

62016CC0251

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

MICHALA BOBEKA

przedstawiona w dniu 7 września 2017 r. ( 1 )

Sprawa C-251/16

Edward Cussens,

John Jennings,

Vincent Kingston

przeciwko

T.G. Brosnanowi

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożony przez Supreme Court (sąd najwyższy, Irlandia)]

VAT – Unikanie opodatkowania – Bezpośrednie zastosowanie zasady zakazu nadużycia prawa uznanej w wyroku Halifax i in. (C-255/02)

## I. Wprowadzenie

### 1.

Nie tak łatwo zdobyć „serce” organów podatkowych. Jest jednak (przynajmniej można tak utrzymywać) jeden znaczący wyjątek od tej reguły: wyrok Halifax i in. ( 2 ) z 2006 r., w którym Trybunał potwierdził istnienie zasady zakazu praktyk stanowiących nadużycie w dziedzinie podatku od wartości dodanej (VAT). Wydaje się, że na wyrok ten namiętnie powołują się organy podatkowe w wielu państwach członkowskich.

### 2.

Jednakże, jak to często bywa, prawdziwy charakter przedmiotu wywołanych nagle skojarzeń emocjonalnych może przez jakiś czas pozostawać nieco niejasny i nieodkryty ( 3 ). To samo można powiedzieć o zakazie nadużycia, zwanym także zakazem nadużycia prawa, w dziedzinie VAT. Choć wyraźnie potwierdzono to ponad dekadę temu, a od tamtej pory kwestia ta jest przedmiotem szerokiej debaty i analizy w kręgach przedstawicieli doktryny, dokładne zastosowanie tej zasady, w tym szczegółowe kryteria, jakie należy zastosować w celu ustalenia, czy doszło do nadużycia, można uznać za nadal niedostatecznie rozwinięte.

### 3.

W niniejszym odesłaniu zwrócono się do Trybunału o rozwinięcie stanowiska w przedmiocie przesłanek stosowania i praktycznych skutków tej zasady w kontekście odesłania skierowanego przez Supreme Court (sąd najwyższy, Irlandia).

4.

Edward Cussens, John Jennings i Vincent Kingston (zwani dalej „skarżącymi”) wybudowali 15 domków letniskowych na działce położonej w Cork (Irlandia). Skarżący oddali nieruchomości w najem na 20 lat i jeden miesiąc powiżanemu przedsiębiorstwu. Zgodnie z prawem irlandzkim najem na okres 20 lat traktowano jako pierwszą czynność rozporządzającą prawem do nieruchomości. VAT naliczono od skapitalizowanej wartości najmu. Umowa została rozwiązana miesiąc później, a nieruchomości zostały sprzedane przez skarżących osobom trzecim. Zgodnie z przepisami prawa irlandzkiego wspomniane transakcje sprzedaży nie podlegały opodatkowaniu VAT, ponieważ VAT naliczano wyłącznie od pierwszej czynności rozporządzającej, a więc od najmu długoterminowego. Następnie irlandzki organ podatkowy orzekł, że pierwsza czynność rozporządzająca prawem, najem długoterminowy, stanowi sztucznie wykreowaną transakcję i nadużycie prawa. Najem ten powinno się więc pominąć dla celów VAT, a VAT należy naliczyć od dokonanej w dalszej kolejności sprzedaży na rzecz osób trzecich, tak jakby była to pierwsza czynność rozporządzająca prawem. Skutkiem tych działań byłoby obciążenie skarżących znacznie wyższymi kwotami VAT.

5.

Decyzję organu podatkowego zaskarżono, a sprawa ostatecznie trafiła do Supreme Court (sądu najwyższego). Sąd ten kieruje do Trybunału osiem pytań. Poprzez pytania pierwsze i drugie zmierza on do ustalenia, czy zasada prawa Unii zakazująca nadużycia prawa ma bezpośredni skuteczność i moc nadrzędną względem zasad pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań. Zakładając, że zasada zakazu nadużycia prawa ma bezpośredni skuteczność, poprzez pytania czwarte i siódme sąd zwraca się o wyjaśnienie przesłanek jej zastosowania. Jeżeli przesłanki te zostały spełnione w niniejszej sprawie, poprzez pytanie trzecie sąd pragnie dowiedzieć się, w jaki sposób dokonać ponownej interpretacji i oceny transakcji dla celów VAT. Poprzez pytania piąte, szóste i ósme sąd pragnie uzyskać informacje na temat konsekwencji braku zgodności konkretnego przepisu prawa krajowego z szóstą dyrektywą VAT 77/388/EWG ( 4 ).

## II. Ramy prawne

### A. Prawo Unii

#### 1. Dyrektywa 77/388 („szósta dyrektywa VAT”)

6.

Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy VAT ( 5 ) opodatkowaniu VAT podlega „dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje”.

7.

Artykuł 4 ust. 3 stanowi, że:

„Państwa członkowskie mogą również uznać za podatnika każdego, kto okazjonalnie zawiera transakcje związane z działalnością, określoną w ust. 2, w szczególności:

a)

dostawa, przed pierwszym zasiedleniem, budynków lub części budynków i gruntu, na którym stoją. Państwa członkowskie mogą zdecydować o warunkach zastosowania tego kryterium w

odniesieniu do dokonywania zmian w budynkach i gruncie, na którym stoj?

Państwa czonkowskie mog zastosowa kryteria inne, ni? te zwi?zane z pierwszym zasiedleniem, np. takie jak okres up?ywaj?cy mi?dzy dat? uko?czenia budynku a dat? pierwszej dostawy lub te? okres up?ywaj?cy mi?dzy dat? pierwszego zasiedlenia a dat? nast?pnej dostawy, pod warunkiem ?e okresy te nie przekraczaj? odpowiednio pi?ciu i dw?ch lat.

Przez »budynek« rozumie si? dowoln? konstrukcj? trwale zwi?zan? z gruntem lub osadzon? w gruncie;

b)

dostawa dzia?ek budowlanych.

Przez »dzia?k? budowlan?« rozumie si? ka?d? dzia?k? nieuzbrojon? lub uzbrojon?, uznan? za budowlan? przez państwa czonkowskie”.

8.

Artyku? 5, zatytu?owany »Dostawa towarów», przewiduje, ?e:

„1. »Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporz?dzania dobrami materialnymi jako w?a?ciciel.

[...]

3. Państwa czonkowskie mog? uzna? za dobra materialne:

a)

niektóre udzia?y w nieruchomo?ciach;

b)

prawa rzeczowe daj?ce uprawnionemu prawo do korzystania z nieruchomo?ci;

c)

akcje lub udzia?y odpowiadaj?ce akcjom, daj?ce ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo w?asno?ci lub posiadanie nieruchomo?ci lub jej cz??ci”.

9.

Artyku? 13 sz?stej dyrektywy VAT, zatytu?owany »Zwolnienia na terytorium kraju», stanowi, co nast?puje:

„[...]

B. Pozosta?e zwolnienia

Nie naruszaj?c innych przepisów Wspólnoty, państwa czonkowskie zwalniaj?, na warunkach, które ustalaj? w celu zapewnienia w?a?ciwego i prostego zastosowania zwolnie? od podatku i zapobie?enia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadu?ycom:

[...]

g)

dostawa budynków lub ich części, wraz gruntem, na którym stoją, z wyjątkiem określonych w art. 4 ust. 3 lit. a)”.

B. Prawo irlandzkie

10.

Zgodnie z art. 4 VAT Act 1972 (irlandzkiej ustawy o podatku VAT z 1972 r.), w brzmieniu obowiązującym w chwili wystąpienia okoliczności faktycznych sprawy:

„1.

a)

Niniejszy artykuł ma zastosowanie do nieruchomości:

(i)

które zostały zagospodarowane przez osobę dostarczającą nieruchomość lub w jej imieniu [...];

b)

W niniejszym artykule »prawo« w odniesieniu do nieruchomości oznacza nieruchomość lub prawo do niej, które w chwili jego ustanowienia obejmuje okres przynajmniej dziesięciu lat [...], a odniesienie do rozporządzania prawem obejmuje odniesienie do ustanowienia prawa [...].

2.

[...] [D]ostawa nieruchomości następuje wtedy i tylko wtedy, gdy osoba dysponująca prawem do nieruchomości, do których odnosi się niniejszy artykuł, rozporządza (w tym w drodze zrzeczenia się własności lub przeniesienia), w odniesieniu do całości lub części tych nieruchomości, rzeczonym prawem do nieruchomości lub prawem z niego wynikającym.

[...]

4.

W sytuacji gdy osoba dysponująca prawem do nieruchomości, do których odnosi się niniejszy artykuł, rozporządza w odniesieniu do całości lub części tych nieruchomości prawem, które wynika z tego prawa do nieruchomości, w takich okolicznościach, że zachowuje szczególne prawo własności (reversion), którym rozporządzono, uważa się, dla celów art. 3 ust. 1 lit. f), że osoba ta, w odniesieniu do zachowanego w ten sposób szczególnego prawa własności, przeznaczyła nieruchomości lub ich część, stosownie do sytuacji, do celów innych niż związane z działalnością jej przedsiębiorstwa.

[...]

6.

Niezależnie od wszelkich przepisów niniejszego artykułu lub art. 2, podatku nie pobiera się od

dostawy nieruchomości:

a)

w odniesieniu do których prawo osoby dokonującej dostawy do odliczenia na mocy art. 12 w związku z jakimkolwiek podatkiem poniesionym lub zapłaconym z tytułu dostawy lub zagospodarowania nieruchomości nie powstaje i, z wyjątkiem art. 3 ust. 5 lit. b) ppkt (iii), nie powstaje, lub

b)

które były zajmowane przed określonej daty i nie były zagospodarowane w okresie pomiędzy tą datą a datą dostawy innego rodzaju niż dostawa nieruchomości, do której odnosi się ust. 5.

[...]

9.

W przypadku gdy rozporządzanie prawem do nieruchomości podlega opodatkowaniu i w przypadku gdy nieruchomości tych od daty rozporządzenia tym prawem nie zagospodarowano (w dalszej części niniejszego ustępu prawo to zwane będzie »prawem podlegającym opodatkowaniu«), wszelkie rozporządzanie prawem do tych nieruchomości po takiej dacie przez osobę inną niż ta, która nabyła prawo podlegające opodatkowaniu, w rozumieniu niniejszej ustawy, uważa się za dostawę nieruchomości, do której zastosowanie ma ust. 6”.

11.

Zgodnie z art. 10 ust. 9 ustawy (w wersji obowiązującej w 2002 r.):

„a)

Z chwilą dostawy nieruchomości i dostawy usług w zakresie zagospodarowania nieruchomości wartość wszelkich praw do nieruchomości, którymi rozporządza się w związku z dostawą, należy uwzględnić w kwocie zapłaty.

b)

Wartość wszelkich praw do nieruchomości stanowi cenę tego prawa na wolnym rynku. Z zastrzeżeniem, że zrzeczenie się lub przeniesienie prawa do nieruchomości stanowi dostawę nieruchomości podlegającą opodatkowaniu, cenę takiego prawa na wolnym rynku ustala się w taki sposób, jak gdyby osoba, która dokonała zrzeczenia się lub przeniesienia tego prawa, rozporządzała prawem do tych nieruchomości, które osoba ta ustanowiła na okres od daty zrzeczenia się lub przeniesienia do daty, w której nastąpiłoby wygaśnięcie prawa będącego przedmiotem zrzeczenia się lub przeniesienia, gdyby nie doszło do jego zrzeczenia się lub przeniesienia”.

12.

Dodatkowe przepisy dotyczące wyceny transakcji dotyczących nieruchomości dla celów VAT zawarto w art. 19 Value Added Tax Regulations 1979 [rozporządzenia w sprawie VAT z 1979 r.] (S.I. nr 63 z 1979 r.), ze zmianami, zgodnie z którym:

„2.

W przypadku gdy osoba posiadająca prawo do nieruchomości (w niniejszym ustępie zwana

»zbywc?«) rozporz?dza w odniesieniu do ca?o?ci lub którejkolwiek cz??ci tych nieruchomości prawem, które wynika z rzeczzonego prawa, w takich okolicznościach, że osoba ta zachowuje szcz?tkowe prawo w?asno?ci w odniesieniu do prawa, którym si? rozporz?dza (w niniejszym ust?pie zwane »szcz?tkowym prawem w?asno?ci«), zastosowanie znajduj? nast?puj?ce przepisy:

a)

warto?? szcz?tkowego prawa w?asno?ci ustala si? poprzez odliczenie warto?ci prawa, którym si? rozporz?dza, od warto?ci pe?nego prawa, którym zbywca dysponowa? w odniesieniu do nieruchomości lub ich cz??ci w chwili, gdy mia?o miejsce rozporz?dzenie prawem; oraz

b)

je?eli zgodnie z warunkami rozporz?dzania prawem okres rozporz?dzania prawem wynosi przynajmniej 20 lat lub uwa?a si?, że wynosi on przynajmniej 20 lat, warto?? szcz?tkowego prawa w?asno?ci nale?y pomin??.

