

Sprawa C-255/02

Halifax plc i in.

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise

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

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

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

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

Streszczenie wyroku

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

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

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

(dyrektywa Rady 77/388, art. 17)

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)

z dnia 21 lutego 2006 r. (*)

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

W sprawie C-255/02

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

Halifax plc,

Leeds Permanent Development Services Ltd,

County Wide Property Investments Ltd,

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

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

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,

sekretarz: K. Sztranc, administrator,

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

uwzględniając uwagi na piśmie przedłożone:

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

pe?nomocnika,

po zapoznaniu si? z opini? rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 kwietnia 2005 r.,
wydaje nast?puj?cy

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wyk?adni sz?stej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatk?w obrotowych—wsp?lny system podatku od warto?ci dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1), zmienionej dyrektyw? Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, str. 18, zwanej dalej „sz?st? dyrektyw?”).

2 Wniosek ten zosta? z?o?ony w ramach post?powania, w kt?rym Halifax plc (zwana dalej „Halifax”), Leeds Permanent Development Services Ltd (zwana dalej „Leeds Development”) oraz County Wide Property Investments Ltd (zwana dalej „County”) wyst?pi?y przeciwko Commissioners of Customs & Excise (zwanego dalej „Commissioners”) z powodu oddalenia przez Commissioners wniosk?w o zwrot lub zwolnienie z podatku od warto?ci dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) z?o?onych przez Leeds Development oraz przez County w ramach schematu optymalizacji podatkowej Halifax plc Group.

Ramy prawne

3 Artyku? 2 pkt 1 poddaje opodatkowaniu podatkiem VAT dostaw? towar?w lub ?wiadczenie us?ug dokonywane odp?atnie na terytorium kraju przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze.

4 Zgodnie z art. 4 ust. 1 tej dyrektywy podatnikiem jest ka?da osoba wykonuj?ca samodzielnie i niezale?nie od jej miejsca dzia?alno?? gospodarcz?, okre?lon? w ust. 2 tego artyku?u. Poj?cie „dzia?alno?ci gospodarczej” zdefiniowane jest w owym ust. 2, jako obejmuj?ce wszelk? dzia?alno?? producent?w, handlowc?w i os?b ?wiadczy?cych us?ugi, a w szczeg?lno?ci wykorzystywanie w?asno?ci d?br materialnych lub niematerialnych celem osi?gania sta?ego zysku.

5 Zgodnie z art. 5 ust. 1 tej dyrektywy „»dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporz?dzania dobrami materialnymi jako [jak] w?a?ciciel”.

6 W my?l art. 6 ust.1 sz?stej dyrektywy „»?wiadczenie us?ug« oznacza ka?d? transakcj? niestanowi?c? dostawy towar?w w rozumieniu art. 5.”

7 Z art. 13 cz??? B lit. b) sz?stej dyrektywy wynika, ?e poza pewnymi wymienionymi w niej wyj?tkami pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? najem i dzier?aw? nieruchomo?ci. Niemniej jednak z art. 13 cz??? C akapit pierwszy lit. a) tej dyrektywy wynika, i? pa?stwa cz?onkowskie mog? przyzna? podatnikom prawo wyboru opodatkowania tych transakcji.

8 Artyku? 13 cz??? B lit. d) tej dyrektywy przewiduje, ?e pa?stwa cz?onkowskie zwalniaj? z podatku VAT okre?lone transakcje sektora us?ug finansowych.

9 Artyku? 17 ust. 2 lit. a) dyrektywy stanowi:

„O ile towary i usługi s? u?ywane do celów zawieranych transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowi?zany jest zap?aci?, nast?puj?cych kwot:

a) nale?nego [podlegaj?cego zap?acie] lub zap?aconego podatku od warto?ci dodanej od towarów lub us?ug dostarczonych lub, które maj? by? podatnikowi dostarczone przez innego podatnika”.

10 W odniesieniu do towarów i us?ug, które maj? by? wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji, z którymi zwi?zane jest prawo do odlicze?, jak i w przypadku transakcji, z którymi prawo to nie jest zwi?zane, art. 17 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi, ?e „odliczenie b?dzie dotyczy?o tylko takiej cz??ci podatku od warto?ci dodanej, jaki przypada na kwot? tych pierwszych transakcji”.

