



Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
MICHAŁA BOBEKA
przedstawiona w dniu 7 września 2017 r.¹

Sprawa C-251/16

**Edward Cussens,
John Jennings,
Vincent Kingston
przeciwko
T.G. Brosnanowi**

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

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

I. Wprowadzenie

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

2. Jednakże, jak to często bywa, prawdziwy charakter przedmiotu wywołanych nagle skojarzeń emocjonalnych może przez jakiś czas pozostawać nieco niejasny i nieodkryty³. To samo można powiedzieć o zakazie nadużyć, zwanym także zakazem nadużycia prawa, w dziedzinie VAT. Chociaż wyraźnie potwierdzono to ponad dekadę temu, a od tamtej pory kwestia ta jest przedmiotem szerokiej debaty i analizy w kręgach przedstawicieli doktryny, dokładne zastosowanie tej zasady, w tym szczegółowe kryteria, jakie należy zastosować w celu ustalenia, czy doszło do nadużycia, można uznać za nadal niedostatecznie rozwinięte.

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

¹ Język oryginału: angielski.

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

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

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

5. Decyzję organu podatkowego zaskarżono, a sprawa ostatecznie trafiła do Supreme Court (sądu najwyższego). Sąd ten kieruje do Trybunału osiem pytań. Poprzez pytania pierwsze i drugie zmierza on do ustalenia, czy zasada prawa Unii zakazująca nadużycia prawa ma bezpośrednią skuteczność i moc nadrzędną względem zasad pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań. Zakładając, że zasada zakazu nadużycia prawa ma bezpośrednią skuteczność, poprzez pytania czwarte i siódme sąd zwraca się o wyjaśnienie przesłanek jej zastosowania. Jeżeli przesłanki te zostały spełnione w niniejszej sprawie, poprzez pytanie trzecie sąd pragnie dowiedzieć się, w jaki sposób dokonać ponownej interpretacji i oceny transakcji dla celów VAT. Poprzez pytania piąte, szóste i ósme sąd pragnie uzyskać informacje na temat konsekwencji braku zgodności konkretnego przepisu prawa krajowego z szóstą dyrektywą VAT 77/388/EWG⁴.

II. Ramy prawne

A. Prawo Unii

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

6. Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy VAT⁵ opodatkowaniu VAT podlega „dostawa towarów lub usług świadczona odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, który jako taki występuje”.

7. Artykuł 4 ust. 3 stanowi, że:

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

- a) dostawa, przed pierwszym zasiedleniem, budynków lub części budynków i gruntu, na którym stoją. Państwa członkowskie mogą zdecydować o warunkach zastosowania tego kryterium w odniesieniu do dokonywania zmian w budynkach i gruncie, na którym stoją.

Państwa członkowskie mogą zastosować kryteria inne, niż te związane z pierwszym zasiedleniem, np. takie jak okres upływający między datą ukończenia budynku a datą pierwszej dostawy lub też okres upływający między datą pierwszego zasiedlenia a datą następnej dostawy, pod warunkiem że okresy te nie przekraczają odpowiednio pięciu i dwóch lat.

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

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

Przez »budynek« rozumie się dowolną konstrukcję trwale związaną z gruntem lub osadzoną w gruncie;

b) dostawa działek budowlanych.

Przez »działkę budowlaną« rozumie się każdą działkę nieuzbrojoną lub uzbrojoną, uznaną za budowlaną przez państwa członkowskie”.

8. Artykuł 5, zatytułowany »Dostawa towarów«, przewiduje, że:

„1. »Dostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako właściciel.

[...]

3. Państwa członkowskie mogą uznać za dobra materialne:

a) niektóre udziały w nieruchomościach;

b) prawa rzeczowe dające uprawnionemu prawo do korzystania z nieruchomości;

c) akcje lub udziały odpowiadające akcjom, dające ich posiadaczowi prawne lub faktyczne prawo własności lub posiadanie nieruchomości lub jej części”.

9. Artykuł 13 szóstej dyrektywy VAT, zatytułowany »Zwolnienia na terytorium kraju«, stanowi, co następuje:

„[...]

B. Pozostałe zwolnienia Nie naruszając innych przepisów Wspólnoty, państwa członkowskie zwalniają, na warunkach, które ustalają w celu zapewnienia właściwego i prostego zastosowania zwolnień od podatku i zapobieżenia oszustwom podatkowym, unikaniu opodatkowania lub nadużyciom:

[...]

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

B. Prawo irlandzkie

10. Zgodnie z art. 4 VAT Act 1972 (irlandzkiej ustawy o podatku VAT z 1972 r.), w brzmieniu obowiązującym w chwili wystąpienia okoliczności faktycznych sprawy: „1. a) Niniejszy artykuł ma zastosowanie do nieruchomości:

(i) które zostały zagospodarowane przez osobę dostarczającą nieruchomości lub w jej imieniu [...];

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

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

[...]

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

[...]

6. Niezależnie od wszelkich przepisów niniejszego artykułu lub art. 2, podatku nie pobiera się od dostawy nieruchomości:

- a) w odniesieniu do których prawo osoby dokonującej dostawy do odliczenia na mocy art. 12 w związku z jakimkolwiek podatkiem poniesionym lub zapłaconym z tytułu dostawy lub zagospodarowania nieruchomości nie powstało i, z wyjątkiem art. 3 ust. 5 lit. b) ppkt (iii), nie powstałoby, lub
- b) które były zajmowane przed określoną datą i nie były zagospodarowane w okresie pomiędzy tą datą a datą dostawy innego rodzaju niż dostawa nieruchomości, do której odnosi się ust. 5.

[...]

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

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

- „a) Z chwilą dostawy nieruchomości i dostawy usług w zakresie zagospodarowania nieruchomości wartość wszelkich praw do nieruchomości, którymi rozporządza się w związku z dostawą, należy uwzględnić w kwocie zapłaty.
- b) Wartość wszelkich praw do nieruchomości stanowi cenę tego prawa na wolnym rynku. Z zastrzeżeniem, że zrzeczenie się lub przeniesienie prawa do nieruchomości stanowi dostawę nieruchomości podlegającą opodatkowaniu, cenę takiego prawa na wolnym rynku ustala się w taki sposób, jak gdyby osoba, która dokonała zrzeczenia się lub przeniesienia tego prawa, rozporządzała prawem do tych nieruchomości, które osoba ta ustanowiła na okres od daty zrzeczenia się lub przeniesienia do daty, w której nastąpiłoby wygaśnięcie prawa będącego przedmiotem zrzeczenia się lub przeniesienia, gdyby nie doszło do jego zrzeczenia się lub przeniesienia”.