III. Okoliczności faktyczne, post?powanie i pytania prejudycjalne

13.

Skar??cy byli wspó?w?a?cicielami dzia?ki po?o?onej w Cork, na której zbudowali 15 domków letniskowych (zwanych dalej »nieruchomo?ciami«). Jak wskaza? s?d odsy?aj?cy, w celu obni?enia kwoty VAT, który skar??cy zap?aciliby z tytu?u sprzeda?y nieruchomości, zawarli oni szereg wst?pnych transakcji z powi?zan? z nimi spó?k?, Shamrock Estates Limited (zwan? dalej »SEL«) (zwanych dalej »transakcjami poprzedzaj?cymi sprzeda?«).

14.

W dniu 8 marca 2002 r. skar??cy zawarli z SEL umow? d?ugoterminowego najmu nieruchomości na okres 20 lat i jednego miesi?ca (zwanego dalej »najmem d?ugoterminowym«). Nieruchomo?ci przekazano skar??cym w drodze najmu zwrotnego na okres dwóch lat (zwanego dalej »najmem krótkoterminowym«).

15.

W dniu 3 kwietnia 2002 r. strony rozwi?za?y za porozumieniem obie umowy najmu, a pe?ne prawo w?asno?ci do nieruchomości przesz?o z powrotem na skar??cych. W maju 2002 r. skar??cy sprzedali nieruchomości na rzecz nabywców b?d?cych osobami trzecimi.

16.

Co do zasady pierwsza dostawa nieruchomości w Irlandii podlega opodatkowaniu VAT. Kolejne dostawy s? zwolnione z podatku. W przypadku dostaw w formie sprzeda?y nieograniczonego prawa w?asno?ci (freehold) VAT jest naliczany od ceny sprzeda?y. Najem na okres przekraczaj?cy 20 lat traktowany jest w Irlandii jako dostawa nieruchomości ( 6 ). W takich przypadkach VAT nalicza si? od ich skapitalizowanej warto?ci.

17.

Gdyby nieruchomości zosta?y sprzedane bezpo?rednio przez skar??cych (a wi?c bez transakcji poprzedzaj?cych sprzeda?), sprzeda? ta by?aby obj?ta VAT w kwocie 125746 EUR. Jednak?e skar??cy zadeklarowali VAT w kwocie 40000 EUR z tytu?u najmu d?ugoterminowego jako pierwszej dostawy nieruchomości, a najem krótkoterminowy, odzyskanie pe?nego prawa

własności w następstwie wypowiedzenia najmu oraz kolejna sprzedaż nieruchomości w maju 2002 r. zostały zwolnione z VAT.

18.

Irlandzki organ podatkowy uznał, że transakcje poprzedzające sprzedaż stanowiły sztuczne twory i należały je pominąć dla celów określenia wymiaru VAT. Należna kwota VAT wynosiła zatem 125746 EUR od sprzedaży nieruchomości (minus zapłacone już 40000 EUR).

19.

Skarżący zakwestionowali decyzję określającą wymiar VAT i wnieśli ostatecznie skargę do Supreme Court (sądu najwyższego), który postanowił zawiesić postępowanie i skierować do Trybunału następujące pytania prejudycjalne:

„1)

Czy zasada nadużycia prawa, która zgodnie z wyrokiem Trybunału Halifax i in. stosuje się do kwestii związanych z VAT, ma bezpośredni skutek wobec jednostki w sytuacji, gdy brak jest środka krajowego, ustanowionego na drodze legislacyjnej lub sądowej, który wdrażałby tę zasadę, w okolicznościach, w których – jak ma to miejsce w niniejszej sprawie – zmiana kwalifikacji transakcji poprzedzających sprzedaż i transakcji sprzedaży nabywcom (zwanym dalej „transakcjami skarżących»), zgodnie z twierdzeniami [Revenue] Commissioners, powodowała obciążenie skarżących VAT, w sytuacji gdy zobowiązanie podatkowe nie powstało z racji prawidłowego stosowania przepisów prawa krajowego obowiązujących w chwili dokonywania przez skarżących tych transakcji?

2)

Jeśli odpowiedź na pytanie pierwsze brzmi, że zasada nadużycia prawa ma bezpośredni skutek wobec jednostki nawet w sytuacji, gdy brak jest środka krajowego ustanowionego na drodze legislacyjnej lub sądowej, który wdrażałby tę zasadę, czy zasada ta była wystarczająco jasna i precyzyjna, aby mogła mieć zastosowanie do transakcji skarżących, które miały miejsce przed wydaniem przez Trybunał wyroku Halifax i in., w szczególności mając na względzie zasadę pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań skarżących?

3)

Jeśli zasada nadużycia prawa ma zastosowanie do transakcji skarżących, co skutkuje koniecznością zmiany kwalifikacji tych transakcji, to:

a)

jaki mechanizm prawny należy zastosować, aby obliczyć i pobrać VAT od transakcji skarżących, skoro przepisy prawa krajowego nie przewidywały, aby transakcje te podlegały opodatkowaniu VAT, nie przewidywały sposobu jego obliczenia i pobrania, oraz

b)

w jaki sposób sądy krajowe mają ustalać zobowiązanie z tego tytułu?

4)

Czy przy ustalaniu, czy podstawowym celem transakcji skarżących było uzyskanie korzyści

podatkowej, sąd krajowy powinien brać pod uwagę transakcje poprzedzające sprzedaż samodzielnie (przy czym, jak ustalono, zostały one dokonane wyłącznie ze względów podatkowych), czy też cel transakcji skarżących należy wziąć pod uwagę jako całość?

5)

Czy art. 4 ust. 9 VAT Act [ustawy o VAT] należy traktować jako przepis prawa krajowego wdrażający szóstą dyrektywę, mimo iż jest on niezgodny z treścią art. 4 ust. 3 szóstej dyrektywy, którego prawidłowe zastosowanie powoduje, że w odniesieniu do dostawy przed pierwszym zasiedleniem nieruchomości skarżących należyoby traktować jako podmioty podlegające opodatkowaniu, mimo iż wcześniej nastąpiła czynność rozporządzająca podlegająca opodatkowaniu?

6)

Jeżeli art. 4 ust. 9 jest niezgodny z szóstą dyrektywą, czy powoływanie się przez skarżących na ten przepis stanowi nadużycie prawa, które jest sprzeczne z zasadami przyjętymi w wyroku Trybunału Halifax i in.?

7)

Ewentualnie, jeżeli art. 4 ust. 9 nie jest niezgodny z szóstą dyrektywą, czy skarżący uzyskali korzyść podatkową, która jest sprzeczna z celem dyrektywy lub art. 4?

8)

Czy nawet gdyby art. 4 ust. 9 nie należyoby traktować jako wdrożenia szóstej dyrektywy, zasada nadużycia prawa sformułowana w wyroku Trybunału Halifax i in. ma jednak zastosowanie do transakcji będących przedmiotem niniejszej sprawy poprzez odwołanie się do kryteriów określonych przez Trybunał w wyroku Halifax i in.?”.

20.

Uwagi na piśmie przedstawili skarżący, przedstawiciel, również, rządu irlandzkiego oraz irlandzkiego organu podatkowego (ten ostatni zwany dalej „stroną przeciwną”), rząd włoski oraz Komisja. Wszystkie zainteresowane strony uczestniczyły w pisemnym etapie postępowania, z wyjątkiem rządu włoskiego, przedstawiły stanowiska ustnie podczas rozprawy, która odbyła się w dniu 27 kwietnia 2017 r.

#### IV. Ocena

21.

Osiem skierowanych przed sąd odsyłający pytań można podzielić na cztery różne grupy tematyczne:

—

kwestia, czy zasada zakazu nadużycia prawa znajduje zastosowanie w niniejszej sprawie (pytania pierwsze i drugie) (zob. sekcja B poniżej);

—

warunki zastosowania tej zasady, mianowicie: w jaki sposób wskazać zasadniczy cel transakcji (pytanie czwarte) i cel szóstej dyrektywy VAT oraz krajowego ustawodawstwa transponującego to?

dyrektyw? (pytanie siódme) (zob. sekcja C poniżej);

—

konsekwencje nadużycia w kontekście zmiany kwalifikacji i ponownej oceny transakcji (pytanie trzecie) (zob. sekcja D poniżej);

—

konsekwencje uznania art. 4 ust. 9 ustawy o VAT za niezgodny z dyrektyw? lub niewykonuj?cy dyrektywy (pytania pi?te, szóste i ósme) (zob. sekcja E poniżej).

22.

Przeanalizuj? po kolei ka?dy z tych aspektów. Zanim jednak przejd? do ich szczegó?owego omówienia, pragn? poczyni? dwie uwagi wst?pne dotycz?ce terminologii.

A. Uwagi terminologiczne

23.

W odes?aniu prejudycjalnym s?d krajowy stosuje termin „nadużycie prawa”. Wyra?enie to jest faktycznie cz?sto stosowane przez Trybuna?, zarówno w dziedzinie VAT, jak i w innych istotnych dziedzinach. Jednak?e w praktyce, w ujęciu ca?o?ciowym, Trybuna? stosuje w swoim orzecznictwie szereg okre?le? odnosz?cych si? do podobnego lub identycznego zjawiska. Do wyra?e? tego typu nale?? odniesienia do „zasady zakazu praktyk stanowi?cych nadużycie” ( 7 ), twierdzenia, ?e „podmioty nie mog? powo?ywa? si? na normy prawa Unii w celach nieuczciwych lub stanowi?cych nadużycie” czy „poszerza? zakresu [uregulowania prawa Unii] tak, aby obj?? nim nadużycia” ( 8 ). Terminologia stosowana alternatywnie, obejmuj?ca na przyk?ad „obchodzenie [przepisów]” ( 9 ), „unikanie” ( 10 ), „ca?kowicie sztuczne konstrukcje”, jest tak?e powszechna ( 11 ).

24.

Okre?lenie „nadużycie prawa” jest w moim przekonaniu bardziej odpowiednie w sytuacjach dotycz?cych stosunków pomiędzy osobami fizycznymi, gdzie obserwuje si?, ?e strona korzysta, przyk?adowo, z istniej?cych praw maj?tkowych lub praw wynikaj?cych z umowy w sposób nieuzasadniony, w z?ej wierze lub w sposób szkodliwy. Bezspeczne jest zatem, ?e wspomniana strona jest posiadaczem tych praw (w sensie uprawnien?); problematyczny mo?e by? sposób, w jaki ta strona z nich korzysta.

25.

Sytuacja ta kontrastuje z rodzajem zarzucanego nadużycia, b?d?cego przedmiotem niniejszej sprawy, które w efekcie sprowadza si? do sporu o zakres zastosowania przepisów prawa Unii oraz tego, czy powo?ano si? na nie w sposób „sztuczny”, który nie realizuje celu przewidzianego przez prawodawc? ( 12 ).

26.

Innymi s?owy, w dziedzinie prawa publicznego bardziej w?a?ciwym poj?ciem pozwalaj?cym uchwyci? rzeczywisty cel jest „obchodzenie [przepisów]”, a nie poj?cie „nadużycia prawa”, zasadniczo nale??ce do prawa prywatnego. Jednak?e z uwagi na to, ?e termin „nadużycie” jest szeroko stosowany w orzecznictwie i dyskursie zwi?zanym z prawem Unii, pozostan? przy tym

terminie. W niniejszej opinii wolę jednak i błąd stosować wyrażenie „nadużycie prawa” [„abuse of law”], które przynajmniej nieco bardziej nawiązuje do publicznoprawnego kontekstu tego pojęcia.

27.

Następnie, brak ustandaryzowanej terminologii ukazuje głęboką różnorodność podejścia do zakazu nadużycia [prawa] i stosowania go w orzecznictwie Trybunału. Prowadzi to do bardziej zasadniczego pytania: czy istnieje jedna ogólna zasada zakazująca nadużycia prawa, czy też są to raczej zasady odnoszące się do konkretnych dziedzin?

28.

Przykładowo w dziedzinie VAT kluczową przesłanką jest „sztuczny” charakter transakcji. Podstawowe stanowisko Komisji w tej sprawie – chociaż przedstawione w sposób nieco zawoalowany – w gruncie rzeczy sprowadza się bowiem do tego, że sztuczny charakter transakcji jest równoznaczny z nadużyciem, jeżeli obniża wartość zobowiązań z tytułu VAT. Z kolei w dziedzinie swobodnego przepływu na przykład sztuczności przypisuje się mniejsze (a czasem praktycznie zerowe) znaczenie ( 13 ).

29.

