

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JÁNA MAZÁKA

przedstawiona w dniu 26 października 2010 r.(1)

Sprawa C-103/09

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

przeciwko

Weald Leasing Limited

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Court of Appeal (England and Wales)]

Podatek od wartości dodanej (VAT) – Szósta dyrektywa Rady 77/388/WE – Pojęcia „praktyka stanowi?ca nadu?ycie” oraz „zwyk?e czynno?ci handlowe” – Transakcje, których jedynym celem jest uzyskanie korzy?ci podatkowej – Transakcje leasingowe i subleasingowe maj?ce na celu odroczenie uiszczenia podatku VAT – Przedefiniowanie praktyk stanowi?cych nadu?ycie

I – Wprowadzenie

1. Niniejszy wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy mi?dzy innymi wyk?adni pojęcia „praktyka stanowi?ca nadu?ycie” w rozumieniu wyroku w sprawie C-255/02 Halifax i in.(2) oraz jego zastosowania w sprawach C-425/06 Part Service(3) i C-162/07 Ampliscientifica i Amplifin(4). Wniosek zosta? złożony w ramach sporu pomi?dzy Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (brytyjskim organem skarbowym, zwanym dalej „Commissioners”) a spółk? Weald Leasing Limited (zwan? dalej „Weald Leasing”), dotycz?cego opodatkowania dokonywanych przez t? ostatni? spółk? transakcji leasingu.

II – Sprawa przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

2. Churchill Group of Companies (zwana dalej „Churchill Group”) zajmuje si? g?ównie ?wiadczeniem us?ug ubezpieczeniowych zwolnionych z podatku od warto?ci dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”)(5). Churchill Management Limited (dalej „CML”) i jej spółki zale?ne, Churchill Accident Repair Centre (dalej „CARC”) oraz Weald Leasing(6), wchodzi? w sk?ad Churchill Group. Współczynnik zwrotu naliczonego podatku VAT wynosi dla spółek CML i CARC w przybli?eniu 1%, a zatem kiedy dokonuj? one zakupu ?rodków trwa?ych/sprz?tu, mog? odliczy? jedynie 1% podatku z tego tytu?u(7). Jedyna dzia?alno?? handlowa spółki Weald Leasing polega na dokonywaniu zakupu wspomnianych aktywów/sprz?tu, a nast?pnie oddawaniu ich w leasing spółce Suas Limited (dalej „Suas”). Spółka Weald Leasing jest oddzielnie zarejestrowana jako podatnik VAT.

3. Suas jest spółk? nale??c? do doradcy Churchill Group z zakresu podatku VAT oraz jego

ony, nie wchodzi ona jednak w skład owej grupy i jest oddzielnie zarejestrowana jako podatnik VAT. Jedyną znaczącą działalnością handlową tej spółki jest branie w leasing środków trwałych od spółki Weald Leasing, a następnie oddawanie ich w subleasing spółce CARC i CML.

4. Kiedy CML lub CARC potrzebowały nowego sprzętu, był on nabywany przez Weald Leasing, która następnie oddawała go w leasing spółce Suas, która z kolei oddawała go w subleasing spółkom CML lub CARC. Dokonując omówionej serii transakcji, CML i CARC unikały konieczności bezpośredniego zakupywania potrzebnego im sprzętu bądź też jednorazowego uiszczania całości kwoty niepodlegającej prawu odliczenia podatku VAT od tych zakupów. Transakcje te miały na celu podział i rozłożenie w czasie płatności powyższej kwoty, tak aby odroczyć powstanie zobowiązania Churchill Group z tytułu podatku VAT. Zatem zamiast natychmiastowemu obowiązkowi zapłaty niepodlegającego odliczeniu podatku VAT od całkowitego kosztu zakupionego sprzętu CML oraz CARC podlegały obowiązkowi zapłaty podatku VAT od opłat leasingowych za ten sprzęt, rozłożonej na okres obowiązywania umowy leasingu.

5. Commissioners wydał decyzję określającą wysokość zobowiązania z tytułu podatku VAT sprzeciwiając się skorzystaniu przez spółkę Weald Leasing z prawa odliczenia podatku VAT zapłaconego jako podatek naliczony od środków trwałych wziętych w leasing od października 2000 r. do października 2004 r., na tej podstawie, iż omawiane transakcje nie są działalnością gospodarczą i stanowi nadużycie prawa. Spółka Weald Leasing zaskarżyła powyższą decyzję, podnosząc, że transakcje te nie były dokonane wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowych oraz że podlegające opodatkowaniu dostawy sprzętu w ramach umowy leasingu nie są sprzeczne z celami szóstej dyrektywy. Po tym jak został wydany wyrok w sprawie Halifax(8), Commissioners odstąpił od twierdzenia, iż omawiane operacje leasingowe nie stanowi działalności gospodarczej, podtrzymał jedynie argument, iż są one praktyką stanowiącą nadużycie.

6. Orzeczeniem z dnia 7 lutego 2007 r. VAT and Duties Tribunal (sąd ds. podatku VAT) uznał, iż zasadniczym celem omawianych transakcji było uzyskanie korzyści podatkowej. Wobec tego, transakcje te spełniały drugi z warunków dla zastosowania doktryny nadużycia, określonego w pkt 75 wyroku Trybunału w sprawie Halifax. W szczególności, VAT and Duties Tribunal stwierdził, że w jego opinii „żadne wyjaśnienie dla dokonywanych transakcji, inne niż osiągnięcie korzyści podatkowej przez Churchill VAT Group, nie jest nawet w najmniejszym stopniu przekonujące”. VAT and Duties Tribunal uznał, iż przyznanie korzyści podatkowej nie jest sprzeczne z celem właściwych przepisów szóstej dyrektywy oraz iż w związku z tym nie został spełniony pierwszy warunek, określony w pkt 74 wyroku Trybunału w sprawie Halifax. VAT and Duties Tribunal nie znalazł w przepisach szóstej dyrektywy niczego, co wskazywałoby, że podmiot gospodarczy zwolniony z podatku nie może odroczyć lub rozłożyć w czasie, poprzez umowy leasingu, obciążenie związanego z naliczonym podatkiem, nawet w przypadku zaistnienia okoliczności takich jak w obecnej sprawie, gdzie Weald Leasing jest spółką powiązaną z CML i CARC. Ponadto VAT and Duties Tribunal uznał, iż jedyną przyczyną powstania nadużycia mogłyby być nie umowy leasingu jako takie, ale ustalona w nich wysokość opłat leasingowych, a także ustalenia mające na celu obejście zarządzeń wydanych przez Commissioners na podstawie załącznika 6 do Value Added Tax Act 1994 (ustawy o podatku VAT z 1994 r., zwanej dalej „VAT Act 1994”)(9).