12. Dodatkowe przepisy dotyczące wyceny transakcji dotyczących nieruchomości dla celów VAT zawarto w art. 19 Value Added Tax Regulations 1979 [rozporządzenia w sprawie VAT z 1979 r.] (S.I. nr 63 z 1979 r.), ze zmianami, zgodnie z którym: „2. W przypadku gdy osoba posiadająca prawo do nieruchomości (w niniejszym ustępie zwana »zbywcą«) rozporządza w odniesieniu do całości lub

którejkolwiek części tych nieruchomości prawem, które wynika z rzeczzonego prawa, w takich okolicznościach, że osoba ta zachowuje szczątkowe prawo własności w odniesieniu do prawa, którym się rozporządza (w niniejszym ustępie zwane »szczątkowym prawem własności«), zastosowanie znajdują następujące przepisy:

- a) wartość szczątkowego prawa własności ustala się poprzez odliczenie wartości prawa, którym się rozporządza, od wartości pełnego prawa, którym zbywca dysponował w odniesieniu do nieruchomości lub ich części w chwili, gdy miało miejsce rozporządzanie prawem; oraz
- b) jeżeli zgodnie z warunkami rozporządzania prawem okres rozporządzania prawem wynosi przynajmniej 20 lat lub uważa się, że wynosi on przynajmniej 20 lat, wartość szczątkowego prawa własności należy pominąć”.

III. Okoliczności faktyczne, postępowanie i pytania prejudycjalne

13. Skarżący byli współwłaścicielami działki położonej w Cork, na której zbudowali 15 domków letniskowych (zwanych dalej „nieruchomościami”). Jak wskazał sąd odsyłający, w celu obniżenia kwoty VAT, który skarżący zapłaciliby z tytułu sprzedaży nieruchomości, zawarli oni szereg wstępnych transakcji z powiązaną z nimi spółką, Shamrock Estates Limited (zwaną dalej „SEL”) (zwanych dalej „transakcjami poprzedzającymi sprzedaż”).

14. W dniu 8 marca 2002 r. skarżący zawarli z SEL umowę długoterminowego najmu nieruchomości na okres 20 lat i jednego miesiąca (zwanego dalej „najmem długoterminowym”). Nieruchomości przekazano skarżącym w drodze najmu zwrotnego na okres dwóch lat (zwanego dalej „najmem krótkoterminowym”).

15. W dniu 3 kwietnia 2002 r. strony rozwiązały za porozumieniem obie umowy najmu, a pełne prawo własności do nieruchomości przeszło z powrotem na skarżących. W maju 2002 r. skarżący sprzedali nieruchomości na rzecz nabywców będących osobami trzecimi.

16. Co do zasady pierwsza dostawa nieruchomości w Irlandii podlega opodatkowaniu VAT. Kolejne dostawy są zwolnione z podatku. W przypadku dostaw w formie sprzedaży nieograniczonego prawa własności (freehold) VAT jest naliczany od ceny sprzedaży. Najem na okres przekraczający 20 lat traktowany jest w Irlandii jako dostawa nieruchomości⁶. W takich przypadkach VAT nalicza się od ich skapitalizowanej wartości.

17. Gdyby nieruchomości zostały sprzedane bezpośrednio przez skarżących (a więc bez transakcji poprzedzających sprzedaż), sprzedaż ta byłaby objęta VAT w kwocie 125 746 EUR. Jednakże skarżący zadeklarowali VAT w kwocie 40 000 EUR z tytułu najmu długoterminowego jako pierwszej dostawy nieruchomości, a najem krótkoterminowy, odzyskanie pełnego prawa własności w następstwie wypowiedzenia najmu oraz kolejna sprzedaż nieruchomości w maju 2002 r. zostały zwolnione z VAT.

18. Irlandzki organ podatkowy uznał, że transakcje poprzedzające sprzedaż stanowiły sztuczne twory i należy je pominąć dla celów określenia wymiaru VAT. Należna kwota VAT wynosiła zatem 125 746 EUR od sprzedaży nieruchomości (minus zapłacone już 40 000 EUR).

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

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

- „1) Czy zasada nadużycia prawa, którą zgodnie z wyrokiem Trybunału Halifax i in. stosuje się do kwestii związanych z VAT, ma bezpośrednią skuteczność wobec jednostki w sytuacji, gdy brak jest środka krajowego, ustanowionego na drodze legislacyjnej lub sądowniczej, który wdrażałby tę zasadę, w okolicznościach, w których – jak ma to miejsce w niniejszej sprawie – zmiana kwalifikacji transakcji poprzedzających sprzedaż i transakcji sprzedaży nabywcom (zwanych dalej łącznie »transakcjami skarżących«), zgodnie z twierdzeniami [Revenue] Commissioners, powodowałaby obciążenie skarżących VAT, w sytuacji gdy zobowiązanie podatkowe nie powstało z racji prawidłowego stosowania przepisów prawa krajowego obowiązujących w chwili dokonywania przez skarżących tych transakcji?
- 2) Jeśli odpowiedź na pytanie pierwsze brzmi, że zasada nadużycia prawa ma bezpośrednią skuteczność wobec jednostki nawet w sytuacji, gdy brak jest środka krajowego ustanowionego na drodze legislacyjnej lub sądowniczej, który wdrażałby tę zasadę, czy zasada ta była wystarczająco jasna i precyzyjna, aby mogła mieć zastosowanie do transakcji skarżących, które miały miejsce przed wydaniem przez Trybunał wyroku Halifax i in., w szczególności mając na względzie zasadę pewności prawa i ochrony uzasadnionych oczekiwań skarżących?
- 3) Jeśli zasada nadużycia prawa ma zastosowanie do transakcji skarżących, co skutkuje koniecznością zmiany kwalifikacji tych transakcji, to:
 - a) jaki mechanizm prawny należy zastosować, aby obliczyć i pobrać VAT od transakcji skarżących, skoro przepisy prawa krajowego nie przewidywały, aby transakcje te podlegały opodatkowaniu VAT, nie przewidywały sposobu jego obliczenia i pobrania, oraz
 - b) w jaki sposób sądy krajowe mają ustalać zobowiązanie z tego tytułu?
- 4) Czy przy ustalaniu, czy podstawowym celem transakcji skarżących było uzyskanie korzyści podatkowej, sąd krajowy powinien brać pod uwagę transakcje poprzedzające sprzedaż samodzielnie (przy czym, jak ustalono, zostały one dokonane wyłącznie ze względów podatkowych), czy też cel transakcji skarżących należy wziąć pod uwagę jako całość?
- 5) Czy art. 4 ust. 9 VAT Act [ustawy o VAT] należy traktować jako przepis prawa krajowego wdrażający szóstą dyrektywę, mimo iż jest on niezgodny z treścią art. 4 ust. 3 szóstej dyrektywy, którego prawidłowe zastosowanie powoduje, że w odniesieniu do dostawy przed pierwszym zasiedleniem nieruchomości skarżących należałoby traktować jako podmioty podlegające opodatkowaniu, mimo iż wcześniej nastąpiła czynność rozporządzająca podlegająca opodatkowaniu?
- 6) Jeśli art. 4 ust. 9 jest niezgodny z szóstą dyrektywą, czy powoływanie się przez skarżących na ten przepis stanowi nadużycie prawa, które jest sprzeczne z zasadami przyjętymi w wyroku Trybunału Halifax i in.?
- 7) Ewentualnie, jeśli art. 4 ust. 9 nie jest niezgodny z szóstą dyrektywą, czy skarżący uzyskali korzyść podatkową, która jest sprzeczna z celem dyrektywy lub art. 4?
- 8) Czy nawet gdyby art. 4 ust. 9 nie należało traktować jako wdrożenia szóstej dyrektywy, zasada nadużycia prawa sformułowana w wyroku Trybunału Halifax i in. ma jednak zastosowanie do transakcji będących przedmiotem niniejszej sprawy poprzez odwołanie się do kryteriów określonych przez Trybunał w wyroku Halifax i in.?”.