Uważam, że należy uwzględnić tę różnorodność, zamiast twierdzić, że istnieje monolityczna zasada prawa Unii zakazująca nadużycia prawa ( 14 ). Czy oznacza to zatem, że nadal mamy do czynienia z pojedynczą zasadą zakazu nadużycia prawa, która stosuje się odmiennie w różnych dziedzinach? Czy też oznacza to raczej, że istnieje wiele zasad charakterystycznych dla danych dziedzin?

30.

Chociaż jest to bardzo intrygująca kwestia, nie uważam, aby w tym miejscu konieczne było jej szczegółowe omawianie. Z praktycznego punktu widzenia udzielenie odpowiedzi na to pytanie zasadniczo wymaga ustalenia definicji i odpowiedniego poziomu abstrakcji, na którym będziemy się w tym celu poruszać. Przyjmując wysoki poziom abstrakcji, można by rzeczywiście uznać, że istnieje jedna, wspólna prekoncepcja zasady nadużycia, której rozmyty cień majaczy gdzieś na brzoźnie alegorycznej jaskini platońskiej. Jednakże próba uzyskania ostrzejszego obrazu sytuacji i analiza poszczególnych przesłanek nadużycia w konkretnych dziedzinach prawa pozwalają stwierdzić, że istnieje znaczna różnorodność.

31.

Z przyczyn wskazanych powyżej w niniejszej opinii, której przedmiotem zasadniczo nie jest opracowanie nowych istotnych zasad, lecz są nim prozaiczne kwestie natury praktycznej, błąd odnosi się do „zasady zakazu nadużycia prawa w dziedzinie VAT”, omawiając przesłanki i ich zastosowanie w konkretnej dziedzinie, jak jest obszar VAT.

B. W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego: zastosowanie zasady zakazu nadużycia prawa w dziedzinie VAT

32.

Skierowane przez sąd odsyłający pytania pierwsze i drugie dotyczą zasadniczo stopnia precyzji zasady prawa Unii zakazującej nadużycia prawa w dziedzinie VAT oraz jej stosowania w czasie. Czy w czasie wystąpienia okoliczności faktycznych sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym zasada ta oraz przesłanki jej zastosowania byłyby określone w stopniu wystarczającym

precyzyjnym, aby możliwe było ich praktyczne zastosowanie w niniejszej sprawie?

33.

Pytanie to jest całkiem uzasadnione, w szczególności biorąc pod uwagę fakt, iż wyrok Halifax i in., w którym po raz pierwszy określono przesłanki i zastosowano zasadę zakazu nadużycia prawa w dziedzinie VAT, wydano w dacie późniejszej niż data wystąpienia okoliczności faktycznych sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym. Jednakże pytania sądu odsyłającego są sformułowane w taki sposób, że odnoszą się one do kwestii bezpośrednio skuteczności, braku środków wykonawczych oraz możliwości wywołania bezpośrednio skuteczności ogólnej zasady prawa względem jednostki. Jak wyjaśnił w niniejszej sekcji, kwestia bezpośrednio skuteczności jest, technicznie rzecz biorąc, nieistotna w odniesieniu do orzecznictwa Trybunału, w tym orzecznictwa potwierdzającego istnienie ogólnej zasady prawa.

34.

Struktura niniejszej sekcji jest następująca: w pierwszej kolejności zajmę się ogólnie kwestią charakteru i braku wykonania (w ustawodawstwie) orzecznictwa Trybunału oraz ustanowionych tym samym zasad ogólnych prawa Unii (1); po drugie, omówię kwestię potencjalnych ograniczeń w czasie orzeczeń Trybunału (2); wreszcie połączę oba te wątki i zastosuję je w niniejszej sprawie (3).

1. Wykonanie i skutki w czasie orzecznictwa i zasad ogólnych

35.

Po pierwsze, co się tyczy stosowania w czasie orzecznictwa Trybunału, zasadą ogólną jest zasada incydentalnej retrospektywności: Trybunał dokonuje interpretacji przepisów prawa Unii ex tunc, który następnie stosuje się niezwłocznie do wszystkich zawisłych (wyjątkowo nawet zakończonych ( 15 )) spraw, w których przepisów znajduje zastosowanie. Orzecznictwo wyjaśnienia i precyzuje znaczenie oraz zakres przepisów prawa Unii, tak jak powinny lub powinny być one być rozumiane i stosowane od chwili jego wejścia w życie. Z powyższego wynika, że zinterpretowane w ten sposób przepisy mogą być stosowane również do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem odpowiedniego wyroku (odpowiednich wyroków) przez Trybunał ( 16 ).

36.

Co się tyczy potencjalnego wykonania orzecznictwa Trybunału, przykłady wykładni przepisów prawa dokonane w orzecznictwie Trybunału „przeszczepiają się” do tych przepisów. Zgodnie z rozdziałem ( 17 ) lub „horyzontalnym i wertykalnym podziałem” uprawnień ( 18 ) misją Trybunału jest dokonanie ustaleń natury prawnej, a nie tworzenie prawa ( 19 ).

37.

Z tych względów „wykonanie” orzecznictwa Unii nie jest konieczne, aby wywoływało ono skutki. Czasem orzecznictwo może być (częściowo) skodyfikowane. Innym razem orzecznictwo to bierze się pod uwagę w przypadku uchwalania nowych wersji istotnych przepisów lub w przypadku wprowadzania zmian. Wszystkie te sytuacje są możliwe; z pewnością nie jest to jednak warunek wstępny zastosowania tego orzecznictwa. Orzecznictwo nie musi być wykonane pod względem legislacyjnym, aby wywoływało skutki.

38.

Po drugie, co się tyczy zasad ogólnych, można z pewnością wskazać, że z uwagi na to, iż są to

zasady mające charakter ogólny, mają one zastosowanie bez jakichkolwiek ograniczeń w czasie, od chwili „odkrycia” ich istnienia. Jako takie, są one niezależne od wszelkich przepisów prowadzących do ich zastosowania lub nawet nadających im skuteczność, jak również od ograniczeń w czasie odnoszących się do samych przepisów.

39.

Z szeregu względów nie uważam jednak, aby taki całkowity brak ograniczeń w czasie w odniesieniu do stosowania zasad ogólnych był szczególnie różnym postulatem. Pomijając wszystkie kwestie teoretyczne i ontologiczne, należy także uwzględnić szereg kwestii praktycznych. Jedną z nich szczególnie się wyróżnia: gdyby istnienie zasady ogólnej prawa Unii było potwierdzone wyjątkowo autorytatywnie przez orzeczenie Trybunału, którego skutki w czasie są ograniczone, czy zasada ogólna, sama w sobie ustanowiona w drodze tego orzeczenia, charakteryzowałaby się nie tylko takimi samymi incydentalnymi retrospektywnościami, ale zasadniczo pełnym zastosowaniem z mocą wsteczną, wykraczającym poza przepisy zwykle mające zastosowanie do orzecznictwa Trybunału?

40.

Mając więc na uwadze wszystkie cele praktyczne, zasada ogólna prawa Unii, której istnienie potwierdzono w drodze orzeczenia Trybunału, w odniesieniu do omówionych tu dwóch kluczowych elementów, będzie wykazywała cechy wspólne z orzecznictwem Trybunału: będzie ona także mieć zastosowanie do spraw w toku i nie będzie wymagała szczególnego wykonania, aby wywoływać skutek.

41.

Z powyższych względów ani „bezporednia skuteczność”, ani konkretna transpozycja nie stanowi warunku wstępnego zastosowania zasad ogólnych prawa Unii ( 20 ). Przy dokonywaniu oceny transakcji przepisy prawa Unii w zakresie VAT oraz transponujące je przepisy krajowe należy zastosować w świetle zasad ogólnych wypracowanych w orzecznictwie i zgodnie z tymi zasadami, w tym z zasadą zakazu nadużycia prawa w dziedzinie VAT. Jest tak ponadto w przypadku transakcji, których dokonano przed wydaniem wyroku Halifax i in., ale których proces oceny był nadal w toku w chwili wydawania tego wyroku.

## 2. Ograniczenia w czasie

42.

W niektórych przypadkach Trybunał wprowadził ograniczenia w czasie w odniesieniu do skutków swoich wyroków. Tego rodzaju ograniczenia są wyjątkowe ( 21 ). Trybunał stosuje je wyjątkowo w sytuacji, gdy jest to podyktowane nadrzędnymi względami zasady pewności prawa ( 22 ), z zastrzeżeniem spełnienia dwóch przesłanek, mianowicie „dobrej wiary zainteresowanych i ryzyka poważnych konsekwencji [z uwagi na wyrok]” ( 23 ). Ponadto, w przypadku gdy istnieje już orzecznictwo w tej materii, wówczas Trybunał nie będzie nakładał takich ograniczeń ( 24 ).

43.

Wszystkie wymienione przesłanki i ich zastosowania mają jeden wspólny mianownik: przewidywalność. Takie z tego względu na przykład Trybunał mógłby tytułem wyjątku nałożyć ograniczenia w czasie tylko w pierwszej sprawie, której efektem byłaby określona wykładnia prawa, ale nie w przypadku kolejnych orzeczeń potwierdzających to samo podejście. Z drugiej strony należy także wziąć pod uwagę fakt, że zasadniczo im bardziej Trybunał rozwija prawo,

wykraczaj?c poza okre?lone brzmienie przepisów poddawanych wyk?adni, tym trudniejsze staje si? niew?tpliwie utrzymanie zasady pe?nego zastosowania ex tunc tych orzecze? s?dowych ( 25 ).

### 3. Zastosowanie w niniejszej sprawie

44.

Twierdzenia ogólne przedstawione w tytu?ach 1 i 2 powy?ej stanowi? podstaw? dla udzielenia odpowiedzi na przedstawione przez s?d odsy?aj?cy pytania pierwsze i drugie.

45.

Od wydania wyroku Halifax i in. zasada zakazu nadu?ycia prawa w dziedzinie VAT (z zastrze?eniem spe?nienia „obiektywnych” i „subiektywnych” przes?anek) znalaz?a zastosowanie we wszystkich sprawach w toku, w odpowiednich przypadkach, bez konieczno?ci przyj?cia przez pa?stwa cz?onkowskie szczególnych przepisów wykonuj?cych t? zasad?.

46.

Mówi?c konkretnie, w celu dokonania oceny transakcji organy podatkowe pa?stwa cz?onkowskiego musz? zinterpretowa? i zastosowa? szóst? dyrektyw? VAT oraz przepisy krajowe transponuj?ce t? dyrektyw? w ?wietle wspomnianej zasady. Powy?sze ma zastosowanie równie? w odniesieniu do ocen dokonywanych w chwili wydania przez Trybuna? wyroku Halifax i in., ale odnosz?cych si? do transakcji, które mia?y miejsce przed wydaniem rzeczono?go wyroku.

47.

Rozumiem obawy s?du odsy?aj?cego, ?e takie podej?cie, nawet je?eli jest w pe?ni zgodne z zasadami ogólnymi dotycz?cymi omówionych powy?ej skutków w czasie orzecznictwa Trybuna?u, mog?oby wywo?ywa? w?tpliwo?ci co do pewno?ci prawa. Jednak?e moim zdaniem jasne jest, i? nie mamy tu do czynienia z wyj?tkowym przypadkiem, który potencjalnie uzasadnia?by ograniczenie skutków wyroku Halifax i in. w czasie. Pragn? w tym wzgl?dzie podkre?li? w szczególno?ci pi?? kwestii.

48.

Po pierwsze, zakaz „praktyk stanowi?cych nadu?ycie” lub „nadu?ycia prawa” jest stosowany przez Trybuna? od lat 70. ubieg?ego wieku w szeregu istotnych dziedzin i w sposób, który nie by? typowy dla tych dziedzin ( 26 ). Takie szerokie zastosowanie tej koncepcji potwierdza jej „ogóln[y] charakter, który jest naturaln? cech? ogólnych zasad prawnych” ( 27 ).

49.

Po drugie, szereg przepisów szóstej dyrektywy VAT, w tym art. 13 cz??? B, zawiera wyra?ne odniesienia do zapobiegania nadu?yciom od 1977 r. ( 28 ). Wobec tego, analizuj?c ju? sam? tre?? przepisów szóstej dyrektywy VAT, w ?adnym wypadku nie dziwi fakt, ?e istnieje zakaz unikania i nadu?y?, wpisany w ramy systematyki tej dyrektywy. Ujmuj?c rzecz bardziej ogólnie, prawodawca tak?e wyra?nie popiera? zakaz nadu?ycia prawa ponad dwie dekady temu w rozporz?dzeniu nr 2988/95 jako wymóg dla ochrony interesów finansowych Unii ( 29 ).

50.

