

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 22 grudnia 2010 r.*

W sprawie C-277/09

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Court of Session (Scotland) (First Division, Inner House) (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 10 lipca 2009 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 21 lipca 2009 r., w postępowaniu:

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

przeciwko

RBS Deutschland Holdings GmbH,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, D. Švabý, R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca),
E. Juhász i J. Malenovský, sędziowie,

* Język postępowania: angielski.

rzecznik generalny: J. Mazák,
sekretarz: N. Nanczew, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 17 czerwca 2010 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu RBS Deutschland Holdings GmbH przez C. Tyre, QC, oraz J.F. Nga, barrister,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez L. Seeborutha, działającego w charakterze pełnomocnika, wspieranego przez R. Hilla, barrister,
- w imieniu Republiki Federalnej Niemiec przez B. Kleina, działającego w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu rządu duńskiego przez V. Pasternak Jørgensen oraz R. Holdgaard, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Irlandii przez D. O'Hagana oraz B. Doherty'ego, działających w charakterze pełnomocników,

- w imieniu rządu włoskiego przez G. Palmieri, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez S. Fiorentina, avvocato dello Stato,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez M. Afonso oraz R. Lyala, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 30 września 2010 r.,

wydaje następujący

Wyrok

- ¹ Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy interpretacji art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- ² Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (brytyjskim organem podatkowym, zwanym dalej „Commissioners”) a spółką RBS Deutschland Holdings GmbH (zwaną dalej „spółką RBSD”), dotyczącego odmowy przez Commissioners przyznania odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) od nabycia pojazdów samochodowych wykorzystywanych dla celów czynności leasingowych.

Prawo Unii

3 Artykuł 2 szóstej dyrektywy stanowi, że podatkowi VAT podlegają:

„1) dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje [świadczanie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika działającego w takim charakterze];

2) przywóz towarów”.

4 Zgodnie z art. 4 ust. 1 i 2 szóstej dyrektywy:

„1. Podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie od miejsca zamieszkania [od miejsca jej wykonywania] działalność gospodarczą określoną w ust. 2, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

2. Działalność gospodarcza określona w ust. 1 obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów [lub zawodów podobnych]. Za działalność gospodarczą uznaje się również wykorzystywanie, w sposób ciągły, własności dóbr materialnych lub niematerialnych do celów zarobkowych [wykorzystywanie własności rzeczy lub niematerialnych celem stałego osiągnięcia zysku]”.

5 Artykuł 5 ust. 1 i art. 5 ust. 4 lit. b) szóstej dyrektywy stanowią:

„1. »Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako właściciel [»dostawa towarów« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania rzeczą jak właściciel].

[...]

4. Za dostawy w rozumieniu ust. 1 uważa się także:

b) wręczenie towaru, zgodnie z umową najmu towarów na czas określony lub sprzedaży towarów na warunkach odroczonej płatności, która przewiduje, że w normalnym toku zdarzeń przejście własności następuje najpóźniej z chwilą zapłaty ostatniej raty;

[...]”.

6 Artykuł 6 ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi:

„Termin »świadczenie usług« oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5”.

7 Artykuł 8 ust. 1 lit. a) i b) szóstej dyrektywy stanowi:

„1. Za miejsce dostawy towarów uważa się:

- a) w przypadku towarów wysyłanych lub transportowanych albo przez dostawcę, albo odbiorcę lub też osobę trzecią: miejsce, gdzie towary znajdują się w momencie rozpoczęcia wysyłki lub transportu do odbiorcy. [...];
- b) w przypadku towarów nie wysyłanych ani nie transportowanych: miejsce, gdzie towary znajdują się w momencie dostawy”.

8 Artykuł 9 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi:

„Za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie dostawca założył swoje przedsiębiorstwo lub ma stałe miejsce prowadzenia działalności, z którego świadczone są usługi, w przypadku braku takiego miejsca lub przedsiębiorstwa, jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa [za miejsce, w którym usługa jest świadczona, uważa się miejsce, gdzie usługodawca ma siedzibę lub stały zakład, z którego świadczone są usługi, a w przypadku braku takiej siedziby lub stałego zakładu, jego miejsce stałego pobytu lub miejsce, w którym zazwyczaj przebywa]”.

9 Artykuł 17 ust. 2 i 3 szóstej dyrektywy stanowi:

„2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot [w zakresie, w jakim towary lub usługi są wykorzystywane dla potrzeb czynności podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot]:

- a) należnego lub zapłaconego podatku [VAT] od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika;

[...]

