WYROK TRYBUNAŁU (wielka izba)
z dnia 21 lutego 2006 r. *

W sprawie C-223/03

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez VAT and Duties Tribunal, Manchester (Zjednoczone Królestwo) postanowieniem z dnia 16 maja 2003 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 22 maja 2003 r., w postępowaniu:

University of Huddersfield Higher Education Corporation

przeciwko

Commissioners of Customs & Excise,

TRYBUNAŁ (wielka izba),

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

* Język postępowania: angielski.

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,
sekretarz: K. Sztranc, administrator,

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

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu University of Huddersfield Higher Education Corporation przez K.P.E. Lasoka, QC, umocowanego przez A. Brown, solicitor,

— w imieniu rządu Zjednoczonego Królestwa przez R. Caudwell, działającą w charakterze pełnomocnika, oraz przez C. Vajdę, QC, i M. Angioliniego, barrister,

— w imieniu Irlandii przez D.J. O'Hagana, działającego w charakterze pełnomocnika, oraz przez A.M. Collinsa, SC,

— w imieniu rządu włoskiego przez I.M. Braguglia, działającego w charakterze pełnomocnika, oraz przez G. De Bellisa, avvocato dello Stato,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala, działającego w charakterze pełnomocnika,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 7 kwietnia 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str.1), zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, str. 18, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu zawisłego między University of Huddersfield Higher Education Corporation (zwanym dalej „uniwersytetem") a Commissioners of Customs & Excise (angielski urząd podatkowy, zwany dalej „Commissioners") w przedmiocie skorygowania przez ten urząd dokonanego przez uniwersytet odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT") naliczonego od renowacji młyna w ramach schematu optymalizacji podatkowej.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Zgodnie z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej (zwanym dalej „podatkiem VAT") podlega dostawa towarów lub świadczenie usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, działającego w takim charakterze.

4 Na mocy art. 4 ust. 1 tej dyrektywy podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie działalność gospodarczą, określoną w ust. 2. Ustęp 2 zawiera definicję pojęcia „działalności gospodarczej", która obejmuje wszelką działalność producentów, handlowców i osób świadczących usługi włącznie z wykorzystywaniem własności dóbr materialnych lub niematerialnych celem osiągania stałego zysku.

5 Artykuł 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy stanowi, że:

„Z zastrzeżeniem konsultacji, przewidzianych w art. 29, każde państwo członkowskie może uznać za jednego podatnika osoby mające swe przedsiębiorstwa na terytorium kraju, które będąc prawnie niezależne, są ściśle związane ze sobą finansowo, ekonomicznie i organizacyjnie".

6 W rozumieniu art. 5 ust. 1 dyrektywy, „»[d]ostawa towaru« oznacza przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jako [jak] właściciel".

7 Zgodnie z art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy „[t]ermin »świadczenie usług« oznacza każdą transakcję niestanowiącą dostawy towarów w rozumieniu art. 5".

8 Artykuł 13 część A ust. 1 lit. i) tej dyrektywy przewiduje, że państwa członkowskie zwalniają z podatku VAT w szczególności szkolnictwo wyższe.

9 Artykuł 13 część B lit. b) szóstej dyrektywy stanowi, że państwa członkowskie zwalniają z opodatkowania najem i dzierżawę nieruchomości. Jednakże art. 13 część C lit. a) tej dyrektywy zezwala państwom członkowskim na przyznanie podatnikom prawa wyboru dotyczącego opodatkowania najmu i dzierżawy nieruchomości.

10 Artykuł 17 ust. 2 lit. a) ww. dyrektywy przewiduje:

„O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości dodanej od towarów lub usług dostarczonych lub, które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika".

11 Jeśli chodzi o towary i usługi, które są wykorzystywane przez podatnika w celu dokonywania transakcji uprawniających do odliczeń oraz transakcji, które nie powodują powstania takiego prawa, art. 17 ust. 5 akapit pierwszy szóstej dyrektywy stanowi, że „odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku od wartości dodanej, jaki przypada na kwotę tych pierwszych transakcji".

12 W rozumieniu akapitu drugiego tego przepisu, „[t]a część podlegająca odliczeniu [proporcja ta] zostanie ustalona, zgodnie z art. 19, dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika".