Po trzecie, zakaz przewidziany we wspomnianym wy?ej rozporz?dzeniu okre?la? dwie przes?anki dla stwierdzenia nadu?ycia: przes?ank? obiektywn? (czy realizowany jest cel przewidziany przez

prawodawcy) oraz przesłanki subiektywnej (sztuczny charakter transakcji) ( 30 ). W 2000 r. (a więc przed wystąpieniem okoliczności faktycznych w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu gównym) Trybunał wskazał już w swoim wyroku Emsland-Stärke dokładnie te same przesłanki co leżą u podstaw ogólnego zakazu nadużycia prawa. Potwierdza to w 2006 r. w wyroku Halifax i in., że przesłanki te miały także zastosowanie w dziedzinie VAT, Trybunał nie dokonał ich zmiany ( 31 ).

51.

Jak już wspomniano ( 32 ), istnieją różnice w konkretnym zastosowaniu zasady zakazu nadużycia prawa w poszczególnych dziedzinach. Wyrok Trybunału Halifax i in. był istotnie pierwszym wyraźnym potwierdzeniem przesłanek i zastosowania tej zasady w dziedzinie VAT. Niemniej jednak, biorąc pod uwagę wszystkie omówione już kwestie, z pewnością nie był to zaskakujący ani rewolucyjny wykładnia zasady, odchodzący od istniejącego orzecznictwa. Była ona także spójna z odniesieniami do zapobiegania nadużyciom, które pojawiły się już w szóstej dyrektywie VAT oraz w rozporządzeniu w sprawie ochrony interesów finansowych Unii.

52.

Po czwarte, ograniczenie skutków wyroku w czasie stanowi już wyzwanie w kontekście obiektywnego charakteru prawa ( 33 ). Wszelkie decyzje odnośnie do ograniczenia skutków wyroku w czasie powinny być zatem podejmowane jedynie w samym wyroku. Skoro takiego ograniczenia nie przewidziano w samym wyroku Halifax i in., to trudno jest wskazać powody, dla których, w braku istotnie wyjątkowych okoliczności, należałoby je wprowadzić dekadę później i w odniesieniu do innej sprawy.

53.

Po piąte, jak wspomniano wyżej ( 34 ), jednym z warunków wstępnych ograniczenia skutków wyroku w czasie jest działanie w dobrej wierze przez strony chcące skorzystać z tego ograniczenia. To prawda, że „zła wiara” nie stanowi odrębnej przesłanki dla stwierdzenia nadużycia (przy czym w istocie nic nie wskazuje na to, że skarżący działałi w złej wierze). Niemniej jednak w zakresie, w jakim spełnione są obiektywne i subiektywne przesłanki stwierdzenia nadużycia, nieco niespójny wydaje się wniosek, że podatnik mimo wszystko działał ciekawie w dobrej wierze, aby uzasadnić wyjątkowy krok, jakim jest ograniczenie skutków wyroku Trybunału w czasie.

54.

Wreszcie, jak już potwierdził Trybunał, w sprawach, w których spełnione są przesłanki nadużycia, podatnik nie może następnie próbować powołać się na zasadę pewności prawa lub ochrony uzasadnionych oczekiwań, aby jako uzasadnić takie nadużycie ( 35 ).

55.

Nie widzę zatem powodu, aby ograniczać skutki wyroku Halifax i in. w czasie w odniesieniu do niniejszej sprawy.

4. Wnioski

56.

Mając na uwadze poczynione wyżej rozważania, proponuję, aby na pytania prejudycjalne pierwsze i drugie Trybunał udzielił następującej odpowiedzi:

Przepisy szóstej dyrektywy VAT oraz przepisy krajowe transponujące tę dyrektywę należy interpretować w świetle zasady ogólnej prawa Unii zakazującej nadużycia prawa w dziedzinie VAT. Powyższe znajduje zastosowanie także w następujących przypadkach:

—

w braku jakichkolwiek środków krajowych, prawnych lub sądowych, „nadających skuteczność” tej zasadzie;

—

w sprawach takich jak ta rozpatrywana przez sąd odsyłający, w sytuacji gdy odpowiednich transakcji dokonano przed wydaniem wyroku Trybunału z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121.

C. W przedmiocie pytań czwartego i siódmego: przesłanki stosowania zasady zakazu nadużycia prawa w dziedzinie VAT

57.

Poprzez pytania czwarte i siódme sąd odsyłający zmierza do uzyskania wytycznych w przedmiocie przesłanek stwierdzenia istnienia nadużycia prawa. Chociaż ostatecznie to do sądu odsyłającego należy stwierdzenie, czy spełniono wspomniane przesłanki ( 36 ), Trybunał może pomóc poprzez wyjaśnienie, w jaki sposób przesłanki te należy interpretować i stosować.

1. W przedmiocie dwóch przesłanek stwierdzenia istnienia nadużycia prawa w sprawach dotyczących VAT

58.

Aby stwierdzić istnienie praktyki stanowiącej nadużycie, organ podatkowy państwa członkowskiego powinien udowodnić, że spełnione zostały dwie przesłanki.

59.

Po pierwsze, z ogółu okoliczności musi wynikać, że „dane transakcje, pomimo iż spełniają formalne przesłanki przewidziane w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy i ustawodawstwa krajowego transponującego tę dyrektywę, skutkowały uzyskaniem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem tych przepisów” („przesłanka obiektywna”). Po drugie, „z ogółu obiektywnych okoliczności powinno również wynikać, iż zasadniczym celem tych transakcji jest uzyskanie korzyści podatkowej” („przesłanka subiektywna”) ( 37 ).

60.

Te dwie przesłanki są niezależne, odrębne i muszą być spełnione łącznie. W moim przekonaniu jest to oczywiste, biorąc pod uwagę sposób, w jaki są one zasadniczo przedstawiane w orzecznictwie Trybunału i interpretowane w świetle szczególnych okoliczności faktycznych. Przesłanka „obiektywna” odnosi się do celu prawnego określonego przez prawodawcę oraz ustalenia, czy cel ów został osiągnięty. Przesłanka „subiektywna” odnosi się do praktycznego celu realizowanych transakcji. Poniżej omówię kolejno każdą z tych przesłanek.

2. W przedmiocie przesłanki obiektywnej: czy korzyść podatkowa jest sprzeczna z celem „odpowiednich przepisów”?

61.

Poprzez pytanie siódme sąd odsyłający zmierza do ustalenia, czy skarżący uzyskali korzyść podatkową w sposób sprzeczny z celem przepisów krajowych i dyrektywy. Trybunał jest właściwy do udzielenia odpowiedzi na to pytanie wyłącznie w zakresie, w jakim odnosi się ono do celu dyrektywy.

62.

Tytułem uwagi wstępnej należy zauważyć, że dla organów podatkowych kuszyciel mogłoby być stwierdzenie, iż celem szóstej dyrektywy VAT jest przekazywanie środków pieniężnych od podatników do budżetu państwa. Jakikolwiek obniżenie wpływów z podatków, a zatem wszelkie praktyki „optymalizacji podatkowej”, byłoby więc sprzeczne z tak sformułowanym celem ogólnym przepisów podatkowych.

63.

Takie twierdzenie jest z gruntu błędne. Trybunał wielokrotnie potwierdza, że „przyszłoci przedsiębiorcy wybór pomiędzy transakcjami zwolnionymi i transakcjami opodatkowanymi może opierać się na szeregu czynników, a w szczególności na względach natury podatkowej dotyczących systemu [...] VAT [...]. [P]odatnikowi przysuguje prawo do dokonania wyboru takiej struktury swojej działalności, poprzez którą ograniczy swoje zobowiązanie podatkowe” ( 38 ).

64.

Innymi słowy, nie ma obowiązku prawnego uiszczania maksymalnej możliwej kwoty podatku. Wobec tego „cel”, którego realizacji służy przesłanka obiektywna w ramach kryteriów określonych w wyroku Halifax i in., nie może po prostu stanowić ogólnego celu wszystkich przepisów podatkowych: poboru podatku. Co wobec tego mogłoby stanowić szczególny „cel” w tym kontekście?

(a) Co się tyczy orzecznictwa dotyczącego celu „odpowiednich przepisów”

65.

Zacznę od podstawowej uwagi w przedmiocie sformułowania pytania, które jest fundamentalne w kontekście przedstawionego w dalszej części toku rozumowania, mianowicie: orzecznictwo nie odnosi się do niewykonania celu „dyrektywy” w sensie ogólnym, ale raczej jej „odpowiednich przepisów” ( 39 ). Teżby to dobitnie potwierdzają przykłady praktycznego zastosowania tej przesłanki przez Trybunał ( 40 ). Wobec tego, aby stwierdzić, że przesłanka obiektywna została spełniona, zasadniczo wymagane jest (i) wskazanie „odpowiednich przepisów”, (ii) celu tych przepisów oraz (iii) wykazanie, że wspomniany cel nie został zrealizowany ( 41 ).

66.

Główna analiza orzecznictwa pokazuje, że omówione wyżej kryterium dotyczące celu stosuje się nieco inaczej w zależności od przypadku. Aby zilustrować ten aspekt oraz stworzyć podstawy dla oceny celu odpowiednich przepisów w niniejszej sprawie, poniżej przedstawię trzy przykłady z dziedziny VAT: wyroki Halifax i in., Part Service i WebMindLicences ( 42 ).

67.

W wyroku Halifax i in. obawa, że doszło do nadużycia, ma swoje źródło w strukturze transakcji, dzięki której spółki należące do grupy Halifax były w stanie utrzymać zwolnienie podatkowe w zakresie podatku należnego, jednocześnie odliczając cały podatek naliczony w odniesieniu do wspomnianych transakcji. Trybunał dokonał wykładni art. 17 ust. 2, 3 i 5 szóstej dyrektywy VAT w ten sposób, że prawo do odliczenia podatku naliczonego w świetle zasady neutralności podatkowej wymaga istnienia związku pomiędzy transakcją powodującą naliczenie podatku a transakcją objętą podatkiem należnym ( 43 ). Sprzeczne z celem tych przepisów byłoby pozwienie na to, aby podatnik, który zwykle nie dokonuje żadnych transakcji zgodnie z przepisami dotyczącymi odliczeń, mógł odliczyć cały naliczony VAT ( 44 ).

68.

W wyroku Part Service ( 45 ) zainteresowane spółki dokonały rozdzielenia umów leasingu pojazdów na poszczególne części (w tym umowy ubezpieczenia, finansowania, pośrednictwa i dzierżawy). Trybunał oparł się na zasadzie, zgodnie z którą, w sytuacji gdy występuje szereg formalnie odrębnych transakcji, należy je mimo wszystko oceniać łącznie, jeżeli „w ramach nawet czysto obiektywnej analizy stwierdza się, że [występuje jednolite świadczenie]” ( 46 ). W takich przypadkach odrębne traktowanie świadczeń pod względem VAT byłoby „sprzeczne[ ] z celem art. 11 cz. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, tzn. opodatkowaniem wszystkiego, co stanowi wartość wzajemnego świadczenia, które zostało lub ma zostać otrzymane od klienta” ( 47 ).

69.

W wyroku WebMindLicences ( 48 ) zainteresowane spółki zawarły szereg transakcji, które na pierwszy rzut oka polegały na dostarczaniu odpowiednich licencji z Portugalii zamiast z Węgier (gdy w tym ostatnim państwie transakcje tego rodzaju podlegały opodatkowaniu znacznie wyższymi stawkami VAT). W wydanym w tej sprawie wyroku Trybunał skupił się na celu przepisów szczególnych dyrektywy 2006/112 definiujących miejsce świadczenia usług ( 49 ). Trybunał orzekł, że nadużycie nie miałoby miejsca, gdyby usługi rzeczywiście świadczone były z Portugalii. Jednakże „jest natomiast inaczej, jeżeli usługa jest w rzeczywistości świadczona [na Węgrzech]”.

70.

Wobec tego we wszystkich omówionych wyżej sprawach widać wyraźnie, że cel przepisów szczególnych odpowiedniej dyrektywy byłby rozważany i istotnie musi on zostać wzięty pod uwagę przy ustalaniu, czy „obiektywna przesłanka” została spełniona.

(b) Co się tyczy proponowanego przez Komisję połącznienia dwóch przesłanek

71.

W żadnych uwagach na piśmie nie określono jasno i wyraźnie, które przepisy należy uznać za „odpowiednie przepisy” dla celów wskazania potencjalnego nadużycia w niniejszej sprawie.

72.

Podczas rozprawy Komisja odniosła się do zbioru czy zestawu przepisów dotyczących VAT istotnych w kontekście niniejszej sprawy i powołała się na art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 3 lit. a) oraz art. 13 cz. II B lit. g) szóstej dyrektywy VAT. Podczas rozprawy Komisja stwierdziła także, że celem wspomnianych przepisów jest zapewnienie „właściwego stosowania” lub „normalnego traktowania [transakcji] do celów podatkowych”.

73.

Zgadzam się, że są to odpowiednie przepisy ( 50 ). Nie uważam jednak, aby było to przekonujące określenie celu. Argumentacja Komisji jest zwyczajnie okrutna.

74.

