



Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (druga izba)

z dnia 3 września 2014 r. *

Odesłanie prejudycjalne — VAT — Szósta dyrektywa 77/388/EWG — Artykuł 11 część C ust. 1 akapit pierwszy — Bezpośrednia skuteczność — Obniżenie podstawy opodatkowania — Dokonanie dwóch transakcji dotyczących tych samych towarów — Dostawy towarów — Samochody sprzedawane w ramach umowy leasingu finansowego, ponownie obejmowane w posiadanie i odsprzedawane na aukcjach — Nadużycie prawa

W sprawie C-589/12

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 10 grudnia 2012 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 14 grudnia 2012 r., w postępowaniu:

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

przeciwko

GMAC UK plc,

TRYBUNAŁ (druga izba),

w składzie: R. Silva de Lapuerta, prezes izby, J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.C. Bonichot i A. Arabadjiev (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: L. Hewlett, główny administrator,

uwzględniając pisemny etap postępowania i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 5 grudnia 2013 r., rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu GMAC UK plc przez R. Cordarę, QC,
- w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez J. Beeko, działającą w charakterze pełnomocnika, wspieraną przez K. Lasoka, QC,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez R. Lyala, A. Cordewenera oraz C. Soulay, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

* Język postępowania: angielski.

wydaje następujący

Wyrok

- 1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 11 część C ust. 1 akapit pierwszy 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 (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).
- 2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu między Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs (zwanymi dalej „Commissioners”) a GMAC UK plc (zwaną dalej „GMAC”) w przedmiocie kwoty podlegającej opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT”) z tytułu dostaw dokonanych przez GMAC w wykonaniu umów leasingu finansowego (hire-purchase) pojazdów samochodowych.

Ramy prawne

Prawo Unii

- 3 Artykuł 11 część A szóstej dyrektywy, dotyczący podstawy opodatkowania na terytorium kraju, stanowił:

„1. Podstawą opodatkowania jest:

- a) w odniesieniu do dostaw towarów i usług [...] wszystko, co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw;

[...]”.

- 4 Artykuł 11 część C szóstej dyrektywy, dotyczący przepisów różnych, w ust. 1 stanowił:

„W przypadku anulowania, odmowy [wypowiedzenia, rozwiązania] albo całkowitego lub częściowego braku zapłaty lub też w przypadku gdy cena jest obniżona po dokonaniu dostawy [transakcji], podstawa opodatkowania jest stosownie obniżana na warunkach określonych przez państwa członkowskie.

Jednakże w przypadku całkowitego lub częściowego braku zapłaty państwa członkowskie mogą uchylić się od zastosowania niniejszej zasady”.

Prawo Zjednoczonego Królestwa

- 5 Z postanowienia odsyłającego wynika, że na regulację transponującą art. 11 część C ust. 1 szóstej dyrektywy składały się dwie grupy przepisów. Pierwsza grupa miała zastosowanie w przypadku obniżenia wynagrodzenia, a druga miała zastosowanie i udzielała ulgi – mianowicie ulgi w zakresie wierzytelności nieściągalnych – w przypadku całkowitego lub częściowego braku zapłaty.

Przepisy krajowe odnoszące się do obniżenia wynagrodzenia

- 6 Przepisy te od 1995 r. były zawarte w § 38 w związku z § 24 VAT Regulations 1995 (rozporządzenia w sprawie rozliczeń i rejestrów VAT z 1995 r.). Przewidywały one, że w przypadku obniżenia wynagrodzenia z tytułu dostawy, zawierającego w sobie kwotę podatku VAT, podatnik powinien dokonać korekty swojego rozliczenia w zakresie podatku VAT polegającej na odpowiednim pomniejszeniu kwoty tego podatku. W tym zakresie obniżenie wynagrodzenia było uznawane za skuteczne tylko w razie potwierdzenia notą kredytową lub innym dokumentem o podobnym skutku. Przepisy równoważne powyższym miały zastosowanie w latach 1990–1995.