7. Commissioners wniósł apelację od tego orzeczenia do High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division. W odwołaniu podniesiono jedynie kwestię, czy korzyść podatkowa uzyskana przez Churchill Group jest sprzeczna z celem szóstej dyrektywy. Orzeczeniem z dnia 16 stycznia 2008 r. High Court of Justice (England and Wales), Chancery Division oddalił apelację, uzasadniając, że fakt, iż transakcje będące przedmiotem postępowania nie zostały

przeprowadzone w ramach zwykłych czynności handlowych, nie jest wystarczającą przesłanką do uznania, że są one praktyką stanowiącą nadużycie, gdy korzyści podatkowe uzyskane przez Churchill Group przy pomocy tych transakcji nie są sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej ani żadnym innym przepisem szóstej dyrektywy(10).

8. W tych okolicznościach Court of Appeal of England and Wales (Civil Division) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1. Czy w okolicznościach takich jak w niniejszej sprawie, w których podmiot gospodarczy w znacznym stopniu zwolniony z podatku stosuje strukturę leasingu środków trwałych obejmując pośrednika bądź tego osobę trzecią, zamiast dokonania bezpośredniego zakupu środków trwałych, struktura leasingu środków trwałych lub jej charakter skutkuje korzyściami podatkowymi sprzecznymi z celem szóstej dyrektywy w rozumieniu pkt 74 wyroku w sprawie [...] Halifax?

2. Biorąc pod uwagę fakt, że szósta dyrektywa przewiduje leasing środków trwałych przez podmioty gospodarcze zwolnione lub częściowo zwolnione z podatku, oraz odniesienie Trybunału do »zwykłych transakcji handlowych« z pkt 69 i 80 wyroku w sprawie Halifax oraz z pkt 27 wyroku w sprawie [...] Ampliscientifica [i Amplifin], jak również brak takiego odniesienia w wyroku w sprawie [...] Part Service: czy taki leasing stanowi nadużycie ze strony zwolnionego lub częściowo zwolnionego z podatku podmiotu gospodarczego, jeżeli w ramach zwykłych transakcji handlowych nie angażuje się on w transakcje leasingowe?

3. W przypadku odpowiedzi twierdzącej na pytanie 2:

a) jakie jest znaczenie pojęcia »zwykłe transakcje handlowe« w kontekście pkt 74 i 75 wyroku w sprawie Halifax: czy odnosi się ono do pkt 74 czy pkt 75, czy też do ich obu;

b) czy odniesienie do »zwykłych transakcji handlowych« dotyczy:

(1) czynności, w które podatnik zazwyczaj się angażuje;

(2) czynności, w które co najmniej dwa podmioty angażują się w normalnych warunkach rynkowych;

(3) czynności, które są opłacalne;

(4) czynności, które powodują obowiązki i ryzyko handlowe typowe dla powiązanych korzyści handlowych;

(5) czynności, które nie są pozorne, gdy mają charakter handlowy;

(6) innego typu lub kategorii czynności?

4) Jeżeli struktura leasingu środków trwałych lub jej charakter zostanie uznana za stanowiącą nadużycie, jaka kwalifikacja będzie właściwa? W szczególności, czy sąd krajowy lub organ podatkowy powinien:

a) zignorować istnienie pośrednika bądź tego osoby trzeciej oraz zlecić uiszczenie podatku VAT od wartości wolnorynkowej opłat leasingowych;

b) przekwalifikować strukturę leasingową jako bezpośredni zakup; czy

c) przekwalifikować transakcje w inny sposób, który albo sąd, albo organ podatkowy uzna za właściwy w celu przywrócenia sytuacji, która miałaby miejsce w przypadku braku transakcji

stanowi?cych nadu?ycie?”.

III – Post?powanie przed Trybuna?em

9. Uwagi pisemne zosta?y przedstawione przez Weald Leasing, rz?d grecki, Irlandi?, rz?d w?oski, rz?d Zjednoczonego Królestwa oraz Komisj?. Na rozprawie, która odby?a si? 3 czerwca 2010 r., wszyscy, poza rz?dem w?oskim, przedstawili uwagi ustne w niniejszej sprawie.

IV – Uwagi wst?pne

10. W wyroku w sprawie Halifax wyja?nione zosta?o, i? zasada nadu?ycia prawa, wynikaj?ca z orzecznictwa Trybuna?u i zapobiegaj?ca nadu?ywaniu prawa Unii Europejskiej (zwanej dalej „UE”) i jego wykorzystywaniu w celu dokonywania oszustw, znajduje zastosowanie równie? w sprawach z zakresu podatku VAT. Niemniej rozci?gni?cie zasady nadu?ycia prawa na obszar prawa podatkowego nie mo?e kolidowa? z zasad? pewno?ci prawa b?d? te? ze swobod? wyboru przez przedsi?biorc? handlowego struktury swojej dzia?alno?ci oraz dokonywania transakcji w celu zmniejszenia opodatkowania z tytu?u VAT(11).

11. Bior?c pod uwag? fakt, i? w przypadku podatku VAT nadu?ycie prawa stwierdza si? niezale?nie od okoliczno?ci, ?e przedsi?biorca handlowy formalnie przestrzega? przepisów z zakresu podatku VAT, uwa?am, i? zasada b?d?ca przedmiotem rozwa?a? mo?e by? stosowana jedynie w wyj?tkowych przypadkach, w których nadu?ycie jest ewidentne, a wszelkie ?rodki prawne musz? by? stosowane oszcz?dnie, w zakresie ograniczonym jedynie do danego nadu?ycia. W wyroku w sprawie Halifax Trybuna? uzna?, i? w przypadku braku jasnych i jednoznacznych podstaw prawnych stwierdzenie istnienia nadu?ycia nie mo?e doprowadzi? do na?o?enia sankcji(12). Transakcje, których dokonanie stanowi nadu?ycie, powinny raczej zosta? predefiniowane w taki sposób, aby odtworzy? sytuacj?, która istnia?aby, gdyby nie dokonano transakcji stanowi?cych wspomniane nadu?ycie(13).