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

IV. Ocena

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

- kwestia, czy zasada zakazu nadużycia prawa znajduje zastosowanie w niniejszej sprawie (pytania pierwsze i drugie) (zob. sekcja B poniżej);
- warunki zastosowania tej zasady, mianowicie: w jaki sposób wskazać zasadniczy cel transakcji (pytanie czwarte) i cel szóstej dyrektywy VAT oraz krajowego ustawodawstwa transponującego tę dyrektywę (pytanie siódme) (zob. sekcja C poniżej);
- konsekwencje nadużycia w kontekście zmiany kwalifikacji i ponownej oceny transakcji (pytanie trzecie) (zob. sekcja D poniżej);
- konsekwencje uznania art. 4 ust. 9 ustawy o VAT za niezgodny z dyrektywą lub niewykonujący dyrektywy (pytania piąte, szóste i ósme) (zob. sekcja E poniżej).

22. Przeanalizuję po kolei każdy z tych aspektów. Zanim jednak przejdę do ich szczegółowego omówienia, pragnę poczynić dwie uwagi wstępne dotyczące terminologii.

A. Uwagi terminologiczne

23. W odesłaniu prejudycjalnym sąd krajowy stosuje termin „nadużycie prawa”. Wyrażenie to jest faktycznie często stosowane przez Trybunał, zarówno w dziedzinie VAT, jak i w innych istotnych dziedzinach. Jednakże w praktyce, w ujęciu całościowym, Trybunał stosuje w swoim orzecznictwie szereg określeń odnoszących się do podobnego lub identycznego zjawiska. Do wyrażen tego typu należą odniesienia do „zasady zakazu praktyk stanowiących nadużycie”⁷, twierdzenia, że „podmioty nie mogą powoływać się na normy prawa Unii w celach nieuczciwych lub stanowiących nadużycie” czy „poszerzać zakresu [uregulowania prawa Unii] tak, aby objąć nim nadużycia”⁸. Terminologia stosowana alternatywnie, obejmująca na przykład „obchodzenie [przepisów]”⁹, „unikanie”¹⁰, „całkowicie sztuczne konstrukcje”, jest także powszechna¹¹.

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

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

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

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

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

24. Określenie „nadużycie prawa” jest w moim przekonaniu bardziej odpowiednie w sytuacjach dotyczących stosunków pomiędzy osobami fizycznymi, gdzie obserwuje się, że strona korzysta, przykładowo, z istniejących praw majątkowych lub praw wynikających z umowy w sposób *nieuzasadniony, w złą wiarę lub w sposób szkodliwy*. Bezsprzeczne jest zatem, że wspomniana strona jest posiadaczem tych praw (w sensie uprawnień); problematyczny może być sposób, w jaki ta strona z nich korzysta.

25. Sytuacja ta kontrastuje z rodzajem zarzucanego nadużycia, będącego przedmiotem niniejszej sprawy, które w efekcie sprowadza się do sporu o *zakres zastosowania* przepisów prawa Unii oraz tego, czy powołano się na nie w sposób „sztuczny”, który nie realizuje celu przewidzianego przez prawodawcę¹².

26. Innymi słowy, w dziedzinie prawa publicznego bardziej właściwym pojęciem pozwalającym uchwycić rzeczywisty cel jest „obchodzenie [przepisów]”, a nie pojęcie „nadużycia prawa”, zasadniczo należące do prawa prywatnego. Jednakże z uwagi na to, że termin „nadużycie” jest szeroko stosowany w orzecznictwie i dyskursie związanym z prawem Unii, pozostanę przy tym terminie. W niniejszej opinii wolę jednak i będę stosować wyrażenie „nadużycie prawa” [„abuse of law”], które przynajmniej nieco bardziej nawiązuje do publicznoprawnego kontekstu tego pojęcia.

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

28. Przykładowo w dziedzinie VAT kluczową przesłanką jest „sztuczny” charakter transakcji. Podstawowe stanowisko Komisji w tej sprawie – chociaż przedstawione w sposób nieco zawoalowany – w gruncie rzeczy sprowadza się bowiem do tego, że sztuczny charakter transakcji jest *równoznaczny* z nadużyciem, jeżeli obniża wartość zobowiązania z tytułu VAT. Z kolei w dziedzinie swobodnego przepływu na przykład sztuczności przypisuje się mniejsze (a czasem praktycznie zerowe) znaczenie¹³.

29. Uważam, że należy uwzględnić tę różnorodność, zamiast twierdzić, że istnieje monolityczna zasada prawa Unii zakazująca nadużycia prawa¹⁴. Czy oznacza to zatem, że nadal mamy do czynienia z pojedynczą zasadą zakazu nadużycia prawa, którą stosuje się odmiennie w różnych dziedzinach? Czy też oznacza to raczej, że istnieje wiele zasad charakterystycznych dla danych dziedzin?

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

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

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

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

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

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

32. Skierowane przez sąd odsyłający pytania pierwsze i drugie dotyczą zasadniczo *stopnia precyzji* zasady prawa Unii zakazującej nadużycia prawa w dziedzinie VAT oraz jej *stosowania w czasie*. Czy w czasie wystąpienia okoliczności faktycznych sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym zasada ta oraz przesłanki jej zastosowania były określone w stopniu wystarczająco precyzyjnym, aby możliwe było ich praktyczne zastosowanie w niniejszej sprawie?