3. Państwa członkowskie przyznają każdemu podatnikowi prawo do odliczenia lub zwrotu podatku [VAT], określonego w ust. 2, w stopniu [w zakresie], w jakim takie towary lub usługi są używane [wykorzystywane] do celów:

- a) transakcji [czynności] związanych z działalnością gospodarczą określoną w art. 4 ust. 2 przeprowadzanych w innym kraju, które kwalifikowałyby się do odliczenia podatku, jeśli [gdyby] miały [...] miejsce na terytorium kraju;

[...]”

Prawo krajowe

- ¹⁰ Paragraf 1 ust. 2 załącznika 4 do Value Added Tax Act 1994 (ustawy o podatku VAT z 1994 r., zwanej dalej „VAT Act”), zawierający definicję pojęcia „dostawa towarów”, stanowi:

„Jeśli przeniesienie posiadania towarów następuje –

(a) na podstawie umowy sprzedaży towarów

albo

(b) na podstawie umów, które wyraźnie przewidują, że również własność zostanie przeniesiona w określonej dacie w przyszłości (ustalonej w umowie lub dającej się na jej podstawie ustalić, w każdym razie najpóźniej do momentu pełnej zapłaty za towary),

wówczas w każdym z tych przypadków ma miejsce dostawa towarów”.

- ¹¹ Zgodnie z tym przepisem prawo krajowe uznaje leasing za dostawę towarów, jedynie jeśli zgodnie z postanowieniami umowy, po jej wygaśnięciu, prawo własności wziętych w leasing towarów zostaje przeniesione na leasingobiorcę lub osobę trzecią. W innych przypadkach leasing uznawany jest za świadczenie usług, zgodnie z art. 5

ust. 2 lit. b) VAT Act, który stanowi, że każda czynność niebędąca dostawą towarów, ale podejmowana „odpłatnie”, jest świadczeniem usług.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

- 12 Spółka RBSD, mająca siedzibę w Niemczech, prowadzi działalność w zakresie świadczenia usług bankowych i leasingowych. Od dnia 31 marca 2000 r. spółka RBSD wchodzi w skład grupy spółek zależnych od spółki Royal Bank of Scotland (królewski bank Szkocji). Chociaż spółka RBSD nie ma zakładu w Zjednoczonym Królestwie, jest tam zarejestrowana dla celów podatku VAT jako podatnik nieposiadający siedziby.
- 13 W styczniu 2000 r. spółka Vinci plc (zwana dalej „spółką Vinci”), mająca siedzibę w Zjednoczonym Królestwie, została skontaktowana ze spółką RBSD, w tym celu, aby spółka RBSD świadczyła usługi finansowania leasingu na rzecz spółki Vinci. W związku z tym w dniu 28 marca 2001 r. strony zawarły szereg umów.
- 14 Po pierwsze, spółka RBSD zakupiła w Zjednoczonym Królestwie samochody osobowe od spółki Vinci Fleet Services (zwanej dalej „spółką VFS”), spółki zależnej od spółki Vinci. Spółka VFS, również zarejestrowana w Zjednoczonym Królestwie, zakupiła te pojazdy od autoryzowanych przedstawicieli mających siedziby w Zjednoczonym Królestwie.
- 15 Po drugie, spółki RBSD i VFS zawarły w stosunku do tych pojazdów inną umowę, obejmującą opcję sprzedaży („put”). Zgodnie z warunkami tej umowy spółka VFS przyznała spółce RBSD prawo zażądania od spółki VFS odkupienia od spółki RBSD omawianych pojazdów w określonym terminie.