12. W wyroku w sprawie Halifax Trybuna? ustanowi? dwucz??ciowe kryterium, które musi by? spe?nione w celu stwierdzenia istnienia nadu?ycia. Po pierwsze, wymagane jest, aby dane transakcje, pomimo spe?niania warunków formalnych ustanowionych przez odpowiednie przepisy szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponuj?cego t? dyrektyw?, skutkowa?y osi?gni?ciem korzy?ci finansowej, której przyznanie by?oby sprzeczne z celem, któremu s?u?? owe przepisy. Po drugie, równie? z ogó?u obiektywnych czynników powinno wynika?, ?e celem spornych transakcji jest uzyskanie korzy?ci podatkowej(14).

13. Obie cz??ci powy?szego kryterium s?, jak podnosi rz?d grecki, z natury kumulatywne. Zatem, w celu ustalenia istnienia nadu?ycia dotycz?cego podatku VAT, nie wystarczy udowodni?, ?e konkretna transakcja skutkuje uzyskaniem korzy?ci podatkowej lub nawet ?e transakcja ma zasadniczo na celu uzyskanie takiej korzy?ci, b?d? nie ma ?adnego innego racjonalnego uzasadnienia lub wyt?umaczenia. Odmienny wniosek doprowadzi?by do znacznego naruszenia uznanej swobody przedsi?biorcy handlowego w zakresie ograniczania swoich zobowi?za? podatkowych(15). Niezb?dne jest wi?c pój?cie krok dalej i ustalenie, ?e skutkiem transakcji jest korzy?? podatkowa, która by?aby sprzeczna z celem szóstej dyrektywy i krajowym ustawodawstwem j? transponuj?cym.

14. Postanowienie odsyłające wydaje się wskazywać, iż została spełniona druga czynnikiem kryterium określonego w wyroku w sprawie Halifax, gdy VAT and Duties Tribunal ustalił, że zasadniczym celem w takich umowach leasingu i subleasingu rozpatrywanych przed sądem krajowym było uzyskanie korzyści podatkowej. Zgodnie z postanowieniem odsyłającym skutkiem tych umów było między innymi uzyskiwanie przez CARC i CML korzyści związanej z przepływem kapitału.

15. Postanowienie odsyłające wskazuje także, iż w tych okolicznościach opłaty leasingowe utrzymywane były na niskim poziomie, gdy wysokość opłat wpływała wprost proporcjonalnie na wysokość niepodlegającego zwrotowi podatku VAT obciążającego CML i CARC. Ponadto z postanowienia odsyłającego wynika, że zgodnie z umową leasingu pomiędzy Weald Leasing i Suas, opłaty należne z tytułu leasingu środków stałych były obliczane w ten sposób, aby w przeciwnym razie 10 lat zwróciła spółce Weald Leasing sto procent kosztów, niezależnie od przewidywanego okresu przydatności ekonomicznej omawianych środków trwałych/sprzętu.

V – Pytania pierwsze i czwarte

16. Poprzez swoje pierwsze pytanie sąd krajowy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy omówione powyżej umowy lub jakakolwiek ich czynniki skutkują osiągnięciem korzyści finansowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem szóstej dyrektywy i ustawodawstwa transponującego dyrektywę.

17. Spółka Weald Leasing twierdzi, iż w ramach podatku VAT jedną z korzyści podatkowych dla podmiotów gospodarczych zwolnionych lub częściowo zwolnionych z podatku, wynikających z zawierania umów leasingu, jest możliwość rozłożenia niepodlegającego zwrotowi naliczonego podatku VAT na czas trwania leasingu. Owa korzyść podatkowa nie jest jednak wystarczająca dla stwierdzenia, że transakcje te powodują powstanie nadużycia, gdy jest ona po prostu podatkowym skutkiem wyboru dokonanego przez spółkę, wyrażone przewidzianym w szóstej dyrektywie. Uzyskanie takiej korzyści nie stanowi nadużycia, gdy nie byłoby ono bezprawne. W szczególności, CML i CARC nie podjęły żadnej próby otrzymania zwrotu naliczonego podatku VAT w kwocie większej niż ta, do której były uprawnione. Pomimo że Weald Leasing uzyskała korzyści związane z przepływem kapitału, nie wystąpiły bezpośrednio oszczędności podatkowe ani nie były one zamierzone. Zdaniem Weald Leasing, jest to kluczowy aspekt rozróżniający niniejsze sprawy i sprawy C-223/03(16), jako że jedynym elementem umowy leasingu, który może być postrzegany jako potencjalnie stanowiący nadużycie, jest poziom opłat leasingowych. Weald Leasing zauważa, że jedynym przepisem, który potencjalnie mógłby zostać naruszony, jest pkt 1 załącznika 6 do VAT Act 1994, będący przepisem prawa krajowego nietransponującym przepisu szóstej dyrektywy. Jest on raczej wyjątkiem od ogólnej zasady obliczania podatku zawartej w art. 11 czynnika A ust. 1 szóstej dyrektywy, uczynionym na podstawie odstąpienia przyznanego Zjednoczonemu Królestwu zgodnie z art. 27 ust. 2 omawianej dyrektywy. Odstąpienia takie nie stanowi podstawy powstania uprawnień będących obowiązków z zakresu prawa wspólnotowego (a obecnie UE)(17). W konsekwencji, zawarta w prawie UE doktryna nadużycia prawa nie znajduje zastosowania do jakiegokolwiek naruszenia pkt 1 załącznika 6, będącego sprawą wyjątkiem prawa krajowego.