Przepisy krajowe odnoszące się do wierzytelności nieściągalnych

- 7 Dla dostaw dokonanych pomiędzy dniem 2 października 1978 r. a dniem 26 lipca 1990 r. ulga w zakresie wierzytelności nieściągalnych miała zastosowanie na podstawie „starego systemu”. Dla dostaw dokonanych pomiędzy dniem 1 kwietnia 1989 r. a dniem 19 marca 1997 r. wnioski o przyznanie ulgi można było składać na podstawie „nowego systemu”. W okresie zachodzenia na siebie obu systemów, to znaczy od 1 kwietnia 1989 r. do 26 lipca 1990 r., wniosek mógł zostać złożony na podstawie jednego lub drugiego systemu.

– Stary system

- 8 Stary system został ustanowiony art. 12 Finance Act 1978 (ustawy podatkowej z 1978 r.) i przeniesiony do art. 22 Value Added Tax Act 1983 (ustawy o podatku VAT z 1983 r., zwanej dalej „VAT 1983”).
- 9 Artykuł 22 VAT 1983 stanowi:

„(1) Jeżeli:

- (a) osoba dokonała dostawy towarów lub usług w zamian za wynagrodzenie pieniężne, a od tej dostawy wykazała i zapłaciła podatek, a
- (b) osoba zobowiązana do zapłaty jakiegokolwiek nieuregulowanej części wynagrodzenia z tytułu tej dostawy stała się niewypłacalna,

to pierwsza z tych osób jest uprawniona, z zastrzeżeniem ust. 2 i przepisów wykonawczych wydanych na podstawie ust. 3, do otrzymania, na wniosek złożony do Commissioners, zwrotu podatku należnego przypadającego na nieuregulowaną kwotę.

(2) Prawo do otrzymania zwrotu na podstawie niniejszego artykułu przysługuje pod warunkiem, że:

- (a) kwota wierzytelności jest ustalona w postępowaniu upadłościowym i kwota ta odpowiada nieuregulowanej kwocie wynagrodzenia, pomniejszonej o kwotę objętą wnioskiem;
- (b) wartość dostawy nie przekracza wartości rynkowej; oraz
- (c) w odniesieniu do dostaw towarów własność towarów została przeniesiona na osobę, na rzecz której dokonano dostawy [...]”.

- 10 Jak wynika z postanowienia odsyłającego, na podstawie art. 22 VAT 1983 osoba była uznawana za niewypłacalną dla potrzeb tego przepisu, jeżeli orzeczono jej upadłość lub sąd wydał postanowienie w sprawie zarządu jej majątkiem w ramach postępowania upadłościowego. Spółka była niewypłacalna, jeżeli podlegała dobrowolnej lub przymusowej likwidacji i jeżeli „zachodziła sytuacja niemożności spłaty długów przez spółkę”.

– Nowy system

- 11 Artykuł 11 Finance Act 1990 (ustawy podatkowej z 1990 r.) ustanowił nowy system i uchylił stary system dla dostaw dokonanych po dniu 26 lipca 1990 r.
- 12 Nowy system miał zastosowanie do dostaw dokonanych po dniu 1 kwietnia 1989 r. Został on przeniesiony do art. 36 Value Added Tax Act 1994 (ustawy o podatku od wartości dodanej z 1994 r.), który brzmiał następująco:

„1) Ustęp 2 znajduje zastosowanie, w przypadku gdy:

- a) osoba dokonała dostawy towarów lub usług w zamian za wynagrodzenie pieniężne, a od tej dostawy wykazała i zapłaciła podatek VAT;
 - b) całość lub jakakolwiek część wynagrodzenia z tytułu tej dostawy została przez nią odpisana jako wierzytelność nieściągalna; oraz
 - c) upłynął okres [...] sześciu miesięcy [zastępujący okres dwóch lat określony w przepisach art. 11 ustawy podatkowej z 1990 r.] (liczony od dnia, w którym dokonano dostawy).
- 2) z zastrzeżeniem poniższych przepisów obecnego artykułu i wydanych na ich podstawie przepisów wykonawczych, osoba taka jest uprawniona do otrzymania, na wniosek złożony do Commissioners, zwrotu podatku należnego przypadającego na nieuregulowaną kwotę.

[...]

- 4) Prawo do otrzymania zwrotu na podstawie powyższego ustępu 2 przysługuje tylko pod warunkiem, że:
- a) wartość dostawy jest równa wartości rynkowej lub niższa od niej; oraz
 - b) w odniesieniu do dostaw towarów, własność towarów została przeniesiona na osobę, na rzecz której dokonano dostawy, lub na osobę wywodzącą swoje prawo od tej osoby, działającą za pośrednictwem tej osoby lub w jej imieniu.