Nie ulega wątpliwości, że po danym scenariuszem jest prawidłowe stosowanie wszystkich przepisów szóstej dyrektywy VAT, tak aby transakcje objęte były normalnym traktowaniem pod względem podatkowym. Pytanie w niniejszej sprawie brzmi jednak: co stanowi prawidłową ocenę? W niniejszej sprawie cały problem polega na tym, że „technicznie” rzecz biorąc, dokonano prawidłowej oceny. Cytując wyrok Halifax i in., spekulacja została „warunk[i] formaln[e] ustanowion[e] przez odpowiednie przepisy szóstej dyrektywy” ( 51 ) w odniesieniu do wszystkich transakcji.

75.

Poproszona na rozprawie o doprecyzowanie swojego stanowiska w tej kwestii, Komisja wyjaśniła, że jej zdaniem celem odpowiednich przepisów jest opodatkowanie rzeczywistej, materialnej transakcji. Z uwagi na fakt, że najem długoterminowy i najem krótkoterminowy nie stanowiły rzeczywistych transakcji, lecz były pozorowane, należy je pominąć.

76.

Dla celów argumentacji przyjmę na chwilę założenie, że Komisja ma rację i celem wspomnianych przepisów jest opodatkowanie „rzeczywistych, materialnych transakcji”. Wobec tego, w praktyce, punkt ciętkości przesuwają się całkowicie na drugą przesłankę dotyczącą „sztuczności” lub przesłankę „subiektywną” w ramach kryteriów stwierdzenia nadużycia, o których mowa w wyrokach Emsland-Stärke i Halifax i in. W związku z powyższym, zakładając, że przesłanka ta jest spełniona, a transakcja jest w rzeczywistości „sztuczna” (a nie „rzeczywista” czy „materialna”), wówczas, a fortiori, zastosowanie przepisów w zakresie VAT do tych transakcji nie może realizować ich celu ( 52 ).

77.

Kwestia ustalenia, które transakcje są „rzeczywiste” lub „materialne”, a które z kolei „sztuczne” lub „pozorowane”, staje się całkowicie rozstrzygaląca. Obie przesłanki łączą się w jedną.

78.

W moim przekonaniu takie podejście jest problematyczne z szeregu względów. Poniżej omówię dodatkowo cztery z nich.

79.

Po pierwsze, skutecznie pomija ono pierwszy aspekt kryteriów określonych w wyroku Halifax i in. Nie uważam, że jest to prawidłowe podejście, ale jeżeli miałyby się one okazać prawidłowe, to okoliczności tego należałyby wyraźnie zaznaczyć. Jak potwierdzono na przykład w wyroku Halifax i in., „jak już przy wielu okazjach przypomina Trybunał, prawo wspólnotowe powinno być również precyzyjne, a jego stosowanie możliwe do przewidzenia dla podmiotów [...]. Ów wymóg pewności prawa jest opatrzony szczególnym rygorem, w szczególności gdy chodzi o uregulowanie, które może powodować konsekwencje finansowe, by umożliwić zainteresowanym dodatkowe zapoznanie się z zakresem obowiązków, które regulacja ta na nich nakłada” ( 53 ).

80.

Nie da się ukryć, że istnieje konflikt pomiędzy zasadą zakazu nadużycia prawa a zasadą legalności i pewności prawa. Ważne jest więc, aby przesłanki jej zastosowania były jak najbardziej jasne ( 54 ). Pragnę również zauważyć, że przedstawiony wyżej tok rozumowania, uzasadniający bezpośrednio zastosowanie wyroku Halifax i in. do spraw w toku, opiera się częściowo na założeniu, że przesłanki stwierdzenia nadużycia byłyby jasne przynajmniej od 2000 r., a więc od daty wydania wyroku Emsland-Stärke ( 55 ). Jeżeli dwie przesłanki sformułowane w tej sprawie pojawiły się teraz w jedną, założenie to moim zdaniem przestanie obowiązywać.

81.

Po drugie, nawet gdyby przyjąć, że obie przesłanki technicznie nadal miałyby zastosowanie ( 56 ), że „sztuczności” jednak jako czynnikiem decydującym w obu przypadkach, uważam, że takie podejście budzi wątpliwości przynajmniej w kontekście podejścia przyjętego we wcześniejszym orzecznictwie, takim jak to oparte na wyrokach Halifax i in., Part Service i WebMindLicences ( 57 ), gdzie w sposób bardziej wyraźny wskazano sporne przepisy i ich cel.

82.

Po trzecie, obie przesłanki po raz pierwszy sformułowano w wyroku Emsland-Stärke. W tamtej sprawie, jak również w ich najbardziej powszechnej formie w sprawach późniejszych, stanowi one w efekcie wersję „kopiuj-wklej” przesłanek odnoszących się do zakazu unikania z rozporządzenia nr 2988/95 w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich (art. 4 ust. 3) ( 58 ). Możliwe, że to jedynie spekulacja, ale być może sensowne jest założenie, iż przepis ten miałby zastosowanie do wyroku Emsland-Stärke, gdyby rozporządzenie miało zastosowanie *ratione temporis* ( 59 ). Artykuł 4 ust. 3 rozporządzenia nr 2988/95 oraz dwie przesłanki nadużycia są bowiem od tamtej pory traktowane przez Trybunał jako wzajemnie zastępowalne ( 60 ). W i tak nadmiernie złożonej już dziedzinie rozwój kryteriów nadużycia w sposób sugerowany przez Komisję – zakładający pojęcie przesłanek obiektywnej i subiektywnej – prowadziłyby do poważnych wątpliwości co do tego, jak ma wyglądać interakcja rozporządzenia i zasady w przyszłości.

83.

Wreszcie, zastosowanie przesłanek zasady zakazu nadużycia prawa w dziedzinie VAT należy nieuchronnie dostosować do pewnego stopnia w poszczególnych dziedzinach, do których ma ona zastosowanie. Jednakże moim zdaniem jeszcze trudniejsze (a może nawet niemożliwe) staje się

pogodzenie pojęcia nadużycia, po jego przedefiniowaniu i w sugerowany sposób (kryterium sztuczności), z pojęciem nadużycia stosowanym w innych sprawach. Wobec tego w sprawach mających za przedmiot swobodny przepływ osób i obywatelstwo kwestia sztuczności w wielu przypadkach nie tylko nie byłaby uznawana za rozstrzygającą, lecz w praktyce traktowano ją niemal jako nieistotną ( 61 ).

(c) Co się tyczy oceny przestrzegania „celu” w niniejszej sprawie

84.

W świetle powyższego proponuję odrzucić podejście sugerowane przez Komisję i utrzymać raczej podejście, które dokładniej odzwierciedla istniejące orzecznictwo Trybunału.

85.

W niniejszej sprawie zarzucane nadużycie polega na sztucznym spełnieniu przesłanek (i) pierwszej dostawy nieruchomości oraz (ii) zwolnienia kolejnych dostaw (które stanowi w rzeczywistości dwie strony tego samego medalu).

86.

Konieczne jest więc rozważenie celu opodatkowania dostaw VAT „przed pierwszym zasiedleniem” oraz ich późniejsze zwolnienie, w myśl art. 4 ust. 3 lit. a) i art. 13 cz. 1 B lit. g) szóstej dyrektywy VAT.

87.

Podstawowe podejście do opodatkowania VAT transakcji przekazania nieruchomości można najogólniej podsumować w ten sposób: opodatkować pierwszą sprzedaż, zwolnić pozostałą. Cel takiego podejścia wyjaśniono w pierwotnym wniosku Komisji oraz w orzecznictwie Trybunału.

88.

W uzasadnieniu do pierwotnego wniosku Komisji wskazano, „że budowa i wprowadzanie na rynek nowych budynków musi podlegać opodatkowaniu, niezależnie od statusu sprzedającego. Aby rozwiąć trudności z rozróżnieniem nowych i starych budynków, zastosowano pojęcie pierwszego zasiedlenia w celu określenia momentu, w którym budynek opuszcza proces produkcji i staje się przedmiotem konsumpcji, a więc chwili, gdy budynek zaczyna być użytkowany przez właściciela lub najemcę”. W dalszej części uzasadnienia zawiera odniesienia do nieruchomości „konsumowanych” w drodze ich pierwszego zasiedlenia oraz możliwości „ponownego wejścia nieruchomości do obiegu handlowego” lub jej „ponownego skomercjalizowania” ( 62 ).

89.

Brzmienie to wskazuje, że pojęcie „pierwszego zasiedlenia” jest kojarzone z „opuszczeniem procesu produkcji” przez nieruchomość, „stawianiem się przedmiotem konsumpcji” czy „wchodzeniem do obiegu handlowego”.

90.

W wyroku *Goed Wonen I Trybuna* wypowiedzia? si? w przedmiocie zwolnienia w podobny sposób, wskazuj?c, ?e „podobnie jak sprzeda? nowych budynków po pierwszej dostawie do konsumenta ko?cowego, która oznacza koniec procesu produkcji, dzier?awa nieruchomo?ci musi by? wi?c co do zasady obj?ta zwolnieniem od podatku” (wyró?nienie moje) ( 63 ).

91.

Wobec tego cel ??cznego zastosowania art. 4 ust. 3 lit. a) i art. 13 cz??? B lit. g) szóstej dyrektywy VAT mo?na sformu?owa? inaczej jako naliczenie VAT w chwili, gdy nieruchomo?? wchodzi do obiegu handlowego po raz pierwszy.

92.

Moim zdaniem przekazanie w rodzaju tego, o którym mowa w post?powaniu g?ównym, nie wype?nia tego celu.

93.

Do wniosku tego prowadzi po??czenie szeregu czynników, a w szczególno?ci nast?puj?ce aspekty (w oparciu o moje rozumienie odes?ania): (i) fakt, ?e umow? najmu d?ugoterminowego zawarto z podmiotem znajduj?cym si? pod kontrol? skar??cych; (ii) fakt, ?e umow? najmu d?ugoterminowego wypowiedziano w bardzo krótkim czasie po jej podpisaniu, bior?c pod uwag? jej ca?kowity okres obowi?zywania; oraz (iii) fakt, ?e w tym krótkim okresie zawarto umow? najmu zwrotnego w formie najmu krótkoterminowego z takim skutkiem, ?e skar??cy w rzeczywisto?ci nigdy nie oddali kontroli nad nieruchomo?ciami, wobec czego, bior?c pod uwag? wszystkie te okoliczno?ci, wydaje si?, ?e nie opu?ci?y one procesu produkcji.

94.

W ?wietle powy?szych rozwa?a? i z zastrze?eniem ostatecznej oceny dokonanej przez s?d krajowy, w sprawach takich jak ta rozpatrywana w post?powaniu g?ównym, traktowanie umowy najmu d?ugoterminowego pomi?dzy stronami powi?zanymi, która zostaje wypowiedziana bardzo szybko po tym, jak zosta?a zawarta, bez ?adnego u?ytkowania nieruchomo?ci, jako „dostawy przed pierwszym zasiedleniem”, by?oby sprzeczne z celem art. 4 ust. 3 lit. a) i art. 13 cz??? B lit. g) szóstej dyrektywy VAT.

3. W przedmiocie przes?anki subiektywnej: czy zasadniczym celem by?o uzyskanie korzy?ci podatkowej?

95.

W odniesieniu do „przes?anki subiektywnej” poprzez pytanie czwarte s?d odsy?aj?cy zmierza zasadniczo do ustalenia, czy przy próbie okre?lenia zasadniczego celu transakcje poprzedzaj?ce sprzeda? nale?y rozpatrywa? w oderwaniu, czy jako cz??? transakcji w uj?ciu „ca?o?ciowym”.

96.

Warto zacz?? od przybli?enia poj?cia „zasadniczego celu”.

97.

Kryterium subiektywne przedstawiano w orzecznictwie w ró?ny sposób. Oprócz „zasadniczego celu” [„essential aim”] ( 64 ) niektóre wyroki zawieraj? okre?lenia takie jak „wy??cznie w celu”

[„sole aim” ( 65 ) lub „sole purpose” ( 66 )], odnoszące się do „[nadużycia] korzyści podatkowej” ( 67 ), inne z kolei mogą być te wyrażenia („zasadniczym celem [...] było jedynie osiągnięcie [...] korzyści podatkowej”) ( 68 ). Jeszcze inne wyroki zawierają odniesienia do transakcji handlowych, które nie są „zwykłe” ( 69 ).

98.

Wszystkie te różne sposoby wyrażenia kryterium subiektywnego charakteryzują się cechą wspólną. Jest nią pytanie: czy istnieje jakakolwiek przyczyna ekonomiczna takich działań inna niż obniżenie podatku? Poprzeczkę ustawiono na różnych wysokościach.

99.