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

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

1. Wykonanie i skutki w czasie orzecznictwa i zasad ogólnych

35. Po pierwsze, co się tyczy stosowania w czasie orzecznictwa Trybunału, zasadą ogólną jest zasada *incydentalnej retrospektywności*: Trybunał dokonuje interpretacji przepisów prawa Unii *ex tunc*, którą następnie stosuje się niezwłocznie do wszystkich zawisłych (wyjątkowo nawet zakończonych¹⁵) spraw, w których przepis ów znajduje zastosowanie. Orzecznictwo wyjaśnia i precyzuje znaczenie oraz zakres przepisów prawa Unii, tak jak powinny lub powinny być one być rozumiane i stosowane od chwili jego wejścia w życie. Z powyższego wynika, że zinterpretowane w ten sposób przepisy mogą być stosowane również do stosunków prawnych powstałych przed wydaniem odpowiedniego wyroku (odpowiednich wyroków) przez Trybunał¹⁶.

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

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

36. Co się tyczy potencjalnego wykonania orzecznictwa Trybunału, przykłady wykładni przepisów prawa dokonane w orzecznictwie Trybunału „przeszczepiają się” do tych przepisów. Zgodnie z rozdziałem¹⁷ lub „horyzontalnym i wertykalnym podziałem” uprawnień¹⁸ misją Trybunału jest dokonanie ustaleń natury prawnej, a nie tworzenie prawa¹⁹.

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

38. Po drugie, co się tyczy zasad ogólnych, można z pewnością wskazać, że z uwagi na to, iż są to *zasady* mające charakter *ogólny*, mają one zastosowanie bez jakichkolwiek ograniczeń w czasie, od chwili „odkrycia” ich istnienia. Jako takie, są one niezależne od wszelkich przepisów prowadzących do ich zastosowania lub nawet nadających im skuteczność, jak również od ograniczeń w czasie odnoszących się do samych przepisów.

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

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

41. Z powyższych względów ani „bezpośrednia skuteczność”, ani konkretna transpozycja nie stanowią warunku wstępnego zastosowania zasad ogólnych prawa Unii²⁰. Przy dokonywaniu oceny transakcji przepisy prawa Unii w zakresie VAT oraz transponujące je przepisy krajowe należy zastosować w świetle zasad ogólnych wypracowanych w orzecznictwie i zgodnie z tymi zasadami, włącznie z zasadą zakazu nadużycia prawa w dziedzinie VAT. Jest tak ponadto w przypadku transakcji, których dokonano przed wydaniem wyroku Halifax i in., ale których proces oceny był nadal w toku w chwili wydawania tego wyroku.

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

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

19 Patrząc z tej perspektywy, silnie osadzonej w postrzeganiu roli orzeczeń sądowych wydanych przez sądy wyższej instancji w państwach członkowskich, zob. na przykład ogólne sprawozdania porównawcze w: *Interpreting Precedents: A Comparative Study*, D.N. MacCormick, R.S. Summers (eds), Ashgate Publishing, Dartmouth 1997. Z kolei kwestia, gdzie w danej sprawie kończy się dokonywanie ustaleń co do prawa, a rozpoczyna się tworzenie prawa, stanowi inny, ale z pewnością nie nowy przedmiot dyskusji. Już w 1934 r. Arthur Goodhart odniósł się do tej kwestii jako takiej, która od wieków dominuje w angielskiej i amerykańskiej myśli prawnej (A.L. Goodhart, *Precedent in English and Continental Law*, Stevens and Sons, Londyn 1934, s. 14). Zobacz także R. Cross, J.W. Harris, *Precedent in English Law*, wyd. 4, Clarendon Press, Oxford 1991, s. 27–34.

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

2. Ograniczenia w czasie

42. W niektórych przypadkach Trybunał wprowadził ograniczenia w czasie w odniesieniu do skutków swoich wyroków. Tego rodzaju ograniczenia są wyjątkowe²¹. Trybunał stosuje je wyłącznie w sytuacji, gdy jest to podyktowane nadrzędnymi względami zasady pewności prawa²², z zastrzeżeniem spełnienia dwóch przesłanek, mianowicie „dobrej wiary zainteresowanych i ryzyka poważnych konsekwencji [z uwagi na wyrok]”²³. Ponadto, w przypadku gdy istnieje już orzecznictwo w tej materii, wówczas Trybunał nie będzie nakładał takich ograniczeń²⁴.

43. Wszystkie wymienione przesłanki i ich zastosowania mają jeden wspólny mianownik: przewidywalność. Także z tego względu na przykład Trybunał mógłby tytułem wyjątku nałożyć ograniczenia w czasie tylko w pierwszej sprawie, której efektem była określona wykładnia prawa, ale nie w przypadku kolejnych orzeczeń potwierdzających to samo podejście. Z drugiej strony należy także wziąć pod uwagę fakt, że zasadniczo im bardziej Trybunał rozwija prawo, wykraczając poza określone brzmienie przepisów poddawanych wykładni, tym trudniejsze staje się niewątpliwie utrzymanie zasady pełnego zastosowania *ex tunc* tych orzeczeń sądowych²⁵.

3. Zastosowanie w niniejszej sprawie

44. Twierdzenia ogólne przedstawione w tytułach 1 i 2 powyżej stanowią podstawę dla udzielenia odpowiedzi na przedstawione przez sąd odsyłający pytania pierwsze i drugie.

45. Od wydania wyroku *Halifax i in.* zasada zakazu nadużycia prawa w dziedzinie VAT (z zastrzeżeniem spełnienia „obiektywnych” i „subiektywnych” przesłanek) znalazła zastosowanie we wszystkich sprawach w toku, w odpowiednich przypadkach, bez konieczności przyjęcia przez państwa członkowskie szczególnych przepisów wykonujących tę zasadę.

46. Mówiąc konkretnie, w celu dokonania oceny transakcji organy podatkowe państwa członkowskiego muszą zinterpretować i zastosować szóstą dyrektywę VAT oraz przepisy krajowe transponujące tę dyrektywę w świetle wspomnianej zasady. Powyższe ma zastosowanie również w odniesieniu do ocen dokonywanych w chwili wydania przez Trybunał wyroku *Halifax i in.*, ale odnoszących się do transakcji, które miały miejsce przed wydaniem rzeczonego wyroku.

47. Rozumiem obawy sądu odsyłającego, że takie podejście, nawet jeżeli jest w pełni zgodne z zasadami ogólnymi dotyczącymi omówionych powyżej skutków w czasie orzecznictwa Trybunału, mogłoby wywoływać wątpliwości co do pewności prawa. Jednakże moim zdaniem jasne jest, iż nie mamy tu do czynienia z wyjątkowym przypadkiem, który potencjalnie uzasadniałby ograniczenie skutków wyroku *Halifax i in.* w czasie. Pragnę w tym względzie podkreślić w szczególności pięć kwestii.