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

Post?powanie przed s?dem krajowym i pytania prejudycjalne

12 Halifax jest przedsi?biorstwem bankowym. Wi?kszo?? jego ?wiadczyc? jest zwolniona z podatku VAT. W czasie zaistnienia okoliczno?ci rozpatrywanych w post?powaniu przed s?dem krajowym mog?a uzyska? mniej ni? 5 % zwrotu poniesionego przez ni? podatku VAT.

13 Zgodnie z uwagami przedstawionymi przez Halifax, Ledds Development jest spó?k? dewelopersk?, za? County spó?k? dewelopersk? i inwestycyjn?.

14 Z postanowienia s?du odsy?aj?cego wynika, ?e zarówno Leeds Development i County, podobnie jak i inna spó?ka nale??ca do Halifax plc Group zwi?zana ze spornymi transakcjami, Halifax Property Investments Ltd (zwana dalej „Property”), s? spó?kami zale?nymi Halifax. Leeds Development i County s? zarejestrowane ka?da z osobna dla celów podatku VAT, podczas gdy Property nie jest zarejestrowana.

15 Na potrzeby prowadzonej dzia?alno?ci Halifax musia? wybudowa? „o?rodki obs?ugi telefonicznej” („call centres”) w czterech ró?nych miejscach, to znaczy w Cromac Wood i w Dundonald w Irlandii Pó?nocnej, w Livingston w Szkocji, w West Bank, Leeds, w pó?nocno-wschodniej Anglii, w stosunku do których przys?ugiwa?o mu prawo dzier?awy na oko?o 125 lat, b?d? pe?ne prawo w?asno?ci lub prawo do wy??cznego korzystania.

16 Na pocz?tku Halifax zawar?a w dniu 17 grudnia 1999 r. umow? o przygotowanie o?rodka w Cromac Wood z Cusp Ltd, niezale?n? spó?k? dewelopersk? i budowlan?. Nast?pnie, na podstawie aneksu z dnia 28 lutego 2000 r., wycofa?a si? z umowy za? jej prawa i obowi?zki zosta?y przejt? przez County.

17 W dniach pomi?dzy 29 lutego a 6 kwietnia 2000 r. Halifax, Leeds Development, County i Property zawar?y szereg porozumie? dotycz?cych ró?nych o?rodków. Z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e transakcje przebiega?y w podobny sposób w odniesieniu do wszystkich o?rodków.

18 Odno?nie do o?rodków Cromac Wood, Dundonald i Livingston w dniu 29 lutego 2000 r. Halifax zawar? z Leeds Development umow?, na podstawie której udzieli? jej po?yczki wystarczaj?co du?ych kwot, aby mog?a ona uzyska? prawo do tych o?rodków i przygotowa? je za ??czn? kwot? 59 000 000 GBP.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

31 Zdaniem sądu odsyłającego aby takie rozwiązanie było możliwe:

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

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

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

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

33 Zdaniem sądu odsyłającego Commissioners przyjął, iż:

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

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

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

35 Halifax, Leeds Development i County zwrócił uwagę na to, że transakcje dokonane w ramach porozumienia były rzeczywiste. Nie tylko dostawy lub usługi niezależnych wykonawców, ale również usługi budowlane świadczonych przez County oraz usługi budowlane i dostarczenia terenów dokonane przez Leeds Development służyły interesom handlowym. Wspomniane dwie spółki, podobnie jak i Property, powinny być otrzymanymi korzyściami ze swojego odpowiedniego uczestnictwa w tych porozumieniach. Nawet jeżeli faktycznie zawarte porozumienia zostały skonstruowane w taki sposób, aby mogły być osiągnięciem korzystnym podatkowym, to i tak system VAT nakazuje fakturowanie wszystkich następujących transakcji.

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

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

38 Decyzję z 5 lutego 2001 r. VAT and Duties Tribunal oddali? odwo?anie.

39 Halifax, Leeds Development i County odwo?a?y si? do High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, która uchyli?a t? decyzj? i przekaza?a spraw? do ponownego rozpatrzenia VAT and Duties Tribunal.