[...]”.

Rozporządzenie w sprawie podatku od wartości dodanej od samochodów z 1992 r.

- 13 Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej przyznawało prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego przy sprzedaży samochodów używanych na warunkach co do zasady tożsamyh w kolejnych aktach prawnych, do których należy Value Added Tax (Cars) Order 1992 (rozporządzenie w sprawie podatku od wartości dodanej od samochodów z 1992 r., zwane dalej „Cars Order”).
- 14 Zgodnie z § 8 Cars Order, jeżeli dealer samochodowy sprzedawał samochód używany, podatek VAT należało wykazać od podstawy opodatkowania w kwocie równej marży dealera.

- 15 Jednakże § 4 Cars Order przewidywał szczególny sposób opodatkowania w przypadku odsprzedaży pojazdów ponownie objętych w posiadanie przez sprzedawcę:

„(1) Czynności wskazane poniżej nie stanowią dostawy towarów ani świadczenia usług:

- (a) zbycie używanego pojazdu samochodowego dokonane przez osobę, która objęła go ponownie w posiadanie na podstawie porozumienia finansowego, w przypadku gdy pojazd samochodowy znajduje się w takim samym stanie jak w chwili ponownego jego objęcia [...]”.

Postępowanie główne i pytania prejudycjalne

- 16 GMAC jest spółką będącą podatnikiem VAT, która zajmuje się między innymi sprzedażą na warunkach odroczonej płatności pojazdów samochodowych.
- 17 Umowy tego rodzaju są zwykle zawierane w następujący sposób. Konsument wybiera pojazd u dealera i wnosi o przyznanie mu określonego sposobu finansowania. Jest wtedy kierowany do spółek leasingowych takich jak GMAC. Jeżeli trzy strony dojdą do porozumienia, dealer sprzedaje samochód spółce leasingowej, a ta dostarcza go następnie konsumentowi końcowemu na podstawie „umowy leasingu” (hire-purchase contract).
- 18 Sprzedaż tych pojazdów dokonywana przez dealerów samochodowych na rzecz GMAC podlegała opodatkowaniu podatkiem VAT według stawki podstawowej. Dostawa pojazdów przez GMAC na rzecz konsumentów końcowych na podstawie umów leasingu podlegała również opodatkowaniu podatkiem VAT według stawki podstawowej. W razie niewykonania umowy przez leasingobiorcę GMAC ponownie obejmowała pojazd w posiadanie i sprzedawała go na aukcji. O przychody ze sprzedaży pomniejszono nieuregulowaną część opłat miesięcznych należnych od leasingobiorcy.
- 19 Dostawa pojazdu samochodowego w ramach umowy leasingu uznawana była dla potrzeb podatku VAT za dostawę towarów. Obowiązek podatkowy z tytułu podatku VAT powstawał w momencie dostawy pojazdu przez GMAC na rzecz konsumentów końcowych w odniesieniu do całości kwoty należnej, z wyjątkiem kosztów finansowych. Jeżeli następnie pojazd ten został ponownie objęty i sprzedany na aukcji, w szczególności zgodnie z § 4 Cars Order, owa sprzedaż na aukcji nie była uznawana ani za dostawę towarów, ani za świadczenie usług.
- 20 Commissioners zawsze przyjmowali, że w przypadku rozwiązania za porozumieniem stron umowy leasingu pojazdu samochodowego, pociągającego za sobą jego odsprzedaż, zastosowanie miał § 38 VAT Regulations 1995, w konsekwencji czego należało uznać, że GMAC dokonała czynności leasingu w zamian za wynagrodzenie pomniejszone o kwotę przychodów z tytułu odsprzedaży. Niemniej jednak aż do orzeczenia High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Zjednoczone Królestwo) w sprawie *C&E Commissioners v GMAC* (2004) nie przyjmowali oni, że ten sam sposób opodatkowania ma zastosowanie w przypadku, gdy leasingobiorca nie wykonał zobowiązania, a pojazd zostawał ponownie objęty przez GMAC i odsprzedany na aukcji.
- 21 Jednakże poczynawszy od tego orzeczenia, § 38 VAT Regulations 1995 ma zastosowanie także do przypadku niewykonania zobowiązania przez leasingobiorcę i odsprzedaży pojazdu przez GMAC na aukcji. High Court of Justice uznał także, że Cars Order ma również zastosowanie, a w rezultacie, że GMAC nie jest zobowiązana do zapłaty podatku VAT od przychodów ze sprzedaży na aukcji. Sąd odsyłający podnosi w tym zakresie, że łączne zastosowanie tych przepisów prowadzi do „nieoczekiwanego zysku”, za sprawą którego kwota podatku VAT należnego jest ostatecznie niższa, niż wynosiłaby ona w sytuacji, gdyby transpozycji szóstej dyrektywy dokonano poprawnie.