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

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

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

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

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

48. Po pierwsze, zakaz „praktyk stanowiących nadużycie” lub „nadużycia prawa” jest stosowany przez Trybunał od lat 70. ubiegłego wieku w szeregu istotnych dziedzin i w sposób, który nie był typowy dla tych dziedzin²⁶. Takie szerokie zastosowanie tej koncepcji potwierdza jej „ogóln[y] charakter, który jest naturalną cechą ogólnych zasad prawnych”²⁷.

49. Po drugie, szereg przepisów szóstej dyrektywy VAT, w tym art. 13 część B, zawiera wyraźne odniesienia do zapobiegania nadużyciom od 1977 r.²⁸. Wobec tego, analizując już samą treść przepisów szóstej dyrektywy VAT, w żadnym wypadku nie dziwi fakt, że istnieje zakaz unikania i nadużyć, wpisany w ramy systematyki tej dyrektywy. Ujmując rzecz bardziej ogólnie, prawodawca także wyraźnie popierał zakaz nadużycia prawa ponad dwie dekady temu w rozporządzeniu nr 2988/95 jako wymóg dla ochrony interesów finansowych Unii²⁹.

50. Po trzecie, zakaz przewidziany we wspomnianym wyżej rozporządzeniu określał dwie przesłanki dla stwierdzenia nadużycia: przesłankę obiektywną (czy realizowany jest cel przewidziany przez prawodawcę) oraz przesłankę subiektywną (sztuczny charakter transakcji)³⁰. W 2000 r. (a więc przed wystąpieniem okoliczności faktycznych w sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym) Trybunał wskazał już w swoim wyroku *Emsland-Stärke* dokładnie te same przesłanki co leżące u podstaw ogólnego zakazu nadużycia prawa. Potwierdzając w 2006 r. w wyroku *Halifax i in.*, że przesłanki te miały także zastosowanie w dziedzinie VAT, Trybunał nie dokonał ich zmiany³¹.

51. Jak już wspomniano³², istnieją różnice w konkretnym zastosowaniu zasady zakazu nadużycia prawa w poszczególnych dziedzinach. Wyrok Trybunału *Halifax i in.* był istotnie pierwszym wyraźnym potwierdzeniem przesłanek i zastosowania tej zasady w dziedzinie VAT. Niemniej jednak, biorąc pod uwagę wszystkie omówione już kwestie, z pewnością nie była to zaskakująca ani rewolucyjna wykładnia zasady, odchodząca od istniejącego orzecznictwa. Była ona także spójna z odniesieniami do zapobiegania nadużyciom, które pojawiły się już w szóstej dyrektywie VAT oraz w rozporządzeniu w sprawie ochrony interesów finansowych Unii.

52. Po czwarte, ograniczenie skutków wyroku w czasie stanowi już wyzwanie w kontekście obiektywnego charakteru prawa³³. Wszelkie decyzje odnośnie do ograniczenia skutków wyroku w czasie powinny być zatem podejmowane jedynie w samym wyroku. Skoro takiego ograniczenia nie przewidziano w samym wyroku *Halifax i in.*, to trudno jest wskazać powody, dla których, w braku istotnie wyjątkowych okoliczności, należałoby je wprowadzić dekadę później i w odniesieniu do innej sprawy.

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

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

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

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

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

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

32 Punkt 29 powyżej.

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

53. Po piąte, jak wspomniano wyżej³⁴, jednym z warunków wstępnych ograniczenia skutków wyroku w czasie jest działanie w dobrej wierze przez strony chcące skorzystać z tego ograniczenia. To prawda, że „zła wiara” nie stanowi odrębnej przesłanki dla stwierdzenia nadużycia (przy czym w istocie nic nie wskazuje na to, że skarżący działali w złej wierze). Niemniej jednak w zakresie, w jakim spełnione są obiektywne i subiektywne przesłanki stwierdzenia nadużycia, nieco niespójny wydaje się wniosek, że podatnik mimo wszystko działał całkowicie w dobrej wierze, aby uzasadnić wyjątkowy krok, jakim jest ograniczenie skutków wyroku Trybunału w czasie.

54. Wreszcie, jak już potwierdził Trybunał, w sprawach, w których spełnione są przesłanki nadużycia, podatnik nie może następnie próbować powołać się na zasadę pewności prawa lub ochrony uzasadnionych oczekiwań, aby jakoś uzasadnić takie nadużycie³⁵.

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

4. Wnioski

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

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

- w braku jakichkolwiek środków krajowych, prawnych lub sądowych, „nadających skuteczność” tej zasadzie;
- w sprawach takich jak ta rozpatrywana przez sąd odsyłający, w sytuacji gdy odpowiednich transakcji dokonano przed wydaniem wyroku Trybunału z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121.

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

57. Poprzez pytania czwarte i siódme sąd odsyłający zmierza do uzyskania wytycznych w przedmiocie przesłanek stwierdzenia istnienia nadużycia prawa. Chociaż ostatecznie to do sądu odsyłającego należy stwierdzenie, czy spełniono wspomniane przesłanki³⁶, Trybunał może pomóc poprzez wyjaśnienie, w jaki sposób przesłanki te należy interpretować i stosować.

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

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

³⁴ Punkt 42 powyżej.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

65. Zaczę od podstawowej uwagi w przedmiocie sformułowania pytania, które jest fundamentalne w kontekście przedstawionego w dalszej części toku rozumowania, mianowicie: orzecznictwo nie odnosi się do niewykonania celu „dyrektywy” w sensie ogólnym, ale raczej jej „odpowiednich przepisów”³⁹. Tezę tę dobitnie potwierdzają przykłady praktycznego zastosowania tej przesłanki przez Trybunał⁴⁰. Wobec tego, aby stwierdzić, że przesłanka obiektywna została spełniona, zasadniczo wymagane jest (i) wskazanie „odpowiednich przepisów”, (ii) celu tych przepisów oraz (iii) wykazanie, że wspomniany cel nie został zrealizowany⁴¹.

66. Głębsza analiza orzecznictwa pokazuje, że omówione wyżej kryterium dotyczące celu stosuje się nieco inaczej w zależności od przypadku. Aby zilustrować ten aspekt oraz stworzyć podstawy dla oceny celu odpowiednich przepisów w niniejszej sprawie, poniżej przedstawię trzy przykłady z dziedziny VAT: wyroki Halifax i in., Part Service i WebMindLicences⁴².