W wyroku Part Service Trybunał orzekł, że można stwierdzić istnienie nadużycia, gdy uzyskanie korzyści podatkowej stanowi „zasadniczy” [„principal”] cel ( 70 ). Implikuje to potencjalnie bardzo szerokie pojęcie nadużycia. W uderzającym kontrastującym sposób w wyrokach Halifax i in. i Weald Leasing Trybunał orzekł, że nie byłoby mowy o nadużyciu w sytuacji, gdy „dane transakcje mogły mieć inne uzasadnienie niż tylko osiągnięcie korzyści podatkowych” (wyróżnienie moje) ( 71 ). W wyroku Cervati i Malvi dla stwierdzenia nadużycia wymagany był „brak jakiegokolwiek gospodarczego i handlowego uzasadnienia” takich transakcji ( 72 ).

100.

Przeważają wyroki w rodzaju tych ostatnich z wymienionych, w których w rzeczywistości przyjęto bardziej restrykcyjne podejście do pojęcia nadużycia. Zawierają one także bardziej powszechne określenia, takie jak „zasadniczy cel”, „wyłącznie w celu” czy „całkowicie sztuczne” konstrukcje.

101.

Moim zdaniem kryterium subiektywne należy stosować w sposób restrykcyjny, zgodnie z podejściem przyjętym w sprawach Halifax i in. i RBS Deutschland Holdings. Jeżeli sporne transakcje mogły mieć jakieś gospodarcze uzasadnienie poza korzyściami podatkowymi, wówczas kryterium to nie jest spełnione. Takie podejście nie tylko odzwierciedla linię przyjętą w przeważającej części orzecznictwa, lecz także jest ono zgodne z zasadą legalności ( 73 ), która „jest opatrzon[a] szczególnym rygorem, w szczególności gdy chodzi o uregulowanie, które może powodować konsekwencje finansowe, by umożliwić zainteresowanym dokonać zapoznanie się z zakresem obowiązków, które regulacja ta na nich nakłada” ( 74 ).

102.

W oparciu o takie podejście do „zasadniczego celu” przejdę teraz do omówienia szczególnej kwestii podniesionej przez sąd odsyłający w pytaniu czwartym, mianowicie: o zasadniczy cel których konkretnie transakcji chodzi?

103.

Sąd odsyłający proponuje dwa warianty: chodzi albo o (i) transakcje poprzedzające sprzedaż, albo o (ii) transakcje poprzedzające sprzedaż wyłącznie z ostateczną sprzedażą.

104.

W moim przekonaniu ta ostatnia propozycja stanowi w każdym razie niewłaściwe ramy odniesienia. Wydaje mi się jasne, że z wyjątkiem spraw mających za przedmiot oszustwa podatkowe (które nie są zarzucane w niniejszej sprawie), gdyby przyjęło odpowiednio szerokie

ramy, aby ujść w nich cały proces budowy, jak również późniejszy okres użytkowania nieruchomości, zawsze można by znaleźć jakieś gospodarcze uzasadnienie wykraczające poza „samą” korzyść podatkową. Takie podejście skutecznie uniemożliwiałoby spełnienie przesłanki subiektywnej.

105.

Wobec tego, w kontekście niniejszej sprawy, przynajmniej jedna spośród transakcji poprzedzających sprzedaż może w tym wypadku stanowić odpowiednią transakcję w niniejszej sprawie. Oprócz tej uwagi natury ogólnej uważam, że to do sądu odsyłającego należy ostatecznie wskazanie transakcji lub grupy transakcji, w odniesieniu do których należy ustalić „zasadniczy cel”, oraz tego, co stanowi ten zasadniczy cel.

106.

Zadanie to wymaga jednak od sądu odsyłającego uwzględnienia wszystkich okoliczności sprawy. Mogą one obejmować transakcje wcześniejsze lub późniejsze ( 75 ). Innymi słowy, aby w pełni zrozumieć „zasadniczy cel” samych transakcji poprzedzających sprzedaż, sąd odsyłający musi rozpatrzyć okoliczności faktyczne z szerszej perspektywy.

107.

Gdyby bowiem w niniejszej sprawie całkowicie wyabstrahować transakcje poprzedzające sprzedaż z ich szerszego kontekstu, nie byłoby żadnej korzyści podatkowej, a raczej występowałyby obciążenia podatkowe (ponieważ korzyść jest względna i powstaje jedynie wskutek późniejszej sprzedaży na rzecz osób trzecich).

#### 4. Wnioski

108.

W świetle powyższych rozważań proponuję, aby na pytania czwarte i siódme Trybunał odpowiedział w następujący sposób:

W przedmiocie pytania czwartego

W sprawie takiej jak ta rozpatrywana w postępowaniu głównym ustalenie „zasadniczego celu” nie powinno odnosić się do transakcji poprzedzających sprzedaż i ostatecznej sprzedaży rozpatrywanych łącznie. Do sądu odsyłającego należy określić konkretne transakcje poprzedzających sprzedaż, w odniesieniu do których ocena „zasadniczego celu” jest najbardziej odpowiednia dla celów wskazania potencjalnego nadużycia prawa w dziedzinie VAT.

W przedmiocie pytania siódmego

W okolicznościach takich jak te analizowane w postępowaniu głównym, gdzie:

—

umowa najmu długoterminowego zostaje zawarta pomiędzy jednym podatnikiem a drugim, powołanym z nim podatnikiem;

—

umow? t? wypowiedziano w bardzo krótkim czasie po jej podpisaniu, bior?c pod uwag? jej ca?kowity okres obowi?zywania; oraz

–

w tym krótkim okresie zawarto umow? najmu zwrotnego z takim skutkiem, ?e podatnik oddaj?cy nieruchomo?ci w najem d?ugoterminowy w rzeczywisto?ci nigdy nie odda? kontroli nad nieruchomo?ciami,

traktowanie umowy najmu d?ugoterminowego jako „dostawy przed pierwszym zasiedleniem” w rozumieniu art. 4 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy VAT by?oby sprzeczne z celem art. 4 ust. 3 lit. a) i art. 13 cz??? B lit. g) tej dyrektywy.

D. W przedmiocie pytania trzeciego: zmiana kwalifikacji i ponowna ocena transakcji

109.

Poprzez pytanie trzecie s?d odsy?aj?cy zasadniczo zmierza do ustalenia, w jaki sposób nale?y zmieni? kwalifikacj? odpowiednich transakcji, je?eli w niniejszej sprawie ma zastosowanie zasada zakazu nadu?ycia prawa.

110.

Je?eli stwierdzono naruszenie zasady zakazu nadu?ycia prawa, transakcje wchodz?ce w zakres tej praktyki powinny zosta? przeddefiniowane w taki sposób, aby odtworzy? sytuacj?, która istnia?aby, gdyby nie dokonano transakcji stanowi?cych wspomniane nadu?ycie ( 76 ). Przeddefiniowanie nie powinno jednak wykracza? poza to, co jest konieczne do zapewnienia prawid?owego poboru VAT i unikni?cia oszustw podatkowych ( 77 ).

111.

W pierwszej kolejno?ci s?d odsy?aj?cy powinien zatem ustali?, w oparciu o wskazówki udzielone w odpowiedzi na pytania pierwsze, drugie, czwarte i siódme, czy pewne elementy transakcji b?d?cych przedmiotem sporu w post?powaniu g?ównym stanowi?y nadu?ycie.

112.

Je?li sytuacja taka faktycznie mia?aby miejsce, w drugiej kolejno?ci s?d odsy?aj?cy powinien zmieni? kwalifikacj? owych transakcji w taki sposób, aby odtworzy? sytuacj?, która istnia?aby, gdyby nie wyst?pi?y okoliczno?ci stanowi?ce nadu?ycie.

113.

Wobec powy?szego, je?li s?d krajowy doszed?by do wniosku, ?e transakcje poprzedzaj?ce sprzeda? stanowi?y naruszenie zasady zakazu nadu?ycia prawa, wówczas transakcje te nale?a?oby pomin?? przy dokonywaniu oceny zobowi?zania skar??cych w zakresie VAT.

114.

W oparciu o okoliczno?ci faktyczne sprawy przedstawione we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym z?o?onym przez s?d odsy?aj?cy, i z zastrze?eniem ostatecznej oceny tego s?du, pó?niejsz? sprzeda? nieruchomo?ci nale?a?oby wi?c uzna? za stanowi?c? pierwsz? dostaw? nieruchomo?ci. Sprzeda? ta powinna podlega? ocenie w zakresie wymiaru VAT zgodnie z obowi?zuj?cymi przepisami krajowymi, rozpatrywanymi w ?wietle prawa Unii, w szczególno?ci

art. 4 ust. 3 lit. a) i art. 13 cz. II B lit. g) szóstej dyrektywy VAT.

115.

Jeżeli chodzi o wymiar instytucjonalny skierowanego przez sąd odsyłający pytania trzeciego, można jedynie powtórzyć, że to do sądu krajowego należy wskazanie instytucji właściwej do dokonania zmiany kwalifikacji i ponownej oceny odpowiednich transakcji, zgodnie z zasadą krajowej autonomii proceduralnej, z zastrzeżeniem zasad równowagi i skuteczności.

116.

W świetle powyższego proponuję, aby na pytanie trzecie Trybunał odpowiedział w następujący sposób:

—

Jeżeli stwierdzono naruszenie zasady zakazu nadużycia prawa, transakcje wchodzące w zakres tej praktyki powinny zostać przeddefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących wspomniane nadużycie.

—

W okolicznościach takich jak te analizowane w postępowaniu głównym, w zakresie, w jakim transakcje poprzedzające sprzedaż pomija się przy stosowaniu zasady zakazu nadużycia prawa, a późniejsze transakcje sprzedaży nieruchomości uważa się zatem za stanowiące pierwszą dostawę nieruchomości, wspomniane transakcje sprzedaży podlegają ocenie w zakresie wymiaru VAT zgodnie z obowiązującymi przepisami krajowymi, rozpatrywanymi w świetle prawa Unii, w szczególności art. 4 ust. 3 lit. a) i art. 13 cz. II B lit. g) szóstej dyrektywy VAT.

E. W przedmiocie pytań piątego, szóstego i ósmego: zgodnie z art. 4 ust. 9 ustawy o VAT z szóstej dyrektywy VAT

117.

Skierowane przez sąd odsyłający pytania piąte, szóste i ósme opierają się na założeniu, że art. 4 ust. 9 ustawy o VAT jest niezgodny z szóstej dyrektywy VAT i (w związku z tym) nie wykonuje tej dyrektywy.

118.

Jednakże ani z odesłania prejudycjalnego, ani z uwag na piśmie i stanowisk przedstawionych Trybunałowi ustnie nie wynika jasno, jakie mogłoby być źródło tego braku zgodności lub jaki mógłby być charakter niewykonania.

119.

W przypadku całkowitego braku transpozycji dyrektywy sytuacja prawna jest w pewnym sensie stosunkowo jasna. Brak jest przepisów wykonawczych, a zatem prawo krajowe jest niezgodne z tą dyrektywą. Z kolei w niniejszej sprawie rzędy Irlandii przyjęły przepisy wykonawcze do szóstej dyrektywy. Ponadto nie podniesiono, że w praktycznie każdych bez wyjątku okolicznościach zastosowanie art. 4 ust. 9 ustawy o VAT skutkowałoby brakiem „osiągnięcia rezultatu” określonego w tej dyrektywie (stosując terminologię z art. 288 TFUE). Nie jest więc możliwe, aby wysunąć ogólne i niebudzące zastrzeżeń twierdzenie, że (czyli) niezgodność można uznać za taką samą z brakiem przepisów wykonawczych.

120.

Bardziej szczegółowa analiza tej kwestii wymagałaby moim zdaniem lepszego zrozumienia charakteru zarzucanej niezgodności z dyrektywą art. 4 ust. 9 ustawy o VAT.

121.

Podczas rozprawy skarżący stwierdzili, że w ich przekonaniu największa niezgodność wynika z art. 4 ust. 6 ustawy o VAT. Przepis ten przewiduje zwolnienie wszystkich pierwszych dostaw nieruchomości, w sytuacji gdy dany podatek naliczony nie podlega zwrotowi. Skarżący uważają, że zwolnienie tego rodzaju jest niezgodne z art. 4 ust. 3 lit. a) i art. 13 cz. II B lit. g) szóstej dyrektywy VAT w zakresie, w jakim te przepisy prawa Unii wymagają opodatkowania wszystkich pierwszych dostaw nieruchomości. Ponadto z uwagi na to, że art. 4 ust. 9 ustawy o VAT odnosi się do art. 4 ust. 6 tej ustawy, niezgodność tego ostatniego przepisu z szóstą dyrektywą VAT czyni także niezgodnym z tym aktem pierwszy z wymienionych przepisów.

122.

Strona przeciwna i rzędy irlandzki kwestionują także wykładni ustawodawstwa. W uwagach na piśmie przedstawiają one własną interpretację przepisu i powody jego przyjęcia.

123.