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

13 Jak wynika z postanowienia odsyłającego, uniwersytet świadczy głównie usługi szkolnictwa, które podlegają zwolnieniu z podatku VAT. Jednakże ponieważ uniwersytet dokonuje również określoną liczbę dostaw lub świadczeń, na mocy prawa krajowego może on odzyskać naliczony podatek VAT według współczynnika częściowego odliczenia (partial exemption recovery rate), który w 1996 r. wynosił 14,56%, a który od tego czasu spadł do 6,04%.

14 Sąd odsyłający podnosi, że w 1995 r. uniwersytet podjął decyzję o odrestaurowaniu młynów znajdujących się w stanie ruiny, w stosunku do których nabył on prawo korzystania („leasehold"). Młyny te znane są jako „West Mill" i „East Mill"; znajdują się one w Canalside, Huddersfield. W normalnych okolicznościach podatek VAT naliczony od kosztów odrestaurowania nie podlegałby odliczeniu, toteż uniwersytet szukał możliwości zmniejszenia swoich obciążeń podatkowych lub opóźnienia terminu zapłaty podatku.

15 Uniwersytet najpierw przeprowadził prace w West Mill i zapłacił za nie. Aktem z dnia 27 listopada 1995 r. ustanowiono discretionary trust (fundusz powierniczy, zwany dalej „funduszem"). Akt notarialny zawierał postanowienia przyznające prawo do powoływania i odwoływania „trustees" uniwersytetu. Na „trustees" zostali wyznaczeni trzej dawni pracownicy uniwersytetu, natomiast beneficjentami byli: uniwersytet oraz każdy student, który w danym momencie wpisany był na listę studentów, jak również organizacje o charakterze dobroczynnym. W tym samym czasie, uniwersytet zawarł z „trustees" umowę gwarancyjną („Deed of Indemnity"), na podstawie której stał się on gwarantem na wypadek ich obecnej i przyszłej odpowiedzialności z tytułu różnych transakcji.

16 Sąd odsyłający podnosi, że wyłącznym celem utworzenia funduszu było umożliwienie realizacji opracowanego dla West Mill schematu optymalizacji podatkowej, który miał pozwolić uniwersytetowi na odzyskanie podatku VAT od kosztów renowacji.

17 Jeśli chodzi o East Mill, budynek, który jest bezpośrednio przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, z postanowienia odsyłającego wynika, że zgodnie ze schematem przedstawionym przez doradców podatkowych, w dniu 21 listopada 1996 r. uniwersytet wybrał opodatkowanie najmu East Mill, natomiast w dniu 22 listopada 1996 r. instytucja ta oddała go funduszowi w podlegający opodatkowaniu najem na okres 20 lat. Umowa najmu zawierała klauzulę uprawniającą uniwersytet do rozwiązania jej w szóstym, dziesiątym i piętnastym roku jej obowiązywania. Początkowy czynsz roczny został ustalony na kwotę wynoszącą nominalnie 12,50 GBP. W tym samym czasie, wybrawszy opodatkowanie swoich dostaw podatkiem VAT, fundusz zwrotnie oddał uniwersytetowi budynek w podlegający opodatkowaniu podnajem na okres 20 lat bez trzech dni, ustalając pierwotnie czynsz roczny na kwotę wynoszącą nominalnie 13 GBP.

18 Z postanowienia odsyłającego również wynika, że w dniu 22 listopada 1996 r. Uniwersity of Huddersfield Properties Ltd (zwany dalej „Properties"), spółka zależna będąca w całości własnością uniwersytetu, nienależąca do tej samej grupy podatkowej VAT do celów art. 4 ust. 4 akapit drugi szóstej dyrektywy, wystawił tej ostatniej faktury na kwotę 3 500 000 GBP, powiększoną o podatek VAT w wysokości 612 500 GBP, na poczet przyszłych usług budowlanych w East Mill. W dniu 25 listopada 1996 r. Properties zawarła z uniwersytetem umowę w celu remontu East Mill. Uniwersytet uregulował fakturę Properties w bliżej nieokreślonym terminie. Sąd odsyłający wskazuje, że brak jest dowodu na to, że Properties zamierzała w jakikolwiek sposób osiągnąć zysk, świadcząc na rzecz uniwersytetu usługi budowlane i w związku z brakiem takiego dowodu, sąd stwierdza, że osiągnięcie takiego zysku przez Properties nie było zamiarem uniwersytetu.

19 Properties zleciła po cenie rynkowej innym przedsiębiorcom wykonanie na rzecz uniwersytetu usług budowlanych niezbędnych do wyremontowania East Mill.