67. W wyroku Halifax i in. obawa, że doszło do nadużycia, ma swoje źródło w strukturze transakcji, dzięki której spółki należące do grupy Halifax były w stanie utrzymać zwolnienie podatkowe w zakresie podatku należnego, jednocześnie odliczając cały podatek naliczony w odniesieniu do wspomnianych transakcji. Trybunał dokonał wykładni art. 17 ust. 2, 3 i 5 szóstej dyrektywy VAT w ten sposób, że prawo do odliczenia podatku naliczonego w świetle zasady neutralności podatkowej wymaga istnienia związku pomiędzy transakcją powodującą naliczenie podatku a transakcją objętą podatkiem należnym⁴³. Sprzeczne z celem tych przepisów byłoby pozwolenie na to, aby podatnik, który zwykle nie dokonuje *żadnych* transakcji zgodnie z przepisami dotyczącymi odliczeń, mógł odliczyć cały naliczony VAT⁴⁴.

68. W wyroku Part Service⁴⁵ zainteresowane spółki dokonały rozdzielenia umów leasingu pojazdów na poszczególne części (w tym umowy ubezpieczenia, finansowania, pośrednictwa i dzierżawy). Trybunał oparł się na zasadzie, zgodnie z którą, w sytuacji gdy występuje szereg formalnie odrębnych transakcji, należy je mimo wszystko oceniać łącznie, jeżeli „w ramach nawet czysto obiektywnej analizy stwierdza

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

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

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

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

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

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

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

się, że [występuje jednolite świadczenie]⁴⁶. W takich przypadkach odrębne traktowanie świadczeń pod względem VAT byłoby „sprzecz[n]e z celem art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, tzn. opodatkowaniem wszystkiego, co stanowi wartość wzajemnego świadczenia, które zostało lub ma zostać otrzymane od klienta”⁴⁷.

69. W wyroku WebMindLicences⁴⁸ zainteresowane spółki zawarły szereg transakcji, które na pierwszy rzut oka polegały na dostarczaniu odpowiednich licencji z Portugalii zamiast z Węgier (gdyż w tym ostatnim państwie transakcje tego rodzaju podlegają opodatkowaniu znacznie wyższą stawką VAT). W wydanym w tej sprawie wyroku Trybunał skupił się na celu przepisów szczególnych dyrektywy 2006/112 definiujących miejsce świadczenia usług⁴⁹. Trybunał orzekł, że nadużycie nie miało by miejsca, gdyby usługi rzeczywiście świadczone były z Portugalii. Jednakże „jest natomiast inaczej, jeżeli usługa jest w rzeczywistości świadczona [na Węgrzech]”.

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

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

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

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

73. Zgadzam się, że są to odpowiednie przepisy⁵⁰. Nie uważam jednak, aby było to przekonujące określenie celu. Argumentacja Komisji jest zwyczajnie okreżna.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

80. Nie da się ukryć, że istnieje konflikt pomiędzy zasadą zakazu nadużycia prawa a zasadą legalności i pewności prawa. Ważne jest więc, aby przesłanki jej zastosowania były jak najbardziej jasne⁵⁴. Pragnę również zauważyć, że przedstawiony wyżej tok rozumowania, uzasadniający bezpośrednie zastosowanie wyroku Halifax i in. do spraw w toku, opierał się częściowo na założeniu, że przesłanki stwierdzenia nadużycia były jasne przynajmniej od 2000 r., a więc od daty wydania wyroku Emsland-Stärke⁵⁵. Jeżeli dwie przesłanki sformułowane w tej sprawie połączą się teraz w jedną, założenie to moim zdaniem przestanie obowiązywać.

81. Po drugie, nawet gdyby przyjąć, że obie przesłanki technicznie nadal miałyby zastosowanie⁵⁶, że „sztucznością” jednak jako czynnikiem decydującym w obu przypadkach, uważam, że takie podejście budzi wątpliwości przynajmniej w kontekście podejścia przyjętego we wcześniejszym orzecznictwie, takim jak to oparte na wyrokach Halifax i in., Part Service i WebMindLicences⁵⁷, gdzie w sposób bardziej wyraźny wskazano sporne przepisy i ich cel.

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

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

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

55 Punkt 50 powyżej.

56 Co w moim przekonaniu byłoby dość „sztuczna” wykładnią.

57 Jak omówiono w pkt 66–69 powyżej.

82. Po trzecie, obie przesłanki po raz pierwszy sformułowano w wyroku Emsland-Stärke. W tamtej sprawie, jak również w ich najbardziej powszechnej formie w sprawach późniejszych, stanowią one w efekcie wersję „kopiuj-wklej” przesłanek odnoszących się do zakazu unikania z rozporządzenia nr 2988/95 w sprawie ochrony interesów finansowych Wspólnot Europejskich (art. 4 ust. 3)⁵⁸. Możliwe, że to jedynie spekulacja, ale być może słuszne jest założenie, iż przepis ten miałby zastosowanie do wyroku Emsland-Stärke, gdyby rozporządzenie miało zastosowanie *ratione temporis*⁵⁹. Artykuł 4 ust. 3 rozporządzenia nr 2988/95 oraz dwie przesłanki nadużycia są bowiem od tamtej pory traktowane przez Trybunał jako wzajemnie zastępowalne⁶⁰. W i tak nadmiernie złożonej już dziedzinie rozwój kryteriów nadużycia w sposób sugerowany przez Komisję – zakładający połączenie przesłanek obiektywnej i subiektywnej – prowadziłby do poważnych wątpliwości co do tego, jak ma wyglądać interakcja rozporządzenia i zasady w przyszłości.

83. Wreszcie, zastosowanie przesłanek zasady zakazu nadużycia prawa w dziedzinie VAT należy nieuchronnie dostosować do pewnego stopnia w poszczególnych dziedzinach, do których ma ona zastosowanie. Jednakże moim zdaniem jeszcze trudniejsze (a może nawet niemożliwe) staje się pogodzenie pojęcia nadużycia, po jego przedefiniowaniu i w sugerowany sposób (kryterium sztuczności), z pojęciem nadużycia stosowanym w innych sprawach. Wobec tego w sprawach mających za przedmiot swobodny przepływ osób i obywatelstwo kwestia sztuczności w wielu przypadkach nie tylko nie była uznawana za rozstrzygającą, lecz w praktyce traktowano ją niemal jako nieistotną⁶¹.

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

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

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

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

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

88. W uzasadnieniu do pierwotnego wniosku Komisji wskazano, „że budowa i wprowadzanie na rynek nowych budynków musi podlegać opodatkowaniu, niezależnie od statusu sprzedającego. Aby rozwiązać trudności z rozróżnieniem nowych i starych budynków, zastosowano pojęcie pierwszego zasiedlenia w celu określenia momentu, w którym budynek opuszcza proces produkcji i staje się przedmiotem

58 Zobacz także pkt 49–51 powyżej. Warto dodać, że w opinii w sprawie Emsland-Stärke rzecznik generalny S. Alber przedstawił tę kwestię z odwrotnej perspektywy, stwierdzając, iż art. 4 ust. 3 „nie tworzy nowej zasady prawnej, ale jedynie kodyfikuje ogólną zasadę prawną, istniejącą już w prawie wspólnotowym” (opinia rzecznika generalnego S. Albera w sprawie Emsland-Stärke, C-110/99, EU:C:2000:252, pkt 80).