- 22 Na żądanie GMAC wszczęto zatem nowe postępowanie, także obejmujące lata 1978–1997 i oparte w całości na skutku bezpośrednim szóstej dyrektywy. Żądanie spółki dotyczy obecnie części wynagrodzenia za dostawę pojazdu samochodowego dokonaną na rzecz klienta, jaka pozostaje niezapłacona z powodu niewykonania przez tego klienta zobowiązania. Kwota ta nie stanowi obniżki ceny w rozumieniu art. 11 część C ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy. Chodzi tu o częściowy brak zapłaty w rozumieniu tego przepisu, to znaczy o wierzytelność nieściągalną.
- 23 Pismem z dnia 20 lutego 2006 r. GMAC zażądała zatem ulgi w zakresie wierzytelności nieściągalnych za lata 1978–1997 z tytułu rozwiązania umów leasingu pojazdów samochodowych z powodu braku zapłaty uzgodnionej ceny sprzedaży. Commissioners oddalili ten wniosek decyzją z dnia 18 lipca 2006 r.
- 24 First-tier Tribunal (Tax Chamber) uwzględnił skargę GMAC na tę decyzję, uznając, że warunki prawne uprawnienia do ulgi były niezgodne z prawem Unii i że wniesione przez GMAC żądania mające na celu otrzymanie ulgi w zakresie wierzytelności nieściągalnych nie skutkowały niezgodnym z prawem Unii zniekształceniem lub zniweczeniem podatkowej neutralności.
- 25 Rozpatrujący skargę Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) uznaje, że przeciwnie, § 38 VAT Regulations 1995 – w interpretacji przyjętej w orzeczeniu High Court of Justice w sprawie C&E Commissioners v GMAC (2004) – w związku z Cars Order nie wdrażają skutecznie szóstej dyrektywy, ponieważ w ich wyniku dochodzi do przyznania ulgi w zakresie VAT, która jest niezgodna z celem owej dyrektywy, a co za tym idzie, z prawem Unii.
- 26 W tych okolicznościach Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:
- „1) W jakim zakresie podatnik może – w odniesieniu do dwóch transakcji dotyczących tych samych towarów – po pierwsze, bezpośrednio powoływać się na dany przepis [szóstej dyrektywy] w odniesieniu do jednej transakcji; a po drugie, na przepisy prawa krajowego w odniesieniu do drugiej transakcji, jeżeli łączne konsekwencje podatkowe takich działań odnoszące się do obu transakcji nie zostały ani przewidziane, ani założone zarówno przez przepisy prawa krajowego, jak i [szóstej dyrektywy], gdyby przepisy te stosować odrębnie?
- 2) Jeżeli na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć w ten sposób, że istnieją okoliczności, w jakich podatnik byłby nieuprawniony do takich działań (lub byłby do nich nieuprawniony jedynie w określonym zakresie), to jakie okoliczności można by w tym zakresie wskazać, a w szczególności jaki stopień powiązania musiałby istnieć między obiema transakcjami, aby uznać, że takowe okoliczności zaistniały?
- 3) Czy odpowiedź na pytania pierwsze i drugie różniłaby się w zależności od tego, czy krajowe traktowanie jednej z tych transakcji jest zgodne z [szóstą dyrektywą]?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego i trzeciego

- 27 Przez swoje pytania pierwsze i trzecie, które należy rozpatrzyć łącznie, sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy art. 11 część C ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym państwo członkowskie może nie zezwolić podatnikowi na powołanie się na skutek bezpośredni tego przepisu w odniesieniu do danej czynności na tej podstawie, że podatnik ten może powołać się na przepisy prawa krajowego w odniesieniu do innej czynności dotyczącej tych samych towarów i że łączne

zastosowanie tych przepisów prowadziłyby do ogólnego rezultatu podatkowego, którego ani przepisy krajowe, ani szósta dyrektywa, stosowane odrębnie do tych czynności, nie wywoływałyby ani nie zakładały.