- 16 Po trzecie, spółka RBSD zawarła ze spółką Vinci umowę najmu określoną jako „Master Lease Agreement”, obowiązującą przez okres dwóch lat, z możliwością jej przedłużenia, zgodnie z którą spółka RBSD działała w charakterze leasingodawcy, a spółka Vinci w charakterze leasingobiorcy w odniesieniu do sprzętu wskazanego w załącznikach do tej umowy, tj. w odniesieniu do samochodów. Z chwilą wygaśnięcia wskazanej umowy spółka Vinci zobowiązana była zapłacić na rzecz spółki RBSD kwotę odpowiadającą pełnej pozostałej wartości tych pojazdów. Gdyby jednak – zgodnie z przewidywaniami stron – spółka RBSD sprzedała pojazdy osobie trzeciej, spółka Vinci byłaby, w zależności od okoliczności, bądź uprawniona do otrzymania, bądź też zobowiązana do zapłaty różnicy pomiędzy ceną sprzedaży tych pojazdów a ich pozostałą wartością.
- 17 Od dnia 28 marca 2001 r. do dnia 29 sierpnia 2002 r. spółka RBSD wystawiła spółce Vinci faktury z tytułu leasingu na kwotę 335 977,49 GBP, nie wskazując wysokości podatku VAT od tych czynności.
- 18 W dniu 29 sierpnia 2002 r. spółka RBSD przeniosła prawa i obowiązki wynikające z omawianych umów na spółkę Lombard Leasing GmbH (zwaną dalej „spółką LL”), będącą niemiecką spółką należącą do grupy spółek zależnych spółki Royal Bank of Scotland. Następnie, w okresie od dnia 29 sierpnia 2002 r. do dnia 27 czerwca 2004 r., spółka LL wystawiła spółce Vinci faktury z tytułu leasingu na kwotę 1 682 876,04 GBP, nie wskazując wysokości podatku VAT od tych należności.
- 19 Następnie, przed dniem 15 grudnia 2004 r., spółka LL skorzystała względem spółki VFS z opcji sprzedaży („put”) w odniesieniu do pojazdów objętych umowami leasingu. Spółka VFS odkupiła te pojazdy za kwotę 663 158,20 GBP, przy czym spółka LL obciążyła ją należnym podatkiem VAT w łącznej wysokości 116 052,75 GBP, który następnie został odprowadzony do Commissioners.
- 20 Raty leasingowe, pobierane najpierw przez spółkę RBSD, a następnie przez spółkę LL, nie były obciążone podatkiem VAT w Zjednoczonym Królestwie, gdyż czynności dokonywane na podstawie umów leasingu uznawane były, w świetle prawa brytyjskiego,

za świadczenie usług, w związku z czym brytyjskie organy skarbowe uznawały, że usługi te były dokonywane w Niemczech, to jest w państwie siedziby usługodawcy. Również w Niemczech opłaty te nie były obciążone podatkiem VAT, albowiem omawiane czynności uznawano, w świetle prawa niemieckiego, za dostawy towarów, w odniesieniu do których przyjmowano, iż miały miejsce w Zjednoczonym Królestwie, to jest w miejscu ich dostawy.

- 21 Wskutek powyższego od rat leasingowych będących przedmiotem sporu przed sądem krajowym nie został w ogóle pobrany podatek VAT, ani w Zjednoczonym Królestwie, ani też w Niemczech. W Zjednoczonym Królestwie został natomiast rozliczony podatek VAT z tytułu sprzedaży pojazdów, która nastąpiła w związku ze skorzystaniem przez spółkę LL z opcji sprzedaży („put”).
- 22 Przed brytyjskimi organami skarbowymi spółka RBSD domagała się odliczenia całości należnego podatku VAT naliczonego jej przez spółkę VFS w chwili zakupu pojazdów od tej spółki, co odpowiadało kwocie 314056,24 GBP. Spółka RBSD twierdziła w szczególności, że art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy uprawnia ją do odliczenia naliczonego podatku VAT od zakupu tych towarów. Ponadto zdaniem tej spółki przesłanki zastosowania instytucji zakazu nadużycia prawa nie zostały spełnione w niniejszej sprawie, gdyż miały tu miejsce czynności leasingowe dokonywane pomiędzy trzema niezależnymi podmiotami gospodarczymi działającymi w warunkach rynkowych.
- 23 Commissioners odmówili udzielenia zgody na odliczenie podatku VAT, którego domagała się spółka RBSD, a także zażądali spłaty przez tę spółkę podatku naliczonego, który był przedmiotem udzielonego jej kredytu podatkowego. Commissioners podnieśli, że art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy nie pozwala na odliczenie naliczonego podatku VAT uiszczanego z tytułu nabycia towarów wykorzystywanych następnie w czynnościach niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT. Commissioners podkreślili w szczególności, że podatek zapłacony jako podatek naliczony nie może zostać odliczony ani podlegać zwrotowi, jeżeli żaden podatek nie został zafakturowany jako podatek należny. Ponadto Commissioners uznali, że spółka RBSD stosowała praktykę stanowiącą nadużycie, gdyż zasadniczym celem stosowanych przez nią konstrukcji prawnych było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z celem szóstej

dyrektywy. Postanowienia umowy leasingu ustalone były w taki sposób, aby umożliwić wykorzystanie różnic w sposobie wdrożenia szóstej dyrektywy w Zjednoczonym Królestwie i w Niemczech.