59 W kolejnych sprawach, gdzie zastosowano zarówno zasadę nadużycia prawa, jak i art. 4 ust. 3 rozporządzenia nr 2988/95, Trybunał w pierwszej kolejności zastosował zasadę ogólną (zob. wyrok z dnia 14 kwietnia 2016 r., Cervati i Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255).

60 I widać to bardzo wyraźnie w wyroku z dnia 14 kwietnia 2016 r., Cervati i Malvi, C-131/14, EU:C:2016:255, pkt 52. Zobacz także wyrok z dnia 9 lipca 2015 r., Cimmino i in., C-607/13, EU:C:2015:448.

61 Punkt 28 powyżej.

konsumpcji, a więc chwili, gdy budynek zaczyna być użytkowany przez właściciela lub najemcę”. W dalszej części uzasadnienie zawiera odniesienia do nieruchomości „konsumowanych” w drodze ich pierwszego zasiedlenia oraz możliwości „ponownego wejścia nieruchomości do obiegu handlowego” lub jej „ponownego skomercjalizowania”⁶².

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

90. W wyroku *Goed Wonen I* Trybunał wypowiedział się w przedmiocie zwolnienia w podobny sposób, wskazując, że „podobnie jak sprzedaż nowych budynków *po pierwszej dostawie do konsumenta końcowego, która oznacza koniec procesu produkcji*, dzierżawa nieruchomości musi być więc co do zasady objęta zwolnieniem od podatku” (wyróżnienie moje)⁶³.

91. Wobec tego cel łącznego zastosowania art. 4 ust. 3 lit. a) i art. 13 część B lit. g) szóstej dyrektywy VAT można sformułować inaczej jako naliczenie VAT w chwili, gdy nieruchomość wchodzi do obiegu handlowego po raz pierwszy.

92. Moim zdaniem przekazanie w rodzaju tego, o którym mowa w postępowaniu głównym, nie wypełnia tego celu.

93. Do wniosku tego prowadzi połączenie szeregu czynników, a w szczególności następujące aspekty (w oparciu o moje rozumienie odesłania): (i) fakt, że umowę najmu długoterminowego zawarto z podmiotem znajdującym się pod kontrolą skarżących; (ii) fakt, że umowę najmu długoterminowego wypowiedziano w bardzo krótkim czasie po jej podpisaniu, biorąc pod uwagę jej całkowity okres obowiązywania; oraz (iii) fakt, że w tym krótkim okresie zawarto umowę najmu zwrotnego w formie najmu krótkoterminowego z takim skutkiem, że skarżący w rzeczywistości nigdy nie oddali kontroli nad nieruchomościami, wobec czego, biorąc pod uwagę wszystkie te okoliczności, wydaje się, że nie opuścili one procesu produkcji.

94. W świetle powyższych rozważań i z zastrzeżeniem ostatecznej oceny dokonanej przez sąd krajowy, w sprawach takich jak ta rozpatrywana w postępowaniu głównym, traktowanie umowy najmu długoterminowego pomiędzy stronami powiązanymi, która zostaje wypowiedziana bardzo szybko po tym, jak została zawarta, bez żadnego użytkowania nieruchomości, jako „dostawy przed pierwszym zasiedleniem”, byłoby sprzeczne z celem art. 4 ust. 3 lit. a) i art. 13 część B lit. g) szóstej dyrektywy VAT.

3. W przedmiocie przesłanki subiektywnej: czy zasadniczym celem było uzyskanie korzyści podatkowej?

95. W odniesieniu do „przesłanki subiektywnej” poprzez pytanie czwarte sąd odsyłający zmierza zasadniczo do ustalenia, czy przy próbie określenia zasadniczego celu transakcje poprzedzające sprzedaż należy rozpatrywać w oderwaniu, czy jako część transakcji w ujęciu „całościowym”.

96. Warto zacząć od przybliżenia pojęcia „zasadniczego celu”.

⁶² Wniosek dotyczący szóstej dyrektywy w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku [COM(73) 950 z dnia 20 czerwca 1973 r., *Biuletyn Wspólnot Europejskich*, dodatek 11/73, s. 9].

⁶³ Wyrok z dnia 4 października 2001 r., „*Goed Wonen*”, C-326/99, EU:C:2001:506, pkt 52. Należy zauważyć tu wyraźne zrównanie przez Trybunał pojęć „pierwszej dostawy” i „pierwszego zasiedlenia”. Zobacz także wyrok z dnia 12 lipca 2012 r., *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, EU:C:2012:461, pkt 21, gdzie zastosowano termin „stare budynki”.

97. Kryterium subiektywne przedstawiano w orzecznictwie w różny sposób. Oprócz „zasadniczego celu” [„essential aim”]⁶⁴ niektóre wyroki zawierają określenia takie jak „wyłącznie w celu” [„sole aim”]⁶⁵ lub „sole purpose”⁶⁶, odnoszące się do „[nadużycia] korzyści podatkowej”⁶⁷, inne z kolei łączą te wyrażenia („zasadniczym celem [...] było jedynie osiągnięcie [...] korzyści podatkowej”)⁶⁸. Jeszcze inne wyroki zawierają odniesienia do transakcji handlowych, które nie są „zwykłe”⁶⁹.

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

99. W wyroku Part Service Trybunał orzekł, że można stwierdzić istnienie nadużycia, gdy uzyskanie korzyści podatkowej stanowi „zasadniczy” [„principal”] cel⁷⁰. Implikuje to potencjalnie bardzo szerokie pojęcie nadużycia. W uderzająco kontrastujący sposób w wyrokach Halifax i in. i Weald Leasing Trybunał orzekł, że nie byłoby mowy o nadużyciu w sytuacji, gdy „dane transakcje *mogą* mieć inne uzasadnienie niż tylko osiągnięcie korzyści podatkowych” (wyróżnienie moje)⁷¹. W wyroku Cervati i Malvi dla stwierdzenia nadużycia wymagany był „brak jakiegokolwiek gospodarczego i handlowego uzasadnienia” takich transakcji⁷².