40 Organ ten stwierdzi?, i? w swojej pierwszej decyzji wydanej w dniu 5 lipca 2001 r. opar? si? na wyk?adni art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy, zgodnie z któr? nale?y bra? pod uwag? obiektywne cechy charakterystyczne danej transakcji, co doprowadzi?o go do wniosku, ?e sporne transakcje nie by?y ani dostaw?, ani ?wiadczeniem us?ug do celów podatku VAT. W zwi?zku z tym, nale?y zwróci? si? do Trybuna?u o dokonanie wyk?adni tego przepisu.

41 Ponadto w swoim pierwszym orzeczeniu s?d odsy?aj?cy zakończy? post?powanie bez rozwa?enia, czy nie mia?o miejsca ?adne „nadu?ycie prawa” ze strony uczestników spornych transakcji. Poniewa? orzeczenie to zosta?o uchylone, nale?y zastanowi? si? równie? nad interpretacj? tej zasady.

42 W tym zakresie s?d odsy?aj?cy wskazuje, i? z zezna? z?o?onych przez osoby zarz?dzaj?ce Halifax, Leeds Development i County wynika, ?e jedynym celem, do którego d??y?y dwie ostatnie z wymienionych spółek przy przeprowadzaniu spornych transakcji by?o unikni?cie podatku VAT. Innymi s?owy wol? Halifax, Leeds Development oraz County by?o osi?gni?cie korzy?ci podatkowej poprzez stworzenie sztucznego schematu s?u??cego unikaniu opodatkowania. S?d odsy?aj?cy powo?uje si? w tym miejscu na wyrok z dnia 14 grudnia 2000 r. w sprawie C-110/99 Emsland?Stärke, Rec. str. I?11569, pkt 53.

43 W tych okoliczno?ciach VAT and Duties Tribunal, London postanowi? zawiesi? post?powanie i zwróci? si? do Trybuna?u z nast?puj?cymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) a) Czy w danych okoliczno?ciach transakcje, które:

i) zosta?y dokonane przez ka?dego z uczestników wy??cznie z zamiarem uzyskania korzy?ci podatkowej, oraz

ii) nie maj? ?adnego niezale?nego celu gospodarczego

kwalifikuj? si? dla celów podatku VAT jako dostawy dokonywane przez lub na rzecz ich uczestników w ramach ich dzia?alno?ci gospodarczej?

b) Jakie czynniki powinny by? w danych okoliczno?ciach brane pod uwag? przy ustalaniu to?samo?ci odbiorców dostaw dokonywanych przez przedsi?biorców budowlanych na zasadach rynkowych?

2) Czy zgodnie z doktryn? nadu?ycia prawa rozwini?t? przez Trybuna? nale?y oddali? wnioski skar??cych o odzyskanie lub zwolnienie z podatku naliczonego wynikaj?cego z dokonania danych transakcji?”

Pytanie pierwsze lit. a)

44 Przez swoje pierwsze pytanie lit. a) sęd odcyżcy zasadniczo zmierza do ustalenia, czy transakcje, z jakimi mamy do czynienia w postępowaniu przed sędem krajowym stanowi? dostaw? towarów lub ?wiadczenie us?ug a tak?e dzia?alno?? gospodarcz? w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1 oraz art. 6 szóstej dyrektywy, je?eli zosta?y dokonane wy??cznie w celu uzyskania korzy?ci podatkowej i nie mia?y ?adnego innego celu gospodarczego.

Uwagi przedstawione Trybuna?owi

45 Halifax, Leeds Development oraz County podnosz?, i? w systemie szóstej dyrektywy transakcje, które s? dokonywane wy??cznie w celu uzyskania korzy?ci podatkowej i nie posiadaj? ?adnego innego celu gospodarczego, s? w rozumieniu podatku VAT dostawami lub us?ugami wykonanymi przez ich uczestników lub na ich rzecz w ramach prowadzonej przez nich dzia?alno?ci gospodarczej.