18. Rząd Zjednoczonego Królestwa uważa, że omawiane umowy, pomimo zachowania formalnych pozorów umów leasingowych, nie zostały dokonane w warunkach rynkowych i stanowią jedynie sztuczne próby ukrycia prawdziwych pobudek handlowych i ekonomicznych, polegających na tym, że spółki należące do Churchill Group, poprzez działania CML i CARC, wybierają i nabywają środki trwałe mające służyć w ich zwolnionej z podatku działalności ubezpieczeniowej. W praktyce spółka Weald Leasing próbowała zabezpieczyć korzyści z tytułu podatku VAT wynikające z leasingu, bez ponoszenia związanych z nimi obciążeń ekonomicznych i

handlowych. Rząd grecki uważa, że celem jak i skutkiem omawianej strategii leasingowej było uzyskanie przez CARC i CML odmiennego opodatkowania z tytułu nabycia przez nie środków trwałych od tego, którym objęte były konkurencyjne spółki świadczące podobne usługi. Zastosowanie tej strategii narusza zasadę równości podatkowej oraz, w konsekwencji, zasadę neutralności podatkowej. Irlandia uważa, że 99% usług świadczonych przez Churchill Group jest zwolnionych z podatku, a w zakresie, w jakim naliczony podatek nie podlega odliczeniu, szósta dyrektywa musi być interpretowana w taki sposób, że zobowiązanie do uiszczenia tego podatku powstaje niezwłocznie po zaistnieniu należności podatkowej, tak aby mógł on zostać przerzucony na ostatecznego konsumenta. Weald Leasing i Suas są głównie, jeżeli nie wyłącznie, mechanizmami pozwalającymi na uniknięcie tego zobowiązania i błąd w znacznym stopniu tworami sztucznymi, stanowi nadużycie. Irlandia twierdzi, że nie tylko ustalenia dotyczące wysokości opłat leasingowych, ale wszystkie czy też większość umów leasingu zawieranych przez te spółki są sztuczne, a zatem stanowi nadużycie. Rząd włoski uważa, iż struktura leasingu mająca na celu umożliwienie podatnikowi w przeważającej mierze zwolnionemu z podatku odliczenie całej kwoty naliczonego podatku VAT uiszczonego z tytułu zakupionych w ramach działalności gospodarczej dóbr lub usług jest sprzeczna z zawartą w szóstej dyrektywie zasadę neutralności podatkowej podatku VAT.

19. Komisja uważa, że branie środków trwałych w leasing nie powoduje uzyskania korzyści majątkowej sprzecznej z celem ustawodawstwa z zakresu podatku VAT. Z ekonomicznego punktu widzenia fakt, iż środki trwałe są nabywane bądź brane w leasing, nie ma dla państwa żadnej różnicy. Podczas gdy odroczenie płatności podatku może być postrzegane przez podatnika jako przynoszące korzyści związane z przepływem kapitału, to w dłuższej perspektywie będzie on musiał za te korzyści zapłacić. Ponadto Komisja jest zdania, że posługiwanie się formą zależnej spółki leasingowej („captive leasing company”) samo w sobie nie stanowi nadużycia. Prawdziwe ryzyko nadużycia polega w tej sytuacji na istnieniu możliwości manipulowania przez podatnika opłatami leasingowymi w celu obniżenia kwoty płatnego podatku VAT. Komisja zauważa, iż jedynym zamiarem związanym z zaangażowaniem spółki Suas wydaje się być uniemożliwienie organom administracji skarbowej kontroli i przeanalizowania wyliczenia podstawy opodatkowania. Transakcja ta wydaje się więc spełniać pierwszą czynną kryterium określonego w wyroku w sprawie Halifax. Transakcja mająca na celu uniemożliwienie skutecznego egzekwowania przepisów z zakresu podatku VAT uważa się za równoznaczną z transakcją mającą na celu uzyskanie korzyści sprzecznej z celem owych przepisów.

20. W moim przekonaniu, jak również zgodnie z uwagami przedstawionymi przez Komisję, podmiot gospodarczy ma w zasadzie swobodę wyboru pomiędzy zakupem bądź też wzięciem w leasing środków trwałych/sprzętu na użytek swojej działalności gospodarczej(18). Ponadto fakt, iż zwolniony z podatku podmiot gospodarczy decyduje się wziąć dane środki trwałe/sprzęt w leasing zamiast nabyć je bezpośrednio, chcąc skorzystać z bardziej mu przychylnego traktowania w ramach ustawodawstwa VAT dzięki odroczeniu(19) obciążeń związanych z tym podatkiem, nie jest sam w sobie wystarczający do uzasadnienia twierdzenia o wystąpieniu nadużycia tego ustawodawstwa. Jeżeli dany podmiot gospodarczy zdecyduje się wziąć sprzęt w leasing, zamiast pojedynczej opłaty podatku VAT z tytułu zakupu tego sprzętu, zobowiązany jest zapłacić podatek VAT od okresowych opłat leasingowych, uiszczanych przez czas trwania umowy leasingu. Uważam, iż transakcja tego rodzaju nie jest z natury sprzeczna z celem szóstej dyrektywy oraz krajowego ustawodawstwa jej transponującego. Transakcja ta nie musi bezwzględnie naruszać, w moim przekonaniu, zasady neutralności podatkowej. Jak wskazały spółka Weald Leasing oraz Komisja, wzięcie sprzętu w leasing zamiast jego nabycia nie prowadzi samo z siebie do zmniejszenia opłaty podatku VAT lub też możliwości odliczenia większej jego kwoty niż ta, do której podmiot gospodarczy jest uprawniony. Zatem fakt brania sprzętu w leasing zamiast jego kupowania, pomimo iż daje możliwość uzyskania przez podmiot gospodarczy korzyści związanych z przepływem kapitału, nie musi prowadzić do jakiegokolwiek nieodczujnej

oszczędności podatkowej.