- 28 Sąd ten zastanawia się ponadto, czy ma w tym względzie znaczenie to, czy prawo krajowe mające zastosowanie do tej drugiej czynności jest zgodne z szóstą dyrektywą, czy też nie.
- 29 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału we wszystkich wypadkach, gdy przepisy dyrektywy są z punktu widzenia ich treści bezwarunkowe i wystarczająco precyzyjne, jednostki mogą powoływać się na nie przed sądami krajowymi przeciwko państwu, jeśli państwo to nie transponowało dyrektywy do prawa krajowego w wyznaczonym terminie lub jeśli dokonało niewłaściwej transpozycji (wyrok Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, pkt 31 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 30 Przepis prawa Unii jest bezwarunkowy, jeżeli ustanawia zobowiązanie niepoddane żadnym warunkom i nieuzależnione, w zakresie jego wykonania lub skutków, od wydania przez instytucje Unii lub państwa członkowskie jakiegokolwiek aktu (wyrok Almos Agrárkülkereskedelmi, EU:C:2014:328, pkt 32 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 31 Artykuł 11 część C ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy określa przypadki, w których państwa członkowskie są zobowiązane do obniżenia podstawy opodatkowania w terminach i na warunkach przez siebie określonych. Zatem przepis ten zobowiązuje państwa członkowskie do obniżenia podstawy opodatkowania w każdym przypadku, gdy po dokonaniu czynności podatnik nie otrzymuje, w całości lub w części, wynagrodzenia (wyrok Goldsmiths, C-330/95, EU:C:1997:339, pkt 16).
- 32 O ile artykuł ten pozostawia państwom członkowskim pewien zakres uznania przy określaniu przepisów umożliwiających ustalenie kwoty obniżki, o tyle jednak okoliczność ta nie wpływa na precyzyjny i bezwarunkowy charakter obowiązku dopuszczenia obniżenia podstawy opodatkowania w sytuacjach, o których mowa w tym przepisie. Spełnia on zatem przesłanki konieczne do tego, by mógł być bezpośrednio skuteczny (wyrok Almos Agrárkülkereskedelmi, EU:C:2014:328, pkt 34).
- 33 Jak we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wskazał sąd odsyłający, uzasadnieniem pytań zadanych Trybunałowi jest to, że w postępowaniu głównym organy podatkowe Zjednoczonego Królestwa uznały, iż podatnik nie może korzystać równocześnie z „nieoczekiwanego zysku” i z art. 11 część C ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy, w szczególności ze względu na to, że jednoczesne zastosowanie § 38 VAT Regulations 1995, Cars Order i rzeczonyj dyrektywy prowadziłyby do ogólnego rezultatu podatkowego, którego ani prawo krajowe, ani ta dyrektywa, o ile zostałyby zastosowane do tych czynności odrębnie, nie wywoływałyby ani nie zakładały.
- 34 Według rządu Zjednoczonego Królestwa w sytuacji takiej, jaka zachodzi w postępowaniu głównym podatek VAT należny z tytułu dostawy na rzecz konsumenta końcowego i podlegający zapłacie na rzecz organów podatkowych nie jest obliczany od wynagrodzenia rzeczywiście otrzymanego przez podatnika w zamian za dokonane dostawy. Tymczasem skutek bezpośredni nie jest zasadą prawa Unii, z której można czynić użytek celem osiągnięcia rezultatu przeciwnego temu, do którego zmierza dyrektywa. Rząd ten uważa zatem, że podatnik nie jest uprawniony do powoływania się na przepisy prawa krajowego w odniesieniu do jednej czynności, a na skutek bezpośredni art. 11 część C ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy w odniesieniu do czynności drugiej.
- 35 Argumentacji tej nie można przyjąć.
- 36 Jak bowiem wynika z pkt 32 niniejszego wyroku, art. 11 część C ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy wyposażony jest w skutek bezpośredni, a zatem w okolicznościach sprawy w postępowaniu głównym to, czy podatnik taki jak GMAC po dokonaniu dostawy towaru w ramach umowy leasingu

może powołać się na prawo do obniżenia podstawy opodatkowania, które przyznaje mu ten przepis, uwarunkowane jest okolicznością, że klienci GMAC w ramach tej umowy nie wywiązali się w całości lub w części z obowiązku zapłaty.