46 Rz?dy Zjednoczonego Królestwa i Irlandii utrzymuj?, i? transakcje, które, po pierwsze, zosta?y wykonane przez ka?dego uczestnika wy??cznie w celu uzyskania korzy?ci podatkowej i które, po drugie, nie posiadaj? ?adnego innego celu gospodarczego, nie stanowi? dostawy lub us?ugi dokonanej przez jej uczestników w ramach prowadzonej przez nich dzia?alno?ci gospodarczej.

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

Ocena Trybuna?u

48 Nale?y przede wszystkim przypomnie?, ?e szósta dyrektywa ustanowi?a wspólny system podatku VAT opieraj?cy si? w szczególno?ci na jednolitej definicji transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu (zob. wyrok z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-305/01 MKG-Krafftfahrzeuge-Factoring, Rec. str. I-6729, pkt 38).

49 W tym zakresie szósta dyrektywa ustanawia bardzo szeroki przedmiotowy zakres podatku VAT obejmuj?c nim, w art. 2 dotycz?cym transakcji podlegaj?cych opodatkowaniu, oprócz przywozu towarów, tak?e dostawy towarów i ?wiadczenie us?ug dokonywane odp?atnie na terytorium kraju przez podatnika dzia?aj?cego w takim charakterze.

50 Je?li chodzi, w pierwszej kolejno?ci, o poj?cie „dostawy towarów”, to art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy wyja?nia, ?e za dostaw? tak? uwa?ane jest przeniesienie prawa do rozporz?dzania dobrami materialnymi jak w?a?ciciel.

51 Z orzecznictwa Trybuna?u wynika, ?e poj?cie to obejmuje ka?d? transakcj? przeniesienia dobra materialnego przez stron?, która przyznaje drugiej stronie prawo do faktycznego dysponowania nim, jak gdyby by?a ona w?a?cicielem tego dobra (zob. w szczególno?ci wyrok z dnia 8 lutego 1990 r. w sprawie C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Rec. str. I-285, pkt 7, oraz wyrok z dnia 21 kwietnia 2005 r. w sprawie C?25/03 HE Rec. str. I-3123, pkt 64).

52 Je?eli chodzi o poj?cie „?wiadczenie us?ug”, to z art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy wynika, ?e obejmuje ono ka?d? transakcj? niestanowi?c? dostawy towarów w rozumieniu art. 5 dyrektywy.

53 Z kolei zgodnie z art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy podatnikiem jest ka?da osoba wykonuj?ca samodzielnie i niezale?nie od jej miejsca dzia?alno?? gospodarcz?, okre?lon? w ust. 2, bez wzgl?du na cel czy te? rezultaty takiej dzia?alno?ci.

54 Wreszcie, poj?cie „dzia?alno?ci gospodarczej” zdefiniowane jest w art. 4 ust. 2 szóstej

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

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

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

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

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

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

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

W przedmiocie pytania drugiego

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

Uwagi przedstawione Trybunałowi

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

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

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

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

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

Ocena Trybunału

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

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

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

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

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

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

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

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

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

76 Do s?du krajowego nale?y zbadanie, zgodnie z regu?ami dowodowymi przewidzianymi w przepisach krajowych, o ile nie spowoduje to naruszenia skuteczno?ci prawa wspólnotowego, czy w tocz?cym si? przed nim post?powaniu spe?nione zosta?y przes?anki wyst?pienia nadu?yacia.

77 Niemniej Trybuna? orzekaj?c w przedmiocie pytania prejudycjalnego mo?e w razie potrzeby dostarczy? wskazówek stanowi?cych pomoc dla s?du krajowego w dokonywanej przez niego interpretacji (zob. w szczeg?lno?ci wyrok z dnia 17 pa?dziernika 2002 r. w sprawie C-79/01, Payroll i in., Rec. str. I?8923, pkt 29).

78 Je?eli chodzi o system odlicze? przewidziany w sz?stej dyrektywie, to w tym miejscu nale?y przypomnie?, i? ma on na celu ca?kowite uwolnienie przedsi?biorcy od ci??aru podatku VAT podlegaj?cego zap?acie b?d? zap?aconego w ramach prowadzonej przez niego dzia?alno?ci gospodarczej. Wsp?lny system podatku VAT zapewnia zatem ca?kowit? neutralno?? dzia?alno?ci gospodarczej w zakresie obci??e? podatkowych, bez wzgl?du na cel czy rezultaty tej dzia?alno?ci, pod warunkiem ?e co do zasady podlega ona sama opodatkowaniu podatkiem VAT (zob. w szczeg?lno?ci wyroki z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 Abbey National, Rec. Str. I-1361, pkt 24, oraz ww. z dnia 27 listopada 2003 r. w sprawie Zita Modes, pkt 38).