21. Uważam, iż zakłádanie i wykorzystywanie spółki w pełni zależnej bądź tej spółki typu „captive”, w tym przypadku Weald Leasing, która jest oddzielnym bądź niezależnym podatnikiem VAT(20), mając na celu jedynie uzyskanie korzyści VAT polegającej na odroczeniu płatności tego podatku, nie jest nadużyciem per se, gdy korzyść taka mogłaby być osiągnięta także poprzez umowy leasingu zawierane w warunkach rynkowych z niewiązaną stroną trzecią(21). A zatem sytuacja, w której podmiot gospodarczy w znacznej mierze zwolniony z podatku, w celu odroczenia płatności niepodlegającego zwrotowi podatku, zamiast bezpośredniego zakupu środków trwałych stosuje strukturę leasingu obejmującą niewiązaną z nim stroną trzecią bądź spółkę w pełni zależną, zarejestrowaną jednak osobno jako podatnik VAT, nie prowadzi sama w sobie do uzyskania korzyści sprzecznej z celem szóstej dyrektywy. Jeżeli jednak, zgodnie z umowami leasingu, opłaty leasingowe są sztucznie zaniżone, nie odzwierciedlając warunków rynkowych, tym samym sztucznie zmniejszając należną kwotę podatku VAT, to ten element transakcji, odnoszący się do wysokości opłat, nie zaś do samej umowy leasingu, jest moim zdaniem sprzeczny z celem szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego jej transponującego.

22. W związku z umowami dotyczącymi Suas, postanowienie odsyłające wskazuje, iż wprowadzenie tej spółki pomiędzy Weald Leasing a CARC i CML oznacza, że Commissioners nie mogą wydać instrukcji na podstawie załącznika 6 (VAT Act 1994). Wydaje się, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd krajowy, iż Commissioners, aby móc wydać instrukcje na podstawie załącznika 6, powodujące naliczanie wartości dostaw zgodnie z ich wartością wolnorynkową, musi wykazać, że podmiot dokonujący dostaw oraz podmiot, któremu są one dokonywane, są ze sobą powiązani(22) oraz że dostawy byłyby dokonywane po cenie niższej od ich wartości rynkowej.

23. Postanowienie odsyłające wydaje się również wskazywać, iż Weald Leasing sama utrzymywana przed sądem krajowym, że „rzeczywistą korzyść podatkową uzyskano w wyniku pośredniego zaangażowania spółki Suas, co uniemożliwiło zastosowanie instrukcji na podstawie załącznika 6”. W swoich twierdzeniach przedłożonych Trybunałowi Weald Leasing zaznacza, że zasada nadużycia znajduje zastosowanie jedynie względem korzyści podatkowych, które są sprzeczne z przepisami prawa wspólnotowego, nie zaś do prób obejścia prawa krajowego.

24. Uważam, że nie można przychylić się do twierdzenia Weald Leasing. Z akt sprawy przedstawionych Trybunałowi wydaje się wynikać, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd krajowy, iż pkt 1 załącznika 6 do VAT Act 1994 został przyjęty na mocy odstąpienia przewidzianego w art. 27 szóstej dyrektywy(23). Moim zdaniem, przepisy prawa krajowego przyjęte w zgodzie z odstąpieniami określonymi w art. 27 szóstej dyrektywy stanowią integralną część krajowego systemu VAT, są wiążące dla podatnika w świetle prawa krajowego(24) oraz mogą stanowić dla organów podatkowych państwa członkowskiego podstawę prawną przeciw podatnikowi w postępowaniu przed sądami krajowymi(25). W celu zastosowania przez sądy krajowe zasady nadużycia określonej w wyroku w sprawie Halifax, każe rozróżnienie pomiędzy przepisami krajowymi implementującymi przepisy szóstej dyrektywy a tymi, które zostały przyjęte w pełni zgodnie z odstąpieniem dopuszczonym w świetle tej dyrektywy, jest, w moim przekonaniu, rozróżnieniem sztucznym, prowadzącym do osłabienia integralności krajowego systemu VAT, a także, pośrednio, systemu VAT UE.

25. W związku z powyższym uważam, iż doktryna nadużycia, w kształcie określonym w wyroku w sprawie Halifax(26), znajduje zastosowanie do nadużycia przepisów krajowych, przyjętych w pełni zgodnie z art. 27 szóstej dyrektywy. Jeżeli chodzi o zastosowanie tej zasady w postępowaniu przed sądem krajowym, co jest sprawą tego sądu, uważam, iż użycie całości sztucznej struktury zaprojektowanej zasadniczo w celu uzyskania korzyści podatkowej poprzez

uniemożliwienie organom podatkowym zarządzenia, w zgodzie z przepisami prawa krajowego przyjętymi w pełni zgodnie z postanowieniami szóstej dyrektywy, aby wartość umów leasingu zawartych pomiędzy powiązаныmi ze sobą podmiotami ujmowana była jako ich wartość rynkowa, jest praktyką stanowiącą nadużycie.

26. W swoim czwartym pytaniu sąd krajowy zwraca się o pomoc przy przededefiniowaniu umów w sytuacji, w której struktura leasingu środków trwających lub jakakolwiek jej część uznana została za praktykę stanowiącą nadużycie.

27. W pkt 94 wyroku w sprawie Halifax Trybunał stwierdził, iż transakcje, których dokonanie stanowi nadużycie, powinny zostać przededefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących wspomniane nadużycie. Z mojej oceny pytania pierwszego w kwestii istnienia oraz skali nadużycia w postępowaniu przed sądem krajowym wynika, że jeśli sąd krajowy uzna, iż zaangażowanie Suas we wstawiennicze umowy było sztucznie zainscenizowane, zasadniczo w celu uniemożliwienia wydania zarządzenia na podstawie pkt 1 załącznika 6 (VAT Act 1994), tak aby uzyskać korzyści podatkowe, organy skarbowe Zjednoczonego Królestwa, zgodnie ze stanowiskiem Komisji zaprezentowanym w jej argumentacji, powinny być uprawnione do traktowania serii transakcji będącej przedmiotem postępowania przed sądem krajowym jako umów, w których leasingodawcą jest Weald Leasing a leasingobiorcą CML oraz CARC, zapewniając w ten sposób, by podatek VAT płacony był według wolnorynkowej wyceny(27) tych umów.

28. Jeśli zatem w umowach leasingu została przyjęta zupełnie sztuczna struktura, z zamiarem uniemożliwienia organom skarbowym wydania, zgodnie z przepisami prawa krajowego przyjętymi z pełnym poszanowaniem odstępstwa dozwolonego na podstawie szóstej dyrektywy, zarządzenia, że wartość umów tych zawartych pomiędzy powiązаныmi podmiotami ma być uwzględniona według ich wartości rynkowej, umowy te powinny być przededefiniowane poprzez pominięcie faktu istnienia owej struktury.