- 37 Jest prawdą, że przepis ten jest wyrazem podstawowej zasady szóstej dyrektywy, wedle której podstawę opodatkowania stanowi świadczenie wzajemne rzeczywiście otrzymane, a której konsekwencją jest to, że organy podatkowe nie mogą otrzymać z tytułu podatku VAT kwoty wyższej od tej, którą otrzymał podatnik (wyrok *Almos Agrárkülkereskedelmi*, EU:C:2014:328, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 38 Niemniej jednak z przedłożonych Trybunałowi akt sprawy wynika, że jeżeli sprzedaż pojazdu odzyskanego od leasingobiorcy na aukcji nie byłaby, na mocy samego prawa krajowego, zwolniona z podatku VAT, wynagrodzenie otrzymane za każdą z czynności podlegałoby opodatkowaniu. Na podstawę opodatkowania składałyby się zatem kwoty wpłacone przez leasingobiorcę i przez nabywcę w ramach sprzedaży na aukcji. W ten sposób zgodnie z zasadą przypomnianą w poprzednim punkcie niniejszego wyroku podstawa opodatkowania odpowiadałaby wynagrodzeniu rzeczywiście otrzymanemu przez GMAC.
- 39 Tymczasem należy w tym względzie przypomnieć utrwalone orzecznictwo Trybunału, zgodnie z którym państwo członkowskie, które w wyznaczonym terminie nie podjęło środków wykonawczych nałożonych dyrektywą, nie może powoływać się wobec jednostek na niewykonanie przez nie samo ciążących na nim obowiązków (zob. w szczególności wyrok *Rieser Internationale Transporte*, C-157/02, EU:C:2004:76, pkt 22 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 40 W konsekwencji okoliczność, że w świetle prawa krajowego sprzedaż pojazdu na aukcji nie była uznawana za dostawę towarów lub świadczenie usług, nie może prowadzić do pozbawienia podatnika prawa do obniżenia kwoty opodatkowanej w przypadku całkowitego lub częściowego braku zapłaty, zgodnie z art. 11 część C akapit pierwszy szóstej dyrektywy.
- 41 Trzeba także przypomnieć, że według fundamentalnej zasady właściwej wspólnemu systemowi podatku VAT i wynikającej z art. 2 pierwszej dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (67/227/EWG) (Dz.U. 1967, 71, s. 1301) oraz z art. 2 szóstej dyrektywy podatek VAT stosuje się do każdej czynności w zakresie produkcji lub sprzedaży, po odjęciu kwoty podatku poniesionego bezpośrednio w różnych składnikach kosztów (zob. w szczególności wyroki: *Midland Bank*, C-98/98, EU:C:2000:300, pkt 29; *Zita Modes*, C-497/01, EU:C:2003:644, pkt 37).
- 42 Zatem w przypadku całkowitego lub częściowego braku zapłaty kwota stanowiąca podstawę opodatkowania z tytułu umowy leasingu pojazdu powinna zostać skorygowana do wynagrodzenia rzeczywiście otrzymanego przez podatnika w ramach tej umowy. Wynagrodzenie otrzymane przez tego podatnika, zapłacone przez osobę trzecią w ramach innej czynności, w rozpatrywanej sprawie – sprzedaży oddanego przez leasingobiorcę pojazdu na aukcji – pozostaje bez wpływu na wnioski, że podatnik ten może powołać się na skutek bezpośredni art. 11 część C ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy w ramach umowy leasingu.
- 43 Z powyższego wynika, że kwestia, czy prawo krajowe mające zastosowanie do czynności sprzedaży na aukcji jest zgodne z szóstą dyrektywą, czy też nie, nie ma znaczenia dla rozstrzygnięcia, czy podatnik taki jak GMAC jest uprawniony do powoływania się na prawa wywodzone z art. 11 część C ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy.
- 44 Rząd Zjednoczonego Królestwa podnosi dodatkowo, że wybiórcze powoływanie się na skutek bezpośredni tego przepisu stanowiłoby nadużycie, stwarzające sytuację, w której rezultat pożądaný z punktu widzenia rozpatrywanej regulacji nie zostałby osiągnięty.