- ²⁴ Spółka RBSD zaskarżyła decyzję Commissioners przed VAT and Duties Tribunal Edinburg (sąd ds. podatku VAT w Edynburgu). Wyrokiem z dnia 24 lipca 2007 r. sąd ten orzekł, że zasada neutralności podatkowej nie wymaga, aby odmówić odliczenia podatku VAT z tej tylko przyczyny, że nie istniał żaden odpowiadający obowiązek podatkowy z tytułu należnego podatku VAT. VAT and Duties Tribunal Edinburg uznał ponadto, że omawiane umowy nie stanowiły nadużycia.
- ²⁵ Commissioners wniosli apelację do Court of Session (Scotland) (sądu apelacyjnego dla Szkocji).
- ²⁶ Sąd ten stwierdza, że art. 5 ust. 4 lit. b) szóstej dyrektywy został wdrożony w Zjednoczonym Królestwie i w Niemczech w odmienny sposób. Court of Session (Scotland) wskazuje, że zgodnie z właściwymi przepisami brytyjskimi, czynności dokonywane w ramach umów leasingu będących przedmiotem sporu przed sądem krajowym zostały potraktowane jako świadczenie usług. W konsekwencji uznano, że czynności te zostały dokonane w miejscu, gdzie usługodawca prowadzi swą działalność gospodarczą, to jest w Niemczech. Z kolei na podstawie prawa niemieckiego umowy te zostały potraktowane jako umowy o dostawę towarów, wskutek czego uznano, że państwo, w którym należy zapłacić podatek VAT, powinno się ustalać według miejsca dostawy towarów, a więc w stanie faktycznym sprawy przed sądem krajowym – w Zjednoczonym Królestwie. Wobec powyższego czynności leasingowe nie zostały obciążone podatkiem VAT w Niemczech. Miało to ten skutek, że podatek należny z tytułu kosztów leasingu nie został zafakturowany w żadnym z zainteresowanych państw członkowskich.

27 W tych okolicznościach Court of Session (Scotland), stwierdziwszy, że sprawa, którą rozpatruje, obejmuje następujące okoliczności:

- niemiecka spółka zależna należąca do banku mającego siedzibę w Zjednoczonym Królestwie zakupiła samochody w Zjednoczonym Królestwie z zamiarem oddania ich w leasing, z opcją zakupu, w Zjednoczonym Królestwie spółce niepowiązanej z nią oraz uiszcza podatek VAT od tych zakupów;
- zgodnie z właściwym ustawodawstwem Zjednoczonego Królestwa dostawy polegające na wynajmie samochodów traktowane były jako świadczenie usług dokonywane w Niemczech i odpowiednio nie podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT w Zjednoczonym Królestwie. Zgodnie z prawem niemieckim dostawy te były traktowane jako dostawy towarów dokonane w Zjednoczonym Królestwie i w związku z tym nie podlegały opodatkowaniu podatkiem VAT w Niemczech. W konsekwencji w żadnym państwie członkowskim nie pobrano podatku należnego od tych dostaw;
- bank mający siedzibę w Zjednoczonym Królestwie wybrał swoją niemiecką spółkę zależną na leasingodawcę oraz określił okres obowiązywania umów leasingowych z zamiarem uzyskania korzyści podatkowej w postaci braku powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku VAT od opłat leasingowych;

postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

- „1) Czy wykładni art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy [...] należy dokonywać w ten sposób, że uprawnia on organy podatkowe Zjednoczonego Królestwa do odmowy przyznania niemieckiej spółce zależnej prawa do odliczenia podatku VAT, który zapłaciła ona w Zjednoczonym Królestwie z tytułu zakupu samochodów?

- 2) Czy dla potrzeb udzielenia odpowiedzi na pytanie pierwsze należy przyjąć, że sąd krajowy powinien rozszerzyć swoją analizę w celu rozważenia ewentualnego stosowania zasady zakazu praktyk stanowiących nadużycie?

- 3) W wypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie drugie – czy odliczenie podatku naliczonego od zakupu samochodów byłoby sprzeczne z celem odpowiednich przepisów [szóstej dyrektywy] i w związku z tym spełniałoby pierwszą przesłankę nadużycia określoną w pkt 74 wyroku Trybunału z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax i in., Zb.Orz., s. I-1609, między innymi ze względu na zasadę neutralności opodatkowania?