20 W deklaracji podatkowej VAT za styczeń 1997 r. uniwersytet, którego zobowiązanie podatkowe z tytułu VAT wyniosło ponad 90 000 GBP netto, wykazał na swoją korzyść zwrot kwoty 515 000 GBP, którą Commissioners, po przeprowadzeniu kontroli, wypłacił mu bez zastrzeżeń, tym samym umożliwiając mu odzyskanie podatku VAT zafakturowanego przez Properties.

21 Prace w East Mill zostały zakończone przez przedsiębiorców zewnętrznych w dniu 7 września 1998 r. i w tym samym dniu uniwersytet rozpoczął korzystanie z budynku. Następnie czynsz należny z tytułu najmu i podnajmu został podniesiony odpowiednio do 400 000 GBP i 415 000 GBP w skali rocznej.

22 Sąd odsyłający stwierdza, że wyłącznym celem posłużenia się funduszem w zakresie East Mill oraz wynajęcia East Mill przez uniwersytet funduszowi było ułatwienie zrealizowania schematu optymalizacji podatkowej. Ponadto sąd stwierdza, że wyłącznym celem oddania przez uniwersytet East Mill w podnajem funduszowi było ułatwienie realizacji tego schematu. Wreszcie sąd stwierdza, że zamiarem uniwersytetu było uzyskanie oszczędności podatkowej netto poprzez odstąpienie od stosowania wprowadzonych na potrzeby East Mill schematów dotyczących podatku VAT z upływem dwóch, trzech, sześciu, dziesięciu lub piętnastu lat od rozpoczęcia najmu (oraz tym samym zakończenie uiszczania podatku VAT od czynszu).

23 Sąd odsyłający jest również zdania, że wszystkie przeprowadzone transakcje były rzeczywiste, ponieważ wynikało z nich rzeczywiste wykonanie dostaw i usług. A zatem nie były to transakcje fikcyjne.

24 Pismem z dnia 26 stycznia 2000 r. Commissioners zażądał od uniwersytetu kwoty 612 500 GBP z tytułu podatku VAT za styczeń 1997 r., za usługi budowlane wykonane przez Properties w East Mill. Pismo to zawierało informacje, wedle których podatek ten został w błędny sposób przypisany dostawom i usługom podlegającym opodatkowaniu, a zadeklarowana kwota VAT została zaniżona.

25 Sąd odsyłający stwierdza, że w tym samym piśmie, Commissioners zakwalifikował umowy najmu zawarte z funduszem jako działania wtrącone („inserted steps"), które mogły zostać pominięte podczas oceny zasadności wniesionych przez uniwersytet wniosków o zwrot naliczonego podatku VAT. Tym samym Commissioners uznał, że naliczony podatek VAT, którym Properties obciążył uniwersytet, został nieprawid-

łowo obliczony przez uniwersytet, ponieważ został on przypisany podlegającym opodatkowaniu dostawom i świadczeniu usług oraz został w całości zwrócony.

26 Uniwersytet wniósł do VAT and Duties Tribunal (zwanego dalej „Tribunal"), skargę na dokonanie wymiaru podatku VAT, o którym Commissioners zawiadomił w piśmie z dnia 26 stycznia 2000 r.

27 Z postanowienia odsyłającego wynika, że Commissioners twierdzi, iż transakcja, której wyłącznym lub nadrzędnym celem jest unikanie opodatkowania z tytułu podatku VAT, nie może być uznana za „dostawę lub świadczenie usług". Tym samym, nie są to działania poczynione w zakresie lub w wykonaniu „działalności gospodarczej".

28 Pomocniczo Commissioners utrzymuje, że zgodnie z ogólną zasadą prawa, której celem jest zapobieganie „nadużyciu prawa", tego typu transakcje należy pominąć, a przepisy szóstej dyrektywy powinny być stosowane z uwzględnieniem rzeczywistego charakteru danej transakcji.

29 Uniwersytet w szczególności podnosi, że rozpatrywane transakcje — odmiennie niż twierdzi Commissioners — nie zostały „dokonane wyłącznie lub głównie w celu uniknięcia opodatkowania". Pomimo że rzeczywiście sytuacja faktyczna, tak jak ją interpretował uniwersytet, skutkowała zwrotem „z góry" znacznej kwoty naliczonego podatku VAT, to jednak ta sama sytuacja faktyczna spowodowała także istotne płatności z tytułu podatku VAT w pewnym okresie. Ponadto, nawet gdyby transakcja została dokonana „wyłącznie lub głównie w celu uniknięcia opodatkowania", to jej jedynym skutkiem mogłoby być zastosowanie do tej transakcji przepisów, których celem było przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, jakie mogły zostać wprowadzone na mocy upoważnienia przewidzianego z tytułu art. 27 ust. 1 szóstej dyrektywy. Tymczasem Zjednoczone Królestwo nie ustanowiło żadnego przepisu tego rodzaju.