VI – Pytania drugie i trzecie

29. W swoim drugim pytaniu sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy za praktykę stanowiącą nadużycie może być uznane zawieranie umów leasingu środków trwałych przez podmiot gospodarczy całkowicie lub częściowo zwolniony z podatku, nawet jeśli umów takich nie zawiera on w ramach swoich „zwykłych transakcji handlowych”. W swoim trzecim pytaniu sąd krajowy przedkłada szereg kwestii związanych z interpretacją i zastosowaniem pojęcia „zwykłe transakcje handlowe”.

30. Pojęcie „zwykłe transakcje (czynności) handlowe” użyte jest w dwóch punktach wyroku w sprawie Halifax. W pkt 69 tego wyroku Trybunał dał wyraz poparcia szerokiej zasadzie, iż transakcje, które nie są dokonywane w ramach zwykłych czynności handlowych, powinny być uznane za stanowiące nadużycie, jeśli celem ich jest nieuczciwe uzyskanie korzyści przewidzianych w prawie UE. W pkt 80 tego wyroku Trybunał stwierdził, iż „umożliwienie podatnikom odliczenia całości naliczonego podatku VAT w sytuacji, gdy w ramach ich zwykłych czynności handlowych żadna z tych transakcji zgodnie z przepisami dotyczącymi systemu odliczeń zawartymi w szóstej dyrektywie lub ustawodawstwie krajowym dokonującym jej transpozycji nie umożliwiłaby im odliczenia tego podatku lub umożliwiłaby im odliczenie jedynie jego części, byłoby sprzeczne z zasadą neutralności podatkowej, a tym samym sprzeczne z celem tego systemu”. Trybunał stwierdził następnie w pkt 81 wyroku w sprawie Halifax, że „[j]eżeli chodzi o drugi z czynników [dwuczęściowego kryterium], a mianowicie by celem spornych transakcji było uzyskanie korzyści podatkowych, to należy przypomnieć, że to do sądu krajowego należy ustalenie rzeczywistej treści i znaczenia takich transakcji. W tym celu sąd ten może wziąć pod uwagę całkowicie pozorny charakter tych transakcji, jak również powiązania natury prawnej,

ekonomicznej i osobowej pomiędzy podmiotami biorącymi udział w schemacie optymalizacji podatkowej”.

31. Odwołania do pojęcia „zwykłe transakcje handlowe” brak natomiast w wyroku w sprawie Part Service(28), pomimo tego, że Trybunał wzorował się na dwuczęciowym kryterium określonym w pkt 74 i 75 wyroku w sprawie Halifax(29). W wyroku w sprawie Ampliscientifica i Amplifin(30), w pkt 27 i 28, Trybunał stwierdził, że „w odniesieniu do zasady zakazu nadużywania prawa należy przypomnieć, że zwłaszcza w dziedzinie podatku VAT dotyczy ona do tego, żeby nie można było poszerzać zakresu uregulowania [UE], tak aby objąć nim nadużycia podmiotów gospodarczych, to znaczy transakcje, które nie są przeprowadzane w ramach zwykłych transakcji handlowych, lecz wyłącznie w celu nadużycia korzyści przewidzianych w prawie [UE]. Zasada ta prowadzi też [więc] do zakazania czysto sztucznych struktur, w oderwaniu od przyczyn ekonomicznych, tworzonych wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej”.

32. Jestem zdania, iż zwrot „zwykłe transakcje handlowe” nie wymaga badania „typowej” działalności handlowej danego podmiotu gospodarczego(31), a zatem w kontekście nadużycia dotyczącego podatku VAT pojęcie to nie jest związane z czynnościami, jakie podatnik z reguły podejmuje. Próba wyodrębnienia typowych bądź normalnych czynności handlowych danego podmiotu gospodarczego jest, moim zdaniem, zabiegiem z natury nieprzewidywalnym(32), a więc niezgodnym z egzekucją w ramach prawa podatkowego, gdzie wymagana jest pewność prawa.

33. Ocena, czy transakcja dokonywana jest w ramach „zwykłych transakcji handlowych”, odnosi się, moim zdaniem, do drugiej części(33) kryterium określonego w sprawie Halifax, a zatem do natury omawianej transakcji bądź mechanizmu oraz do kwestii, czy jest ona całkowicie sztuczna konstrukcja stworzona zasadniczo w celu uzyskania korzyści podatkowej, nie zaś dla innych celów handlowych(34). W tym zakresie istotne są powołania natury prawnej, ekonomicznej i osobowej pomiędzy podmiotami biorącymi udział w mechanizmie optymalizacji podatkowej(35), a zatem okoliczności dokonywania przez strony transakcji w warunkach rynkowych(36). Ponadto, dla oceny sztucznej natury transakcji, a co za tym idzie tego, czy jej zasadniczym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej, istotne jest zagadnienie, czy dana transakcja powoduje powstanie obciążeń handlowych i ryzyka zwyczajowo z nią związanych. Dodatkowo chciałbym zaznaczyć, iż czynnikiem istotnym w tej ocenie jest obiektywna natura transakcji(37), nie zaś subiektywna motywacja podatnika.

VII – Wnioski

34. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał odpowiedział na pytania prejudycjalne Court of Appeal (England and Wales) w następujący sposób:

1. Przyjęcie przez podmiot gospodarczy w znacznej mierze zwolniony z podatku struktury leasingu środków trwałych, obejmujący niezwiązane strony trzecie bądź spółkę w pełni zależną, w celu odroczenia płatności niepodlegającego zwrotowi podatku, zamiast dokonania bezpośredniego zakupu środków trwałych, nie prowadzi samo w sobie do uzyskania korzyści sprzecznej z celem szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku.

2. Wykorzystywanie wyłącznie sztucznej struktury, zaprojektowanej zasadniczo w celu uzyskania korzyści podatkowej poprzez uniemożliwienie organom skarbowym postanowienia, zgodnie z przepisami prawa krajowego przyjętymi z pełnym poszanowaniem szóstej dyrektywy 77/388, że wartość umów leasingu zawartych pomiędzy powołanymi podmiotami powinna być przyjęta według ich wartości wolnorynkowej, jest praktyką stanowiącą nadużycie.