- 4) Również w przypadku udzielenia odpowiedzi twierdzącej na pytanie drugie – czy sąd powinien wziąć pod uwagę, że zasadniczym celem czynności jest uzyskanie korzyści podatkowej, tak iż druga przesłanka praktyki stanowiącej nadużycie określona w pkt 75 ww. wyroku Trybunału w sprawie Halifax i in. zostaje spełniona w okolicznościach, w których w celu uzyskania korzyści podatkowej polegającej na niepobieraniu podatku należnego od opłat leasingowych – w ramach czynności handlowej pomiędzy stronami działającymi niezależnie – wybrana została zależna spółka niemiecka z zamiarem oddania w leasing samochodów klientowi ze Zjednoczonego Królestwa oraz ustalone zostały postanowienia umów leasingowych?”

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

- 28 Pierwsze pytanie sądu krajowego zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie

może odmówić podatnikowi odliczenia podatku VAT naliczonego z tytułu nabycia towarów dokonanego w tym państwie członkowskim w wypadku, gdy towary te zostały wykorzystane do celów czynności leasingowych dokonywanych w innym państwie członkowskim, przy czym te dwie czynności, które powinny być objęte podatkiem należnym, nie zostały opodatkowane podatkiem VAT w tym drugim państwie członkowskim.

- 29 Jak opisał to sąd krajowy w swym postanowieniu odsyłającym, potrzeba zadania pytania wynika stąd, że w sprawie przed tym sądem brytyjskie organy podatkowe zaklasyfikowały czynności leasingowe, dokonane w okresie późniejszym w stosunku do zakupu pojazdów, jako świadczenie usług, wobec czego zostało przyjęte, iż czynności tych dokonano w siedzibie usługodawcy, to jest w Niemczech. Mimo to niemieckie organy podatkowe nie pobrały podatku VAT z tego tytułu, albowiem stały one na stanowisku, że omawiane czynności należy uznawać za dostawę towarów.
- 30 Nie ulega kwestii, że gdyby sporne przed sądem krajowym czynności leasingowe były dokonywane albo przez spółkę prowadzącą działalność gospodarczą w Zjednoczonym Królestwie, albo też mającą siedzibę w tym państwie członkowskim, wówczas z tego tytułu powstałoby uprawnienie do odliczenia podatku VAT na mocy art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy w odniesieniu do podatku naliczonego w związku z nabyciem leasingowanych pojazdów.
- 31 Zgodnie z art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy państwa członkowskie przyznają podatnikowi prawo do odliczenia podatku w zakresie, w jakim towary, nabyte w sytuacji prowadzącej do naliczenia podatku VAT, wykorzystywane są do celów późniejszych czynności dokonywanych za granicą, które kwalifikowałyby się do odliczenia podatku, gdyby miałyby miejsce na terytorium zainteresowanego państwa członkowskiego.

- 32 Prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego z tytułu pewnych czynności od podatku VAT należnego z tytułu innych czynności dokonywanych w innym państwie członkowskim zależy więc w świetle tego przepisu od tego, czy prawo do odliczenia powstałoby, gdyby ogół czynności był dokonywany w obrębie tego samego państwa członkowskiego.
- 33 Jak wynika to z pkt 29 i 30 niniejszego wyroku, należy stwierdzić, że z takim właśnie przypadkiem mamy do czynienia w sprawie przed sądem krajowym. W konsekwencji spółka RBSD może, na mocy art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy, żądać przyznania jej prawa do odliczenia podatku VAT rozliczonego z tytułu nabycia towarów wykorzystywanych następnie dla potrzeb leasingu.
- 34 Rządy, które przedstawiły Trybunałowi swe uwagi, stwierdziły natomiast w istocie, że prawo do odliczenia naliczonego podatku VAT uzależnione jest od pobrania należnego podatku VAT. Ponieważ w sprawie przed sądem krajowym niemieckie organy podatkowe nie pobrały podatku VAT z tytułu czynności leasingowych, to spółka RBSD nie może twierdzić, że w Zjednoczonym Królestwie przysługuje jej uprawnienie do odliczenia podatku VAT naliczonego z tytułu nabycia pojazdów.
- 35 Wprawdzie Trybunał orzekł, że odliczenie naliczonego podatku VAT związane jest z poborem należnego podatku VAT (zob. wyroki: z dnia 30 marca 2006 r. w sprawie C-184/04 Uudenkaupungin kaupunki, Zb.Orz. s. I-3039, pkt 24; z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-72/05 Wollny, Zb.Orz. s. I-8297, pkt 20).
- 36 Niemniej jednak we wskazanych wyżej punktach ww. wyroków w sprawie Uudenkaupungin kaupunki i w sprawie Wollny Trybunał sprecyzował, że w sytuacji, gdy towary lub usługi nabyte przez podatnika są wykorzystywane do dokonywania czynności zwolnionych od podatku lub niepodlegających opodatkowaniu podatkiem VAT, nie następuje ani pobór należnego podatku VAT, ani odliczenie naliczonego podatku VAT.