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

101. Moim zdaniem kryterium subiektywne należy stosować w sposób restrykcyjny, zgodnie z podejściem przyjętym w sprawach Halifax i in. i RBS Deutschland Holdings. Jeżeli sporne transakcje *mogą* mieć jakieś gospodarcze uzasadnienie poza korzyścią podatkową, wówczas kryterium to nie jest spełnione. Takie podejście nie tylko odzwierciedla linię przyjętą w przeważającej części orzecznictwa, lecz także jest ono zgodne z zasadą legalności⁷³, która „jest opatrzon[a] szczególnym rygiorem, w szczególności gdy chodzi o uregulowanie, które może powodować konsekwencje finansowe, by umożliwić zainteresowanym dokładne zapoznanie się z zakresem obowiązków, które regulacja ta na nich nakłada”⁷⁴.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

104. W moim przekonaniu ta ostatnia propozycja stanowi w każdym razie niewłaściwe ramy odniesienia. Wydaje mi się jasne, że z wyjątkiem spraw mających za przedmiot oszustwa podatkowe (które nie są zarzucane w niniejszej sprawie), gdyby przyjąć odpowiednio szerokie ramy, aby ująć w nich cały proces budowy, jak również późniejszy okres użytkowania nieruchomości, zawsze można by znaleźć jakieś gospodarcze uzasadnienie wykraczające poza „samą” korzyść podatkową. Takie podejście skutecznie uniemożliwiłoby spełnienie przesłanki subiektywnej.

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

106. Zadanie to wymaga jednak od sądu odsyłającego uwzględnienia wszystkich okoliczności sprawy. Mogą one obejmować transakcje wcześniejsze lub późniejsze⁷⁵. Innymi słowy, aby w pełni zrozumieć „zasadniczy cel” samych transakcji poprzedzających sprzedaż, sąd odsyłający musi rozpatrzyć okoliczności faktyczne z szerszej perspektywy.

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

4. Wnioski

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

W przedmiocie pytania czwartego

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

W przedmiocie pytania siódmego

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

- umowa najmu długoterminowego zostaje zawarta pomiędzy jednym podatnikiem a drugim, powiązany z nim podatnikiem;
- umowę tę wypowiedziano w bardzo krótkim czasie po jej podpisaniu, biorąc pod uwagę jej całkowity okres obowiązywania; oraz
- w tym krótkim okresie zawarto umowę najmu zwrotnego z takim skutkiem, że podatnik oddający nieruchomości w najem długoterminowy w rzeczywistości nigdy nie oddał kontroli nad nieruchomościami,

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

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

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

109. Poprzez pytanie trzecie sąd odsyłający zasadniczo zmierza do ustalenia, w jaki sposób należy zmienić kwalifikację odpowiednich transakcji, jeżeli w niniejszej sprawie ma zastosowanie zasada zakazu nadużycia prawa.

110. Jeżeli stwierdzono naruszenie zasady zakazu nadużycia prawa, transakcje wchodzące w zakres tej praktyki powinny zostać przeddefiniowane w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie dokonano transakcji stanowiących wspomniane nadużycie⁷⁶. Przeddefiniowanie nie powinno jednak wykraczać poza to, co jest konieczne do zapewnienia prawidłowego poboru VAT i uniknięcia oszustw podatkowych⁷⁷.

111. W pierwszej kolejności sąd odsyłający powinien zatem ustalić, w oparciu o wskazówki udzielone w odpowiedzi na pytania pierwsze, drugie, czwarte i siódme, czy pewne elementy transakcji będących przedmiotem sporu w postępowaniu głównym stanowiły nadużycie.

112. Jeśli sytuacja taka faktycznie miałaby miejsce, w drugiej kolejności sąd odsyłający powinien zmienić kwalifikację owych transakcji w taki sposób, aby odtworzyć sytuację, która istniałaby, gdyby nie wystąpiły okoliczności stanowiące nadużycie.

113. Wobec powyższego, jeśli sąd krajowy doszedłby do wniosku, że transakcje poprzedzające sprzedaż stanowiły naruszenie zasady zakazu nadużycia prawa, wówczas transakcje te należałoby pominąć przy dokonywaniu oceny zobowiązania skarżących w zakresie VAT.

114. W oparciu o okoliczności faktyczne sprawy przedstawione we wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonym przez sąd odsyłający, i z zastrzeżeniem ostatecznej oceny tego sądu, późniejszą sprzedaż nieruchomości należałoby więc uznać za stanowiącą pierwszą dostawę nieruchomości. Sprzedaż ta powinna podlegać ocenie w zakresie wymiaru VAT zgodnie z obowiązującymi przepisami krajowymi, rozpatrywanymi w świetle prawa Unii, w szczególności art. 4 ust. 3 lit. a) i art. 13 część B lit. g) szóstej dyrektywy VAT.

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

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

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

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

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

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

E. W przedmiocie pytań piątego, szóstego i ósmego: zgodność art. 4 ust. 9 ustawy o VAT z szóstą dyrektywą VAT

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

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

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

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

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

122. Strona przeciwna i rząd irlandzki kwestionują taką wykładnię ustawodawstwa. W uwagach na piśmie przedstawiają one własną interpretację przepisu i powody jego przyjęcia.

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

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

125. W rezultacie w świetle powyższych rozważań uważam, że Trybunał nie dysponuje niezbędnymi informacjami co do stanu faktycznego, aby udzielić użytecznej odpowiedzi, która nie będzie opierać się na hipotezie i spekulacjach co do charakteru zarzucanej niezgodności art. 4 ust. 9 ustawy o VAT z szóstą dyrektywą VAT.

126. Proponuję zatem, aby pytania piąte, szóste i ósme oddalić jako niedopuszczalne.

V. Wnioski

127. W świetle powyższych rozważań proponuję, aby na pytania skierowane przez Supreme Court (sąd najwyższy, Irlandia) Trybunał udzielił następujących odpowiedzi:

W przedmiocie pytań pierwszego i drugiego

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

- w braku jakichkolwiek środków krajowych, prawnych lub sądowych, „nadających skuteczność” tej zasadzie;
- w sprawach takich jak ta rozpatrywana przez sąd odsyłający, w sytuacji gdy odpowiednich transakcji dokonano przed wydaniem wyroku Trybunału z dnia 21 lutego 2006 r., Halifax i in., C-255/02, EU:C:2006:121.

W przedmiocie pytania trzeciego

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

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

W przedmiocie pytania czwartego

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

W przedmiocie pytania siódmego

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

- umowa najmu długoterminowego zostaje zawarta pomiędzy jednym podatnikiem a drugim, powiązany z nim, podatnikiem;
- umowę tę wypowiedziano w bardzo krótkim czasie po jej podpisaniu, biorąc pod uwagę jej całkowity okres obowiązywania; oraz
- w tym krótkim okresie zawarto umowę najmu zwrotnego z takim skutkiem, że podatnik oddający nieruchomości w najem długoterminowy w rzeczywistości nigdy nie oddał kontroli nad nieruchomościami,

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

W przedmiocie pytań piątego, szóstego i ósmego

Pytania piąte, szóste i ósme oddala się jako niedopuszczalne.