3. W przypadku wykrycia praktyki stanowiącej nadużycie, związane z nią transakcje powinny zostać przeddefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących wspomniane nadużycie. Jeżeli w umowach leasingu została przyjęta zupełnie sztuczna struktura, zasadniczo z zamiarem uniemożliwienia organom skarbowym postanowienia, że wartość tych umów, zawartych pomiędzy powołanymi podmiotami powinna być przyjęta według ich wartości rynkowej, umowy te powinny być przeddefiniowane poprzez pominięcie faktu istnienia owej struktury.

4. W kontekście nadużycia dotyczącego podatku od wartości dodanej pojęcie „zwykłe transakcje handlowe” nie jest związane z czynnościami, jakich podatnik typowo będzie z reguły dokonuje. Ocena, czy transakcja dokonywana jest w ramach „zwykłych transakcji handlowych”, odnosi się do natury danej transakcji będącego danego mechanizmu oraz do kwestii, czy jest ona całkowicie sztuczną konstrukcją stworzoną zasadniczo w celu uzyskania korzyści podatkowej, nie zaś dla innych celów handlowych. Ponadto dla oceny charakteru danej transakcji istotne są powołania natury prawnej, ekonomicznej i osobowej pomiędzy podmiotami biorącymi udział w mechanizmie optymalizacji podatkowej, a zatem okoliczności dokonywania przez strony transakcji w warunkach rynkowych, a także zagadnienie, czy dana transakcja powoduje powstanie obciążeń handlowych i ryzyka zwyczajowo z nią związanych.

1 – Język oryginału: angielski.

2 – Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Zb.Orz. s. I-1609 (zwany dalej „wyrokiem w sprawie Halifax”).

3 – Wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., Zb.Orz. s. I-897.

4 – Wyrok z dnia 22 maja 2008 r., Zb.Orz. s. I-4019.

5 – Zobacz art. 13 cz. 1 B szóstej dyrektywy Rady 77/388/WE z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), który stanowi między innymi, że państwa członkowskie zwalniają z podatku transakcje ubezpieczeniowe. Zobacz obecnie art. 135 ust. 1 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1) (zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

6 – Weald Leasing jest spółką w pełni zależną od CML i jest oddzielnie zarejestrowana jako podatnik VAT.

7 – Zobacz art. 17 ust. 2 i 5 szóstej dyrektywy; zob. obecnie art. 168 oraz 173 dyrektywy VAT.

8 – Wyżej wymieniony w przypisie 2.

9 – Paragraf 1 ust. 1 załącznika 6 do VAT Act 1994 stanowi:

„Jeżeli

(a) wartość dostawy dokonywanej przez podatnika za wynagrodzeniem pieniężnym jest (z pominięciem niniejszego paragrafu) niższa od jej wartości rynkowej, oraz

(b) osoba dokonująca dostawy i jej odbiorca są ze sobą powiązane, oraz

(c) jeżeli dostawa podlega opodatkowaniu, osoba, na rzecz której jest ona dokonywana, nie jest uprawniona na podstawie pkt 25 i 25 do wykorzystania całej kwoty uiszczonej jako podatek VAT

od dostawy,

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

10 – High Court przyjmuje argumenty przedstawione przez Commissioners, iż CML, CARC, Weald Leasing oraz Suas nie ponoszą zwykłego ekonomicznego i handlowego ryzyka, związanego zazwyczaj z leasingiem środków trwałych. Dopuścił on twierdzenie, iż umowy leasingu były „pozorne z handlowego punktu widzenia”, gdyż w znacznym stopniu różniły się od tego, czego można oczekiwać od stron działających w warunkach rynkowych, zaangażowanych w działania w ramach zwykłych czynności handlowych. High Court przyjmuje również, że pomimo iż umowy leasingu nie były fikcyjne i pomimo prób nadania im zewnętrznych pozorów podobieństwa do innych umów handlowych, transakcje te były sztuczne, w tym znaczeniu, że nigdy nie zostałyby zawarte w jakimkolwiek kontekście handlowym, chyba że w zasadniczym celu uzyskania korzyści podatkowej. Zgodnie z powyższym, High Court przyjmuje, iż transakcje te nie mieściły się w ramach zwykłych czynności handlowych stron. Jednakże, po odniesieniu się do pkt 69 i 80 ww. w przypisie 2 wyroku Trybunału w sprawie Halifax, sąd ten doszedł do wniosku, iż sam fakt, że schemat nie mieścił się w ramach zwykłych transakcji handlowych, nie oznacza, że jest on równoznaczny z praktyką stanowiącą nadużycie. W tym kontekście sędzia zauważył, że Trybunał nie odniósł się do pojęcia „zwykłe transakcje handlowe” ani w pkt 74, ani w pkt 86 wyroku przy zakreśleniu pierwszego warunku dla zastosowania zasady nadużycia. Na koniec stwierdził on, że gdyby Trybunał zamierzał nadać wagę odniesieniom do pojęcia „zwykłe transakcje handlowe” w pkt 69 i 80 wyroku, to dokonałby obszerniejszej analizy znaczenia tego pojęcia.

11 – Zobacz ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Halifax, pkt 69–73.

12 – Zobacz ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Halifax, pkt 93.

13 – Zobacz ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Halifax, pkt 94.

14 – Zobacz ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Halifax, pkt 74, 75.

15 – Zobacz ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Halifax, pkt 73.

16 – Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-223/03 University of Huddersfield, Zb.Orz. s. I-1751.

17 – Wyrok z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, Zb.Orz. s. I-2283, pkt 28.

18 – Leasing sprzętu stanowi w zasadzie świadczenie usług, zgodnie z art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy oraz art. 24 ust. 1 dyrektywy VAT.

19 – Chciałbym natomiast zauważyć, że Irlandia twierdzi w swoich uwagach pisemnych, że zasada neutralności podatkowej wymaga, aby podmiot, który nie jest uprawniony do odliczenia podatku w momencie, w którym staje się on wymagalny, ponosić ciężar wynikający z braku możliwości jego odliczenia, polegający na zapłacie podatku w tym właśnie momencie.