- 37 Tymczasem w sprawie przed sądem krajowym czynności leasingowe dokonywane przez spółkę RBSD w sytuacji prowadzącej do powstania zobowiązania z tytułu należnego podatku VAT nie były zwolnione z tego podatku, należąc do zakresu jego zastosowania. Z czynności tych wynika zatem uprawnienie do odliczenia podatku VAT.
- 38 Gdy chodzi o prawo do odliczenia na podstawie art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy – które dotyczy podatku naliczonego obciążającego towary lub usługi wykorzystywane przez podatnika dla potrzeb dokonywanych przezeń czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem należnym – Trybunał podkreślił, że mechanizm odliczenia ma na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach jego całej działalności gospodarczej. Wspólny system podatku VAT gwarantuje zatem, w zakresie obciążeń podatkowych, neutralność każdej działalności gospodarczej, pod warunkiem że ona sama, co do zasady, podlega podatkowi VAT (zob. wyroki: z dnia 22 lutego 2001 r. w sprawie C-408/98 *Abbey National*, Rec. s. I-1361, pkt 24; z dnia 8 lutego 2007 r. w sprawie C-435/05 *Investrand*, Zb.Orz., s. I-1315, pkt 22; z dnia 29 października 2009 r. w sprawie C-174/08 *NCC Construction Danmark*, Zb.Orz. s. I-10567, pkt 27).
- 39 Ponadto prawo do odliczenia podatku VAT, będące integralną częścią mechanizmu podatku VAT, stanowi podstawową zasadę, na której opiera się wspólny system podatku VAT i zasadniczo nie może ono być ograniczane (zob. w szczególności wyroki: z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 *Gabalfriśa i in.*, Rec. s. I-1577, pkt 43; a także z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-74/08 *PARAT Automotive Cabrio*, Zb.Orz. s. I-3459, pkt 15).
- 40 Wynika stąd, że podatnik może domagać się odliczenia podatku VAT, jaki obciążył towary i usługi nabyte przez niego dla potrzeb wykonywania działalności podlegającej opodatkowaniu (zob. ww. wyrok w sprawie *NCC Construction Danmark*, pkt 39).
- 41 W tych okolicznościach, a także mając na względzie okoliczności sprawy przed sądem krajowym, należy przyjąć, że prawo do odliczenia podatku VAT nie może zależeć od tego, czy czynność dokonywana w sytuacji prowadzącej do jej obciążenia podatkiem należnym w rzeczywistości doprowadziła do zapłaty podatku VAT w zainteresowanym państwie członkowskim.

- 42 Pomimo bowiem ustanowienia wspólnego systemu podatku VAT na mocy przepisów szóstej dyrektywy, w dalszym ciągu istnieją pomiędzy państwami członkowskim różnice w zakresie przepisów ustawowych i wykonawczych dotyczących tej materii, wobec czego okoliczność, że jedno państwo członkowskie ze względu na dokonaną przez siebie klasyfikację danej czynności handlowej nie pobrało należnego podatku VAT, nie może pozbawiać podatnika uprawnienia do odliczenia naliczonego podatku VAT rozliczonego w innym państwie członkowskim.
- 43 Gdy chodzi o wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-302/93 Debouche, Zb.Orz. s. I-4495, na który powołały się brytyjskie organy podatkowe w celu uzasadnienia odmowy przyznania uprawnienia do dokonania odliczenia, wystarczy wskazać, że Trybunał w pkt 12–14 wskazanego wyroku oparł się jedynie na okoliczności, że zainteresowany nie mógł przedstawić wydanego przez organy państwa, w którym miał siedzibę, zaświadczenia, iż jest podatnikiem podatku VAT w tym państwie, gdyż tego rodzaju dokument nie mógł być wydany ze względu na fakt, że sporne usługi były zwolnione z tego podatku. Należy także stwierdzić, że stan faktyczny sprawy przed sądem krajowym, w ramach którego spółce RBSD przysługuje uprawnienie do odliczenia podatku na podstawie art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy, różni się od stanu faktycznego omawianego wyroku.
- 44 Nawet jeśli przyjęcie tezy, że podatnik może domagać się odliczenia naliczonego podatku VAT bez wpłacania należnego podatku VAT, może wydawać się pod pewnymi względami niespójne, nie może to jednak uzasadniać odmowy zastosowania przepisów szóstej dyrektywy dotyczących prawa do odliczenia, takich jak jej art. 17 ust. 3 lit. a).
- 45 Z uwagi bowiem na brzmienie tego przepisu nie może on być interpretowany w ten sposób, że organy podatkowe danego państwa członkowskiego mogą odmówić dokonania odliczenia podatku VAT w takim stanie faktycznym, jak w sprawie przed sądem krajowym.