Wobec tego w odniesieniu do pytania tego, szóstego i ósmego Trybunał znajduje się w sytuacji, gdzie na podstawie odesłania skierowanego przez sąd krajowy trudno jest wnioskować, czym dokądnie miałyby się charakteryzować niezgodność art. 4 ust. 9 ustawy o VAT z szóstą dyrektywą VAT; rzędy irlandzki zdecydowanie kwestionuje jakkolwiek tego rodzaju hipotetyczną niezgodność. Nawet skarżący mają problem z wyjaśnieniem, jaki dokądnie problem miałby wynikać z art. 4 ust. 9, oprócz tego, że odnosi się on do art. 4 ust. 6 ustawy o VAT. Ponadto nawet gdyby przyjęły za zasadne wyjaśnienie skarżących dotyczące niezgodności z dyrektywą, trudno mi dostrzec jej związek z niniejszą sprawą, ponieważ, jak potwierdzono na rozprawie, podatek naliczony podlega zwrotowi w niniejszej sprawie.

124.

Do Trybunału nie należy dokonywanie wykładni przepisów prawa krajowego. Tym bardziej zadaniem Trybunału nie jest występowanie w charakterze arbitra rozstrzygającego w przedmiocie wykładni tego prawa dokonanej przez poszczególne strony, w sytuacjach gdy istnienie i charakter zarzucanej niezgodności czy brak wykonania nie są oczywiste i są wyraźnie kwestionowane.

125.

W rezultacie w świetle powyższych rozważań uważam, że Trybunał nie dysponuje niezbędnymi informacjami co do stanu faktycznego, aby udzielić użytecznej odpowiedzi, która nie będzie

opiera? si? na hipotezie i spekulacjach co do charakteru zarzucanej niezgodno?ci art. 4 ust. 9 ustawy o VAT z szóst? dyrektyw? VAT.

126.

Proponuj? zatem, aby pytania pi?te, szóste i ósme oddali? jako niedopuszczalne.

V. Wnioski

127.

W ?wietle powy?szych rozwa?a? proponuj?, aby na pytania skierowane przez Supreme Court (s?d najwy?szy, Irlandia) Trybuna? udzieli? nast?puj?cych odpowiedzi:

W przedmiocie pyta? pierwszego i drugiego

Przepisy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku oraz przepisy krajowe transponuj?ce t? dyrektyw? nale?y interpretowa? w ?wietle zasady ogólnej prawa Unii zakazuj?cej nadu?ycia prawa w dziedzinie VAT. Powy?sze znajduje zastosowanie tak?e w nast?puj?cych przypadkach:

–

w braku jakichkolwiek ?rodków krajowych, prawnych lub s?dowych, „nadaj?cych skuteczno??” tej zasadzie;

–

w sprawach takich jak ta rozpatrywana przez s?d odsy?aj?cy, w sytuacji gdy odpowiednich transakcji dokonano przed wydaniem wyroku Trybuna?u z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C?255/02, EU:C:2006:121.

W przedmiocie pytania trzeciego

Je?eli stwierdzono naruszenie zasady zakazu nadu?ycia prawa, transakcje wchodz?ce w zakres tej praktyki powinny zosta? zdefiniowane w taki sposób, aby odtworzy? sytuacj?, która istnia?aby, gdyby nie dokonano transakcji stanowi?cych wspomniane nadu?ycie.

W okoliczno?ciach takich jak te analizowane w post?powaniu g?ównym, w zakresie, w jakim transakcje poprzedzaj?ce sprzeda? pomija si? przy stosowaniu zasady zakazu nadu?ycia prawa, a pó?niejsze transakcje sprzeda?y nieruchomo?ci uwa?a si? zatem za stanowi?ce pierwsz? dostaw? nieruchomo?ci, wspomniane transakcje sprzeda?y podlegaj? ocenie w zakresie wymiaru VAT zgodnie z obowi?zuj?cymi przepisami krajowymi, rozpatrywanymi w ?wietle prawa Unii, w szczególno?ci art. 4 ust. 3 lit. a) i art. 13 cz??? B lit. g) szóstej dyrektywy VAT.

W przedmiocie pytania czwartego

W sprawie takiej jak ta rozpatrywana w postępowaniu głównym ustalenie „zasadniczego celu” nie powinno odnosić się do transakcji poprzedzających sprzedaż i ostatecznej sprzedaży rozpatrywanych łącznie. Do sądu odsyłającego należy określenie konkretnych transakcji poprzedzających sprzedaż, w odniesieniu do których ocena „zasadniczego celu” jest najbardziej odpowiednia dla celów wskazania potencjalnego nadużycia prawa w dziedzinie VAT.

W przedmiocie pytania siódmego

W okolicznościach takich jak te analizowane w postępowaniu głównym, gdzie:

—

umowa najmu długoterminowego zostaje zawarta pomiędzy jednym podatnikiem a drugim, powołanym z nim, podatnikiem;

—

umowę tę wypowiedziano w bardzo krótkim czasie po jej podpisaniu, biorąc pod uwagę jej całokształt okres obowiązywania; oraz

—

w tym krótkim okresie zawarto umowę najmu zwrotnego z takim skutkiem, że podatnik oddający nieruchomości w najem długoterminowy w rzeczywistości nigdy nie oddał kontroli nad nieruchomościami,

traktowanie umowy najmu długoterminowego jako „dostawy przed pierwszym zasiedleniem” w rozumieniu art. 4 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy VAT byłoby sprzeczne z celem art. 4 ust. 3 lit. a) i art. 13 cz. II B lit. g) tej dyrektywy.

W przedmiocie pytań piątego, szóstego i ósmego

Pytania piąte, szóste i ósme oddala się jako niedopuszczalne.

( 1 ) Język oryginału: angielski.

( 2 ) Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121.

( 3 ) Cynik (lub realista, w zależności od punktu widzenia) mógłby dodać, że ten ostatni aspekt stanowi warunek wstępny ciągłego istnienia tego pierwszego.

( 4 ) Szósta dyrektywa z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1).

( 5 ) Obecnie zastąpiona dyrektywą Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1; sprostowanie Dz.U. 2007, L 335, s. 60).

( 6 ) A dokładniej najem na okres przekraczający 10 lat traktuje się jako dostawę nieruchomości podlegającą opodatkowaniu VAT. Jednakże jeżeli okres najmu jest krótszy niż 20 lat, VAT pobierany jest także od szóstkowego prawa własności.

( 7 ) Wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., *WebMindLicenses*, C?419/14, EU:C:2015:832, pkt 35.

( 8 ) Zobacz między innymi wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., *University of Huddersfield*, C?223/03, EU:C:2006:124, pkt 52; z dnia 21 lutego 2006 r., *Halifax i in.*, C?255/02, EU:C:2006:121, pkt 68, 69 i przytoczone tam orzecznictwo; z dnia 22 grudnia 2010 r., *Weald Leasing*, C?103/09, EU:C:2010:804, pkt 25; z dnia 13 marca 2014 r., *SICES i in.*, C?155/13, EU:C:2014:145, pkt 29, 30; z dnia 14 kwietnia 2016 r., *Cervati i Malvi*, C?131/14, EU:C:2016:255, pkt 32. Zobacz także wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r., *RBS Deutschland Holdings*, C?277/09, EU:C:2010:810, pkt 47.

( 9 ) Wyrok z dnia 10 stycznia 1985 r., *Association des Centres distributeurs Leclerc i Thouars Distribution*, 229/83, EU:C:1985:1, pkt 27.

( 10 ) Wyroki: z dnia 3 grudnia 1974 r., *van Binsbergen*, 33/74, EU:C:1974:131, pkt 13; z dnia 5 października 1994 r., *TV10*, C?23/93, EU:C:1994:362, pkt 21.

( 11 ) Aby zapoznać się z tą mozaiką terminologiczną, zob. na przykład L. Cerioni, *The Abuse of Rights in EU Company Law and EU Tax Law: A Re-reading of the ECJ Case Law and the Quest for a Unitary Notion*, *European Business Law Review*, Vol. 21, 2010, s. 783–813.

( 12 ) Aby zapoznać się z szerszą taksonomią nadużyć i omówieniem różnic pomiędzy pojęciami „abuse of law” a „abuse of rights”, zob. A. Saydé, *Abuse of EU Law and Regulation of the Internal Market*, Hart Publishing, Oxford 2014, s. 16–31.

( 13 ) Zobacz na przykład wyroki: z dnia 23 września 2003 r., *Akrich*, C?109/01, EU:C:2003:491; z dnia 17 lipca 2014 r., *Torresi*, C?58/13 i C?59/13, EU:C:2014:2088. W tej kwestii zob. także R. de la Feria, *Prohibition of Abuse of (Community) Law: the Creation of a New General Principle of EC law through Tax*, *Common Market Law Review*, Vol. 45, 2008, s. 395, 429.

( 14 ) Aby zapoznać się z potwierdzeniem istnienia znacznych różnic w poszczególnych dziedzinach prawa Unii, zob. na przykład R. de la Feria, S. Vogenauer (eds), *Prohibition of Abuse of Law: A New General Principle of EU Law?*, Hart Publishing, Oxford 2011.

( 15 ) Zobacz w tym względzie wyroki: z dnia 13 stycznia 2004 r., *Kühne & Heitz*, C?453/00, EU:C:2004:17, pkt 28; z dnia 18 lipca 2007 r., *Lucchini*, C?119/05, EU:C:2007:434, pkt 63.

( 16 ) Wyrok z dnia 6 marca 2007 r., *Meilicke i in.*, C?292/04, EU:C:2007:132, pkt 34.

( 17 ) Zobacz na przykład: E. Steiner, *Comparing the Prospective Effect of Judicial Rulings across Jurisdictions*, Springer International Publishing, Szwajcaria 2015, s. 12, 13; M. Lang, *Limitation of temporal effects of CJEU judgments: Mission impossible for the governments of EU Member States*, w: *The Effects of Judicial Decisions in Time*, P. Popelier i in. (eds), Intersentia, Cambridge 2014, s. 245.

( 18 ) K. Lenaerts, J.A. Gutiérrez-Fons, *The Constitutional Allocation of Powers and General Principles of EU law*, *Common Market Law Review*, Vol. 47, 2010, s. 1629, 1645–1649.

( 19 ) Patrzć z tej perspektywy, silnie osadzonej w postrzeganiu roli orzeczeń sądowych wydanych przez sądy wyższej instancji w państwach członkowskich, zob. na przykład ogólne sprawozdania porównawcze w: *Interpreting Precedents: A Comparative Study*, D.N. MacCormick, R.S. Summers (eds), Ashgate Publishing, Dartmouth 1997. Z kolei kwestia, gdzie w danej sprawie kończy się dokonywanie ustaleń co do prawa, a rozpoczyna się tworzenie prawa, stanowi inny, ale z pewnością nie nowy przedmiot dyskusji. Już w 1934 r. Arthur Goodhart odniósł się do tej kwestii jako takiej, która od wieków dominuje w angielskiej i amerykańskiej myśli prawnej (A.L. Goodhart,

Precedent in English and Continental Law, Stevens and Sons, Londyn 1934, s. 14). Zobacz także R. Cross, J.W. Harris, Precedent in English Law, wyd. 4, Clarendon Press, Oxford 1991, s. 27–34.

( 20 ) Zobacz podobnie, w odniesieniu do nadużycia prawa w dziedzinie VAT, wyrok z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 54–60.

( 21 ) Zobacz na przykład wyroki: z dnia 8 kwietnia 1976 r., Defrenne, 43/75, EU:C:1976:56, pkt 72; z dnia 28 września 1994 r., Vroege, C-57/93, EU:C:1994:352, pkt 21.

( 22 ) Wyroki: z dnia 8 kwietnia 1976 r., Defrenne, 43/75, EU:C:1976:56, pkt 74; z dnia 28 września 1994 r., Vroege, C-57/93, EU:C:1994:352, pkt 21.

( 23 ) Wyrok z dnia 28 września 1994 r., Vroege, C-57/93, EU:C:1994:352, pkt 21. Zobacz także wyrok z dnia 12 października 2000 r., Cooke, C-372/98, EU:C:2000:558, pkt 42. W ujęciu ogólnym zob. na przykład D. Düsterhaus, Eppur Si Muove! The Past, Present and (possible) Future of Temporal Limitations in the Preliminary Ruling Procedure, Yearbook of European Law, 2016.

( 24 ) Wyrok z dnia 23 maja 2000 r., Buchner i in., C-104/98, EU:C:2000:276, pkt 40.

( 25 ) Można by dodać, że problem z pewnością nie jest nowy, a już na pewno nie ogranicza się do porządku prawnego Unii. Aby zapoznać się z analizą porównawczą, zob. na przykład E. Steiner, op.cit. (przypis 17 powyżej), lub P. Popelier i in., op.cit. (przypis 17 powyżej).