20 – Zgodnie z art. 4 szóstej dyrektywy podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od jej miejsca zamieszkania działalność gospodarczą, bez względu na cel czy te rezultaty takiej działalności.

21 – Zobacz analogicznie wyrok z dnia 27 stycznia 2000 r. w sprawie C-23/98 Herma, Zb.Orz. s. I-419. W sprawie tej Trybunał uznał, że wspólnik spółki osobowej, wynajmujący nieruchomości

spółce, której jest współnikiem i która sama jest podatnikiem, działa samodzielnie w rozumieniu art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy. Sąd zauważył, że pomiędzy spółką osobową a jej współnikiem nie ma stosunku podporządkowania jak pomiędzy pracodawcą a pracownikiem, na wzór stosunku występującego w art. 4 ust. 4 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, który uniemożliwia by samodzielnie?? współnika. Wspólnik, wynajmując spółce osobowej dobra materialne, działa w swoim własnym imieniu, na swój własny rachunek oraz na własną odpowiedzialność, nawet jeśli w tym czasie jest on zarządzającym spółką. Z powyższego wynika moim zdaniem, że samo istnienie bliskiego stosunku pomiędzy dwoma różnymi podatnikami nie jest wystarczające dla organów skarbowych, aby podatników tych uznawać za jednego, tego samego podatnika. Zobacz natomiast wyrok z dnia 18 października 2007 r. w sprawie C-355/06 van der Steen, Zb.Orz. s. I-8863. Trybunał uznał w tej sprawie, że pomiędzy spółką a jej dyrektorem istnieje stosunek jak pomiędzy pracodawcą a pracownikiem. Po pierwsze, Trybunał ustalił, że spółka wypłacała dyrektorowi stałą miesięczną pensję oraz roczny dodatek urlopowy. Spółka odliczała z jego pensji podatek dochodowy oraz składowki na zabezpieczenie społeczne. Po drugie, w okresie świadczenia swoich usług w charakterze pracownika dyrektor nie działał w swoim własnym imieniu, na swój własny rachunek i swój własną odpowiedzialność, ale w imieniu i na odpowiedzialność spółki. Po trzecie, dyrektor, działając jako zarządzający spółką i wykonujący pracę w ramach transakcji spółki z trzecimi osobami, nie ponosił żadnego gospodarczego ryzyka.

22 – Z akt sprawy wydaje się wynikać, że gdyby w umowach leasingu nie uczestniczyła Suas, która formalnie nie wchodzi w skład Churchill Group i nie jest formalnie powiązana z Weald Leasing bądź CARC i CML, krajowe organy skarbowe mogłyby wydać zarządzenie, nakazujące uwzględniać rynkową wartość omawianych dostaw.

23 – Artykuł 27 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi: „Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, może upoważnić każde z państw członkowskich do wprowadzenia specjalnych środków stanowiących odstępstwo od stosowania przepisów niniejszej dyrektywy w celu uproszczenia procedury poboru podatków oraz zapobieżenia niektórym rodzajom oszustw podatkowych lub omijania [unikania] opodatkowania”. Procedura wydania takiego upoważnienia określona została w art. 27 ust. 2–4 szóstej dyrektywy. Zgodnie z art. 27 ust. 5 „[p]aństwa członkowskie, które stosowały w dniu 1 stycznia 1977 r. specjalne środki rodzaju określonego w ust. 1, mogą je zachować, pod warunkiem że poinformują o nich Komisję przed dniem 1 stycznia 1978 r. oraz pod warunkiem że odstępstwa mające na celu uproszczenie poboru podatków są zgodne z wymogami ustalonymi w ust. 1”.

24 – Zobacz analogicznie ww. w przypisie 17 wyrok w sprawie Marks & Spencer, pkt 20–28. Uważam, że wyrok ten stanowi, iż podatnik nie czerpie żadnych uprawnień w prawie UE podlegających bezpośredniemu wykonaniu, w stosunku do wyjątków bądź odstępstw przyjętych przez państwa członkowskie zgodnie z szóstą dyrektywą. Zobacz jednak opinię rzecznika generalnego J. Kokotta w tej sprawie, w której wątpliwie stwierdza ona, że podatnik czerpie uprawnienia wynikające zarówno z prawa krajowego, jak i prawa UE. Zobacz pkt 43 tej opinii.

25 – Zobacz analogicznie wyrok z dnia 13 lutego 1985 r. w sprawie 5/84 Direct Cosmetics, Rec. s. 617, pkt 37.

26 – Wyżej wymieniony w przypisie 2.

27 – Wyżej wymieniony w przypisie 2 wyrok w sprawie Halifax. Ocena wartości rynkowej umowy leasingu pociąga za sobą nieodzownie rozważenie czasu, na jaki umowa ta została zawarta w świetle natury omawianych środków trwałych/sprzętu.

28 – Wyżej wymieniony w przypisie 3.

29 – Wyżej wymieniony w przypisie 2.

30 – Wyżej wymieniony w przypisie 4.

31 – Pomimo zastosowania zwrotu „*ich* zwykłych czynności handlowych” (podkreślenie dodano) w pkt 80 ww. w przypisie 2 wyroku w sprawie Halifax.

32 – Chociażby z tej przyczyny, że czynności handlowe podmiotu gospodarczego mogą się zmieniać lub ewoluować z czasem.

33 – Zobacz więc pkt 75 ww. w przypisie 2 wyroku w sprawie Halifax.

34 – Sąd krajowy, w swoim pytaniu 3 lit. b) pkt (3), użył pojęcia „operacyjne”. Pojęcie to może być interpretowane jako oznaczające transakcję przynoszącą ze swojej natury korzyści, dlatego też bądź unika tego zwrotu.

35 – Zobacz ww. w przypisie 2 wyrok w sprawie Halifax, pkt 81.

36 – Uważam, że sąd krajowy powinien zbadać i rozważyć wszystkie stosowne zapisy umowy i okoliczności mające znaczenie w sprawie.

37 – Zobacz pkt 75 ww. w przypisie 2 wyroku w sprawie Halifax.