79 W rzeczywisto?ci bowiem zgodnie z ustalonym orzecznictwem, art. 2 pierwszej dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?nkowskich dotycz?cych podatku obrotowego (Dz.U. z 1967 r., 71, str. 1301, zwanej dalej „pierwsz? dyrektyw?”) oraz art. 17 ust. 2, 3 i 5 sz?stej dyrektywy powinny by? interpretowane w ten spos?b, ?e zasadniczo aby mo?na by?o przyzna? podatnikowi prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT i okre?li? zakres tego prawa, konieczne jest istnienie bezpo?redniego i ?cis?ego zwi?zku pomi?dzy transakcj? powoduj?c? naliczenie podatku a jedn? lub kilkoma transakcjami obj?tymi podatkiem nale?nym, które rodz? prawo do odliczenia (wyroki z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-98/98 Midland Bank, Rec. str. I?4177, pkt 24; ww. w sprawie Abbey National, pkt 26, oraz z dnia 27 wrze?nia 2001 r. w sprawie C-16/00, Cibo Participations, Rec. str. I-6663, pkt 29).

80 W ten spos?b, umo?liwienie podatnikom odliczenia ca?o?ci naliczonego podatku VAT w sytuacji, gdy w ramach ich zwyk?ych czynno?ci handlowych ?adna z tych transakcji zgodnie z przepisami dotycz?cymi systemu odlicze? zawartymi w sz?stej dyrektywie lub ustawodawstwie krajowym dokonuj?cym jej transpozycji nie umo?liwia?aby im odliczenia tego podatku lub umo?liwia?aby im odliczenie jedynie jego cz??ci, by?oby sprzeczne z zasad? neutralno?ci podatkowej, a tym samym sprzeczne z celem tego systemu.

81 Je?eli chodzi o drugi z czynników, a mianowicie by celem spornych transakcji by?o uzyskanie korzy?ci podatkowych, to nale?y przypomnie?, ?e to do s?du krajowego nale?y ustalenie rzeczywistej tre?ci i znaczenia takich transakcji. W tym celu s?d ten mo?e wzi?? pod uwag? ca?kowicie pozorny charakter tych transakcji, jak równie? powi?zania natury prawnej, ekonomicznej i osobowej pomi?dzy podmiotami bior?cymi udzia? w schemacie optymalizacji podatkowej (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Emsland-Stärke, pkt 58).

82 W ka?dym razie z postanowienia odsy?aj?cego wynika, ?e VAT and Duties Tribunal uwa?a, i? jedynym celem spornych w post?powaniu przed s?dem krajowym transakcji jest uzyskanie korzy?ci podatkowej.

83 Wreszcie nale?y przypomnie?, i? prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 i nast?pnych sz?stej dyrektywy stanowi integraln? cz??? mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie mo?e by? ograniczane. Obejmuje ono bezpo?rednio ca?y podatek naliczony na poprzednich etapach obrotu (zob. w szczeg?lno?ci wyroki z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C?62/93 BP Soupergaz, Rec. str. I-1883, pkt 18 oraz wyrok z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach po??czonych od C-110/98 do C-

147/98, Gabalfrisa i in., Rec. str. I-1577, pkt 43).

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

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

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

W przedmiocie pierwszego pytania lit. b)

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

Uwagi przed?o?one Trybuna?owi

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

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

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

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

Ocena Trybuna?u

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

W przedmiocie kosztów

99 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter

incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) **Transakcje, takie jak transakcje w sprawie przed sądem krajowym, stanowią dostawę towarów lub świadczenie usług oraz działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r., jeżeli spełniają one obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, nawet jeżeli zostały dokonane wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej i nie mają żadnego innego celu gospodarczego.**

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

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

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

Podpisy

* Język postępowania: angielski.