- 46 Z uwagi na powyższe na pierwsze pytanie należy udzielić odpowiedzi, że w stanie faktycznym takim jak w sprawie przed sądem krajowym art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie nie może odmówić podatnikowi odliczenia podatku VAT naliczonego z tytułu nabycia towarów dokonanego w tym państwie członkowskim, w wypadku gdy towary te zostały wykorzystane do celów czynności leasingowych dokonywanych w innym państwie członkowskim, tylko dlatego, że z tytułu czynności dokonanych w sytuacji, w której powinny być one objęte podatkiem należnym, w tym drugim państwie członkowskim nie został zapłacony podatek VAT.

W przedmiocie pozostałych pytań

- 47 Drugie, trzecie i czwarte pytanie sądu krajowego, które należy zbadać łącznie, zmierzają w istocie do ustalenia, czy zasada zakazu praktyk stanowiących nadużycie może mieć wpływ na przyjętą wykładnię, w wypadku uznania, że art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż nie zezwala on organom podatkowym jednego państwa członkowskiego na odmowę odliczenia podatku VAT w stanie faktycznym takim jak w sprawie przed sądem krajowym, gdy jedno przedsiębiorstwo mające siedzibę w jednym państwie członkowskim postanowi dokonać, za pośrednictwem swej spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, czynności w zakresie leasingu towarów na rzecz spółki będącej osobą trzecią, mającej siedzibę w tym pierwszym państwie członkowskim, a to w celu uniknięcia sytuacji, w której podatek VAT obciążałby opłaty stanowiące wynagrodzenie za dokonanie tych czynności, przy czym czynności te zostały zaklasyfikowane w pierwszym państwie członkowskim jako świadczenie usług w zakresie najmu dokonywane w drugim państwie członkowskim, zaś w tym drugim państwie członkowskim jako dostawa towarów dokonywana w pierwszym państwie członkowskim.
- 48 Dla potrzeb udzielenia odpowiedzi na te pytania należy przypomnieć na wstępie, że zwalczanie oszustw, uchylania się od rozliczania podatków oraz ewentualnych nadużyć jest celem uznanym i wspieranym przez szóstą dyrektywę (zob. w szczególności wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawach połączonych C-487/01 i C-7/02 Gemeente Leusden i Holin Groep, Rec. s. I-5337, pkt 76; a także ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 71).

- 49 W pkt 74 i 75 ww. wyroku w sprawie Halifax i in. Trybunał orzekł w szczególności, że stwierdzenie występowania praktyki stanowiącej nadużycie w dziedzinie podatku VAT zakłada, po pierwsze, że sporne czynności, pomimo spełnienia wymogów formalnych określonych w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy oraz wdrażających ją przepisach krajowych, skutkują osiągnięciem korzyści finansowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, któremu służą właściwe przepisy dyrektywy oraz po drugie, że z ogółu elementów obiektywnych wynika, iż zasadniczym celem spornych czynności było jedynie osiągnięcie omawianej korzyści podatkowej.
- 50 Odnosząc powyższe do stanu faktycznego sprawy przed sądem krajowym należy zauważyć, że pomiędzy podmiotami, które dokonały poszczególnych spornych czynności, nie występuje żadna więź prawna. Jest także poza sporem, że czynności te nie miały charakteru sztucznego, a także że zostały one dokonane w ramach normalnej wymiany handlowej.
- 51 Cechy czynności będących przedmiotem sporu przed sądem krajowym oraz właściwości stosunków istniejących pomiędzy spółkami, które dokonały tych czynności, nie zawierają – jak zauważył sąd krajowy – żadnych elementów, które mogłyby prowadzić do przyjęcia, że stworzono sztuczną konstrukcję, oderwaną od rzeczywistości gospodarczej, mającą na celu wyłącznie uzyskanie korzyści podatkowej (zob. podobnie wyrok z dnia 22 maja 2008 r. w sprawie C-162/07 Ampliscientifica i Amplifin, Zb.Orz. s. I-4019, pkt 28), albowiem spółka RBSD ma siedzibę w Niemczech i prowadzi działalność w zakresie świadczenia usług bankowych i leasingowych.
- 52 W tych okolicznościach fakt, że spółka mająca siedzibę w jednym państwie członkowskim świadczyła usługi na rzecz spółki mającej siedzibę w drugim państwie członkowskim, a postanowienia dotyczące dokonanych czynności zostały ustalone w zależności od uwarunkowań właściwych zainteresowanym podmiotom gospodarczym, nie może być uważany za nadużycie prawa. Spółka RBSD naprawdę świadczyła sporne usługi w ramach rzeczywistej działalności gospodarczej.