( 26 ) Aby zapoznać się z listą przykładów, zob. przypis 41 do opinii rzecznika generalnego M. Poiaresa Madura w sprawie Halifax i in., C-255/02, EU:C:2005:200; lub poszczególne istotne rozdziały w: R. de la Feria, S. Vogenauer, op.cit. (przypis 14 powyżej). Jak wskazał P. Schammo, „orzecznictwo dotyczące nadużycia prawa obejmuje obecnie swoim zakresem całe spektrum prawa Wspólnoty” (P. Schammo, Arbitrage and Abuse of Rights in EC Legal System, European Law Journal, Vol. 14, 2008, s. 359). Bardziej lapidarnie, choć być może nie całkiem optymistycznie, wyraził to A. Saydé: „nadużycia są wszędzie w prawie Unii” [A. Saydé, op.cit. (przypis 12 powyżej), s. 13].

( 27 ) Wyrok z dnia 15 października 2009 r., Audiolux i in., C-101/08, EU:C:2009:626, pkt 50.

( 28 ) Zobacz także art. 13 cz. 1 A oraz art. 14 i 15, odnoszące się do „oszustw podatkowych, unikania opodatkowania lub nadużycia”. Artykuły 13, 14, 15 i 27, art. 28 lit. c) i k) odnoszą się także do „unikania” (w wersji obowiązującej w chwili wystąpienia okoliczności faktycznych sprawy).

( 29 ) Zobacz art. 4 ust. 3 rozporządzenia Rady (WE, Euratom) nr 2988/95 z dnia 18 grudnia 1995 r. w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich (Dz.U. 1995, L 312, s. 1).

( 30 ) Artykuł 4 ust. 3 rozporządzenia nr 2988/95 stanowi: „Działania skierowane na pozyskanie korzyści w sposób sprzeczny z odpowiednimi celami prawa wspólnotowego mającymi zastosowanie w danym przypadku poprzez sztuczne stworzenie warunków w celu uzyskania tej korzyści, prowadzi do nieprzyznania lub wycofania korzyści”.

( 31 ) Wyrok z dnia 14 grudnia 2000 r., Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695.

( 32 ) Punkt 29 powyżej.

( 33 ) Wyrok z dnia 8 kwietnia 1976 r., Defrenne, 43/75, EU:C:1976:56, pkt 71.

( 34 ) Punkt 42 powyżej.

( 35 ) Zobacz wyroki: z dnia 8 czerwca 2000 r., Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, pkt 38; z dnia 18 grudnia 2014 r., Schoenimport „Italmoda” Mariano Previti i in., C-131/13, C-163/13 i C-164/13, EU:C:2014:2455, pkt 60, odzwierciedlające zasady: *nemo propriam turpitudinem allegare potest*.

( 36 ) Wyroki: z dnia 14 grudnia 2000 r., Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, pkt 54; z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 76.

( 37 ) Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 86.

( 38 ) Zobacz na przykład wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 73; z dnia 22 grudnia 2010 r., Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, pkt 27.

( 39 ) Zobacz na przykład wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 74; z dnia 22 grudnia 2010 r., Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804, pkt 29; chociaż istnieje pewna ograniczona liczba wyjątków w innych dziedzinach zastosowania zasady zakazu nadużycia prawa (zob. na przykład wyrok z dnia 14 kwietnia 2016 r., Cervati i Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255, pkt 33, który zawiera odniesienie do „uregulowań”, a nie „odpowiednich przepisów”).

( 40 ) Zobacz na przykład, w odniesieniu do VAT, wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 79, 80 (art. 17 szóstej dyrektywy VAT); z dnia 21 lutego 2008 r., Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 60 (art. 11 cz. IV ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy VAT); z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 38, 41 [art. 43 i art. 56 ust. 1 lit. k) dyrektywy 2006/112/WE, zastępujące art. 45 i art. 59 lit. k), zmienione dyrektywą Rady 2008/8/WE z dnia 12 lutego 2008 r. (Dz.U. 2008, L 44, s. 11)] (dyrektywa 2006/112/WE zastępuje szóstej dyrektywy VAT). Fakt ten najprawdopodobniej znalazł odzwierciedlenie w genezie „przesłanki obiektywnej” w zakresie, w jakim z perspektywy czasu możliwe jest odtworzenie tej genezy. Wobec tego w sprawach dotyczących zarzucanego nadużycia, jeszcze zanim dwuczłonowe kryterium sformułowano w wyroku Emsland-Stärke oraz później w dziedzinie VAT, w wyroku Halifax i in., Trybunał rozważa, czy spełniony został cel przepisów szczególnych [zob. na przykład wyroki: z dnia 12 maja 1998 r., Kefalas i in., C-367/96, EU:C:1998:222, pkt 23; z dnia 23 marca 2000 r., Diamantis, C-373/97, EU:C:2000:150, pkt 33, 34, oba odnoszące się do art. 25 ust. 1 drugiej dyrektywy Rady 77/91/EWG z dnia 13 grudnia 1976 r. w sprawie koordynacji gwarancji, jakie są wymagane w państwach członkowskich od spółek w rozumieniu art. 58 akapit drugi traktatu, w celu uzyskania ich równoważności, dla ochrony interesów zarówno wspólników, jak i osób trzecich w zakresie tworzenia spółki akcyjnej, jak również utrzymania i zmian jej kapitału (Dz.U. 1977, L 26, s. 1)].

( 41 ) Należy zauważyć, że w sprawie Emsland-Stärke, leżące u podstaw tej przesłanki, Trybunał nie rozpatrywał tej przesłanki, ale stwierdził po prostu, że „Bundesfinanzhof uważa, że okoliczności faktyczne opisane w pierwszym pytaniu prejudycjalnym pozwalają ustalić, że cel przepisów wspólnotowych nie został osiągnięty”. Wyrok z dnia 14 grudnia 2000 r., Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, pkt 55.

( 42 ) Wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121; z dnia 21 lutego 2008 r., Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108; z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832.

( 43 ) Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 79.

( 44 ) Wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 80. Niemniej jednak zob. wyroki Weald Leasing i RBS, w których Trybunał wydaje się przyjmować nieco inne podejście – wyroki: z dnia 22 grudnia 2010 r., Weald Leasing, C-103/09, EU:C:2010:804; z dnia 22 grudnia 2010 r., RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, pkt 44, 45.

( 45 ) Wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108.

( 46 ) Wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 52.

( 47 ) Wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, pkt 60.

( 48 ) Wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832.

( 49 ) Pierwotnie art. 43 i art. 56 ust. 1 lit. k) dyrektywy 2006/112, a następnie art. 45 i art. 59 lit. k) w następstwie zmian wprowadzonych dyrektywą 2008/8.

( 50 ) Chociaż art. 2 pkt 1 wnosi niewiele i mógłby zostać potencjalnie przytoczony jako odpowiedni w jakiegokolwiek sprawie dotyczącej dostawy towarów (mógł on zostać przytoczony przykładowo w omówionych powyżej wyrokach Halifax i in. lub Part Service, ale tak się nie stało).

( 51 ) Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 74.

( 52 ) Twierdzenie to jest bardzo zbliżone do sugestii Komisji odnośnie do rozwiązania kwestii przedstawionej w sprawie Emsland-Stärke, do której jednak nie przychylił się Trybunał. Wobec tego Komisja zaproponowała, że należy stwierdzić nadużycie, w sytuacji gdy „sporne transakcje handlowe miały na celu uzyskanie korzyści niezgodnej z celami mających zastosowanie przepisów wspólnotowych w tym sensie, że przesłanki jej uzyskania zostały sztucznie stworzone” (zob. wyrok z dnia 14 grudnia 2000 r., Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:695, pkt 43) (wyróżnienie moje).

( 53 ) Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 72.

( 54 ) Gdyby nie było, można by sugerować, że pod względem skutków praktycznych zakaz nadużycia prawa w dziedzinie prawa publicznego stoi w sprzeczności z zasadą legalności. Pozytywistyczny sens przewidywalności prawa w pojęciu z konstytucyjnych zasad legalności wszelkiej działalności publicznej oznacza, że w sytuacji gdy osoba fizyczna staje w obliczu organów administracji publicznej, w tym oczywiście organów podatkowych, osoba ta musi być w stanie przewidzieć, opierając się na obowiązujących przepisach prawa, czy jej działania są dozwolone (legalne) czy nie (nielegalne). Ponadto w ramach tej dychotomii wszystko, czego wyrażenie nie jest zakazane, jest dozwolone. Do tej klasycznej dychotomii zakaz nadużycia prawa, z pewnością wiążą się z niejasnymi przesłankami, niewątpliwie dodaje trzeci, szary stref, która może być dla prawnika o bardziej tradycyjnych poglądach głęboko niepokojąca. Oznacza to w efekcie, że istnieje trzecia grupa transakcji, która mimo iż jest formalnie ex ante dozwolona, może być w wyniku ponownej oceny ex post uznana za zasadniczo nielegalną. Póki zatem, póki serio, każe tego rodzaju szary stref o niejasnych przesłankach można by z powodzeniem nazwać „legalnością Schrödingera”: dopiero w wyniku późniejszego otwarcia pudełka można dowiedzieć się, czy transakcja znajdująca się wewnątrz była legalna czy nie.

( 55 ) Punkt 50 powyżej.

( 56 ) Co w moim przekonaniu by?oby do?? „sztuczne” wyk?adni?.

( 57 ) Jak omówiono w pkt 66–69 powy?ej.

( 58 ) Zobacz tak?e pkt 49–51 powy?ej. Warto doda?, ?e w opinii w sprawie Emsland-Stärke rzecznik generalny S. Alber przedstawi? t? kwesti? z odwrotnej perspektywy, stwierdzaj?c, i? art. 4 ust. 3 „nie tworzy nowej zasady prawnej, ale jedynie kodyfikuje ogóln? zasad? prawn?, istniej?c? ju? w prawie wspólnotowym” (opinia rzecznika generalnego S. Albera w sprawie Emsland-Stärke, C?110/99, EU:C:2000:252, pkt 80).

( 59 ) W kolejnych sprawach, gdzie zastosowano zarówno zasad? nadu?ycia prawa, jak i art. 4 ust. 3 rozporz?dzenia nr 2988/95, Trybuna? w pierwszej kolejno?ci zastosowa? zasad? ogóln? (zob. wyrok z dnia 14 kwietnia 2016 r., Cervati i Malvi, C?131/14, EU:C:2016:255).

( 60 ) I wida? to bardzo wyra?nie w wyroku z dnia 14 kwietnia 2016 r., Cervati i Malvi, C?131/14, EU:C:2016:255, pkt 52. Zobacz tak?e wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Cimmino i in., C?607/13, EU:C:2015:448.

( 61 ) Punkt 28 powy?ej.

( 62 ) Wniosek dotycz?cy szóstej dyrektywy w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku [COM(73) 950 z dnia 20 czerwca 1973 r., Biuletyn Wspólnot Europejskich, dodatek 11/73, s. 9].

( 63 ) Wyrok z dnia 4 pa?dziernika 2001 r., Goed Wonen, C?326/99, EU:C:2001:506, pkt 52. Nale?y zauwa?y? tu wyra?ne zrównanie przez Trybuna? poj?? „pierwszej dostawy” i „pierwszego zasiedlenia”. Zobacz tak?e wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C?326/11, EU:C:2012:461, pkt 21, gdzie zastosowano termin „stare budynki”.

( 64 ) Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C?255/02, EU:C:2006:121, pkt 75, 86.

( 65 ) Wyrok z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, pkt 35.

( 66 ) Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., University of Huddersfield, C?223/03, EU:C:2006:124, pkt 51.

( 67 ) Wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C?255/02, EU:C:2006:121, pkt 69, 70; z dnia 22 grudnia 2010 r., Weald Leasing, C?103/09, EU:C:2010:804, pkt 25.

( 68 ) Wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C?255/02, EU:C:2006:121, pkt 75; z dnia 22 grudnia 2010 r., RBS Deutschland Holdings, C?277/09, EU:C:2010:810, pkt 49.

( 69 ) Wyrok z dnia 14 kwietnia 2016 r., Cervati i Malvi, C?131/14, EU:C:2016:255, pkt 32.

( 70 ) Wyrok z dnia 21 lutego 2008 r., Part Service, C?425/06, EU:C:2008:108, pkt 45.

( 71 ) Wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C?255/02, EU:C:2006:121, pkt 75; z dnia 22 grudnia 2010 r., Weald Leasing, C?103/09, EU:C:2010:804, pkt 30.

( 72 ) Wyrok z dnia 14 kwietnia 2016 r., Cervati i Malvi, C?131/14, EU:C:2016:255, pkt 47.

( 73 ) Aby zapoznać się z potencjalnymi zagrożeniami, jakie wiążą się z nieprzestrzeganiem tej zasady, zob. ponownie przypis 54 powyżej.

( 74 ) Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 72.

( 75 ) Wyrok z dnia 14 kwietnia 2016 r., Cervati i Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255, pkt 35.

( 76 ) Wyroki: z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 98; z dnia 20 czerwca 2013 r., Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, pkt 50; z dnia 17 grudnia 2015 r., WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, pkt 52.

( 77 ) Wyrok z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121, pkt 92.