- 45 Należy w tym względzie przypomnieć, że w pkt 74 i 75 wyroku w sprawie Halifax i in. (C-255/02, EU:C:2006:121) Trybunał orzekł w szczególności, iż stwierdzenie występowania praktyki stanowiącej nadużycie w dziedzinie podatku VAT zakłada, po pierwsze, że sporne czynności, pomimo spełnienia wymogów formalnych określonych w odpowiednich przepisach dyrektywy oraz wdrażających ją przepisach krajowych, skutkują osiągnięciem korzyści podatkowej, której przyznanie byłoby sprzeczne z celem, jakiemu służą te przepisy oraz po drugie, że z ogółu elementów obiektywnych wynika, iż zasadniczym celem spornych czynności było jedynie osiągnięcie omawianej korzyści podatkowej.
- 46 Do sądu krajowego należy ustalenie zgodnie z regułami dowodowymi przewidzianymi w przepisach krajowych, o ile nie naruszy to skuteczności prawa Unii, czy w sprawie w postępowaniu głównym spełnione są istotne kryteria praktyki stanowiącej nadużycie. Niemniej Trybunał orzekając w przedmiocie pytania prejudycjalnego może w razie potrzeby dostarczyć wskazówek stanowiących pomoc dla sądu krajowego w dokonywanej przez niego interpretacji (zob. w szczególności wyrok Halifax i in., EU:C:2006:121, pkt 76, 77 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 47 Należy wskazać, że jeżeli, jak podnosi to rząd Zjednoczonego Królestwa, nie może zostać osiągnięty rezultat, do którego zmierza szósta dyrektywa, to dzieje się tak za sprawą „nieoczekiwanego zysku” wynikającego wyłącznie z zastosowania prawa krajowego. Jak bowiem wynika z pkt 38 niniejszego wyroku, uzyskanie spornej korzyści jest zasadniczo konsekwencją niepoddania opodatkowaniu sprzedaży pojazdu odzyskanego od leasingobiorcy na aukcji na podstawie § 4 Cars Order.
- 48 Ponadto Trybunał orzekł, że przysługujący przedsiębiorcy wybór pomiędzy czynnościami zwolnionymi i czynnościami opodatkowanymi może opierać się na szeregu czynników, a w szczególności na względach natury podatkowej dotyczących systemu podatku VAT. Kiedy bowiem podatnik ma wybór między różnymi czynnościami, ma on prawo wybrać taką strukturę działalności, by móc ograniczyć wielkość swojego zobowiązania podatkowego (zob. wyrok RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, pkt 54 i przytoczone tam orzecznictwo).
- 49 Ze względu na powyższe na pytania pierwsze i trzecie należy odpowiedzieć, że art. 11 część C ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym państwo członkowskie nie może nie zezwolić podatnikowi na powołanie się na skutek bezpośredni tego przepisu w odniesieniu do danej czynności na tej podstawie, że podatnik ten może powołać się na przepisy prawa krajowego w odniesieniu do innej czynności dotyczącej tych samych towarów i że łączne zastosowanie tych przepisów prowadziłoby do ogólnego rezultatu podatkowego, którego ani przepisy krajowe, ani szósta dyrektywa, stosowane odrębnie do tych czynności, nie wywoływałyby, ani nie zakładały.

W przedmiocie pytania drugiego

- 50 Mając na uwadze odpowiedź udzieloną na pierwsze i trzecie pytanie, zbędne jest udzielanie odpowiedzi na pytanie drugie.

W przedmiocie kosztów

- 51 Dla stron w postępowaniu głównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu głównym, nie podlegają zwrotowi.

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

Artykuł 11 część C ust. 1 akapit pierwszy szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku należy interpretować w ten sposób, że w okolicznościach takich jak te w postępowaniu głównym państwo członkowskie nie może nie zezwolić podatnikowi na powołanie się na skutek bezpośredni tego przepisu w odniesieniu do danej czynności na tej podstawie, że podatnik ten może powołać się na przepisy prawa krajowego w odniesieniu do innej czynności dotyczącej tych samych towarów i że łączne zastosowanie tych przepisów prowadziłoby do ogólnego rezultatu podatkowego, którego ani przepisy krajowe, ani szósta dyrektywa 77/388, stosowane odrębnie do tych czynności, nie wywoływałyby ani nie zakładały.

Podpisy