- 53 Należy dodać, że podatnikom przysługuje co do zasady swoboda wyboru struktur organizacyjnych oraz sposobu dokonywania czynności, które uważają za najlepiej przystosowane do potrzeb ich działalności gospodarczej oraz w celu ograniczenia ich obciążeń podatkowych.
- 54 Trybunał orzekł bowiem, że przysługujący przedsiębiorcy wybór pomiędzy czynnościami zwolnionymi z opodatkowania i czynnościami opodatkowanymi może opierać się na szeregu czynników, a w szczególności na względach natury podatkowej dotyczących systemu podatku VAT (zob. wyrok z dnia 9 października 2001 r. w sprawie C-108/99 Cantor Fitzgerald International, Rec. s. I-7257, pkt 33). Trybunał uściślił w tym względzie, że w sytuacji gdy podatnik ma wybór pomiędzy dwiema czynnościami, przysługuje mu prawo do dokonania wyboru takiej struktury swojej działalności, poprzez którą ograniczy swoje zobowiązanie podatkowe (ww. wyrok w sprawie Halifax i in., pkt 73).
- 55 Z powyższego wynika, że na pytania od drugiego do czwartego należy udzielić odpowiedzi, że zasada zakazu praktyk stanowiących nadużycie nie sprzeciwia się uprawnieniu do odliczenia podatku VAT, o którym mowa w art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy, gdy w stanie faktycznym takim jak w sprawie przed sądem krajowym jedno przedsiębiorstwo, mające siedzibę w danym państwie członkowskim, postanowi dokonać, za pośrednictwem swej spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, czynności w zakresie leasingu towarów na rzecz spółki będącej osobą trzecią, mającej siedzibę w tym pierwszym państwie członkowskim, a to w celu uniknięcia sytuacji, w której podatek VAT obciążałby opłaty stanowiące wynagrodzenie za dokonanie tych czynności, przy czym czynności te są klasyfikowane w pierwszym państwie członkowskim jako świadczenie usług w zakresie najmu dokonywane w drugim państwie członkowskim, zaś w tym drugim państwie członkowskim – jako dostawa towarów dokonywana w pierwszym państwie członkowskim.

W przedmiocie kosztów

- 56 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 (trzecia izba) orzeka, co następuje:

- 1) W stanie faktycznym takim jak w sprawie przed sądem krajowym art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że państwo członkowskie nie może odmówić podatnikowi odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego z tytułu nabycia towarów dokonanego w tym państwie członkowskim, w wypadku gdy towary te zostały wykorzystane do celów czynności leasingowych dokonywanych w innym państwie członkowskim, tylko dlatego, że z tytułu czynności dokonanych w sytuacji, w której powinny być one objęte podatkiem należnym, w tym drugim państwie członkowskim nie został zapłacony podatek od wartości dodanej.
- 2) Zasada zakazu praktyk stanowiących nadużycie nie sprzeciwia się uprawnieniu do odliczenia podatku od wartości dodanej, o którym mowa w art. 17 ust. 3 lit. a) dyrektywy 77/388, gdy w stanie faktycznym takim jak w sprawie przed sądem krajowym jedno przedsiębiorstwo, mające siedzibę w danym państwie członkowskim, postanowi dokonać, za pośrednictwem swej spółki zależnej mającej siedzibę w innym państwie członkowskim, czynności w zakresie leasingu towarów na rzecz spółki będącej osobą trzecią, mającej siedzibę w tym pierwszym państwie członkowskim, a to w celu uniknięcia sytuacji, w której podatek od wartości dodanej obciążałby opłaty stanowiące wynagrodzenie za dokonanie tych czynności, przy czym czynności te są klasyfikowane w pierwszym państwie członkowskim jako świadczenie usług w zakresie najmu dokonywane w drugim państwie członkowskim, zaś w tym drugim państwie członkowskim – jako dostawa towarów dokonywana w pierwszym państwie członkowskim.

Podpisy