyjście środków krajowych prawodawstwo transponujących dyrektywę nie wyczerpuje skutków dyrektywy. Państwa członkowskie pozostają faktycznie zobowiązane do zapewnienia pełnego stosowania dyrektywy nawet po przyjęciu tych środków”. Zobacz także opinie rzecznika generalnego L. A. Geelhoeda w pkt 42, gdzie stwierdza on, że „zarówno wadze zobowiązane do transpozycji, jak i sądy krajowe są zobowiązane zapewnić osiągnięcie rezultatu zamierzonego przez dyrektywę”.

79 – Zobacz wyrok w sprawie *Gemeente Leusden*, pkt 78.

80 – Wystarczy zaznaczyć fakt, iż zasada taka może stanowić część konkretnych doktryn „nadużycia prawa” lub „obejścia prawa” w prawie prywatnym, w systemach prawa cywilnego, lecz na przykład w prawie podatkowym, nawet mimo możliwego podobieństwa nazw, kryteria, według których funkcjonują, znacząco się różnią. Na przykład we Francji pojęcie nadużycia prawa zawarte w art. L 64 Livre des procédures fiscales, powołanym powyżej w przypisie 72, jest dwoiste i obejmuje zarówno transakcje „pozorne”, jak i czynności stanowiące „obejście prawa”. Nadużycie prawa we francuskim prawie podatkowym nie ma zatem tego samego znaczenia, co we francuskim prawie rzeczowym albo prawie zobowiązań. Zobacz M. Cozian, „La notion d’abus de droit en matière fiscale” w *Gazette du Palais, Doctrine*, 1993, str. 50–57 oraz ww. przegląd porównawczy pomiędzy Francją a Zjednoczonym Królestwem, S. Frommel, „United Kingdom tax law and abuse of rights”, str. 57 i 58.

81 – Zobacz wyrok w sprawie *Gemeente Leusden*, pkt 57, wyrok w sprawie C-381/97 *Belgocodex*, Rec. str. I-8153, pkt 26, wyrok w sprawie C-396/98 *Schlösser*, Rec. str. I-4279, pkt 44 oraz *Marks & Spencer*, pkt 44.

82 – Zobacz wyrok w sprawie *Gemeente Leusden*, pkt 58, 65 i 69.

83 – Zobacz wyrok w połączonych sprawach 92/87 i 93/87 *Komisja przeciwko Francji i Zjednoczonemu Królestwu*, Rec. str. 405, pkt 22 oraz wyrok w sprawie *Sudholz*, pkt 34. Zobacz także w tej samej kwestii przypis 18 powyżej odwołujący się do orzecznictwa mającego analogiczne zastosowanie do podatku VAT.

84 – Wyrok w sprawie *BLP Group*, pkt 26, wyrok w sprawie C-108/99 *Cantor Fitzgerald*, Rec. str. I-7257, pkt 33, a także wyrok w sprawie *Gemeente Leusden*, pkt 79.

85 – Płacenie podatków jest oczywiście kosztem, który podmiot gospodarczy może, o ile wypłaca na swoje konto na niego zobowiązania podatkowe, zgodnie z prawem uwzględnić, dokonując wyboru między różnymi możliwościami wykonywania swojej działalności. U niektórych osób może powstać wątpliwość, czy swoboda ta jest etyczna, ale z pewnością nie jest wątpliwa jej zgodność z prawem.

86 – Niektóre z krajowych przepisów przeciwko nadużyciu o charakterze ogólnym przyjęte przez szereg państw członkowskich (opisane w przypisie 72) również mają tam zastosowanie, przynajmniej co do zasady, do podatku VAT. Jest tak we Francji, Niemczech, Austrii, Hiszpanii, Finlandii, Irlandii, Luksemburgu i Portugalii.

87 – Zobacz pkt 78 powyżej. Ponadto w kontekście art. 27 Trybunał stwierdził, iż „nic nie stoi na przeszkodzie przepisowi sformułowanemu w kategoriach do ogólnych lub abstrakcyjnych”. Zobacz wyrok w sprawie C-63/96 *Skripalle*, Rec. str. I-2847, pkt 29.

88 – Zobacz wyrok w sprawie *BLP Group*, pkt 28, wyrok w sprawie C-302/93 *Debouche*, Rec. str. I-4495, pkt 16, wyrok w sprawie C-291/92 *Armbrecht*, Rec. str. I-2775, pkt 27 i 28. Zobacz także B. Terra i J. Kajus, *A Guide to VAT*, str. 802 oraz P. Farmer i R. Lyal, *EC Tax Law*, str. 190 i 191.

89 – Wyrok w sprawie *BLP Group*, pkt 19; wyrok w sprawie *Midland Bank*, pkt 30–33; wyrok w sprawie *Cibo Participations*, pkt 31–35. Zobacz także wyrok w sprawie *Armbrecht*, pkt 29.

90 – Wyrok w sprawie *BLP Group*, pkt 19 i 24; wyrok w sprawie *Midland Bank*, pkt 20 oraz wyrok w sprawie *Cibo Participations*, pkt 29.

91 – Jak stwierdzone zostało w ww. wyroku w sprawie C-50/87 *Komisja przeciwko Francji*, pkt 17 oraz w sprawie *Rompelman*, pkt 19, „system odliczenia ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorców od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach ich działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT konsekwentnie zapewnia, że każda działalność gospodarcza [...] o ile ona sama podlega opodatkowaniu podatkiem VAT, jest opodatkowana w sposób całkowicie neutralny”. (Podkreślenie pochodzi ode mnie).

92 – Zobacz B. Terra i J. Kajus, powołane powyżej, str. 361–365.

93 – W istocie pewna część podatku naliczonego niepodlegającego odliczeniu zapłaconego przez podatników zostanie wliczona w cenę, jaką zapłaci konsument końcowy.

94 – Istnieje pewna analogia pomiędzy działalnością w niniejszych sprawach a transakcją w sprawie C-296/95 *EMU Tabac*, Rec. str. I-1605, która według opisu dokonanego przez sąd krajowy, umożliwiła zamieszkałym w Zjednoczonym Królestwie osobom, nie ruszając się z miejsca, uzyskanie w Zjednoczonym Królestwie tytoniu nabytego w sklepie w Luksemburgu. W tej sprawie schemat opiera się na wykorzystaniu pośredników i w praktyce umożliwia indywidualnym klientom uniknięcie zapłaty akcyzy obowiązującej w Zjednoczonym Królestwie, która jest wyższa od tej w Luksemburgu. Jak potwierdził rzecznik generalny D. Ruiz-Jarabo Colomer w pkt 89 swojej opinii, „gdyby konieczna byłaby taka ostateczność, sąd krajowy mógłby odmówić zastosowania przepisu dochodzonego przez skarżących (opodatkowanie u źródła) na tej podstawie, iż zastosowanie go w niniejszej sprawie stałoby się jawnej sprzeczności z duchem i celem dyrektywy [92/12 EWG] i nie sprzyjałoby skuteczności jej innych przepisów. Czyńcie tak, aby było to po prostu stosowanie ogólnej zasady prawnej zakazującej czynności in fraudem legis”. Odpowiedź Trybunału, oparta na wykładni stosownych przepisów dyrektywy, a mianowicie art. 8, byłaby taka, że powinny być one interpretowane w ten sposób, iż nie mają zastosowania tam, gdzie nabycie lub transport towarów podlegających obowiązkowi celnemu jest realizowane przez

pośrednika (zob. pkt 37 wyroku).