30 Zdaniem uniwersytetu, dane działanie można uznać za unikanie opodatkowania wyłącznie, gdy:

1) obiektywny skutek transakcji jest sprzeczny z duchem i celem szóstej dyrektywy, oraz jeżeli

2) subiektywnym zamiarem handlowca było osiągnięcie takiego celu, co jednak nie ma miejsca w postępowaniu przed sądem krajowym.

31 Sąd krajowy jednakże stwierdza, że jedynym celem transakcji dokonanych przez uniwersytet było uzyskanie korzyści podatkowej. Transakcje te nie mają żadnego wyraźnego celu gospodarczego. Tworzą one schemat opóźniania zapłaty charakteryzujący się tym, że umożliwia on osiągnięcie w późniejszym okresie oszczędności podatkowej netto. Sąd odsyłający wnioskuje, że transakcje te prowadziły w następstwie do unikania opodatkowania. Ponadto okoliczności wyraźnie wskazują na to, że subiektywnym zamiarem uniwersytetu i funduszu było osiągnięcie takiego celu.

32 W tych okolicznościach VAT and Duties Tribunal, Manchester, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału o udzielenie odpowiedzi na następujące pytanie prejudycjalne:

„Czy w przypadku, gdy:

i. uniwersytet zrzeka się prawa do zwolnienia z podatku VAT w odniesieniu do wszelkich dostaw dotyczących określonej nieruchomości, stanowiącej jego własność, i wynajmuje tę nieruchomość funduszowi założonemu i kontrolowanemu przez ten uniwersytet,

ii. fundusz zrzeka się prawa do zwolnienia z podatku VAT w odniesieniu do wszelkich dostaw dotyczących tej nieruchomości i przyznaje uniwersytetowi prawo podnajmu nieruchomości,

iii. najem i podnajem zostały zawarte i wykonywane przez uniwersytet z wyłącznym zamiarem uzyskania korzyści podatkowej i nie miały żadnego niezależnego celu gospodarczego,

iv. najem i najem zwrotny prowadziły do zaplanowanego przez uniwersytet i fundusz schematu opóźniania (tj. schematu opóźniania zapłaty podatku VAT) z wbudowanym mechanizmem pozwalającym na uzyskanie w późniejszym terminie oszczędności podatkowej netto:

a) najem i podnajem są dostawami podlegającymi opodatkowaniu zgodnie z szóstą dyrektywą VAT?

b) kwalifikują się one jako »działalność gospodarcza« w rozumieniu art. 4 ust. 2 zdanie drugie szóstej dyrektywy VAT?".

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

33 W pytaniu sąd odsyłający zmierza w istocie do ustalenia, czy transakcje, takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, stanowią rozumieniu

art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy, dostawę towarów lub świadczenie usług oraz działalność gospodarczą, jeżeli ich wyłącznym celem było uzyskanie korzyści podatkowej i nie miały one żadnego innego celu gospodarczego.

Uwagi przedłożone Trybunałowi

34 Uniwersytet utrzymuje, że w okolicznościach opisanych w postanowieniu odsyłającym najem i podnajem są transakcjami podlegającymi opodatkowaniu oraz działalnością gospodarczą w rozumieniu szóstej dyrektywy.

35 Rząd Zjednoczonego Królestwa ocenia, że skoro w okolicznościach stwierdzonych przez sąd odsyłający osoba prawna, taka jak uniwersytet, oddaje w najem nieruchomość powiązanej i kontrolowanej przez siebie osobie trzeciej, takiej jak fundusz, natomiast fundusz podnajmuje nieruchomość uniwersytetowi wyłącznie w celu opóźnienia lub zupełnego uniknięcia zapłaty podatku VAT — który w innym przypadku w znacznej części nie mógłby zostać odzyskany z tego względu, że nieruchomość wykorzystywana jest w ramach zwolnionej z opodatkowania działalności własnej uniwersytetu, związanej z nauczaniem — to:

— uniwersytet nie wykonuje działalności gospodarczej w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy, a konkretnie osoba prawna taka jak uniwersytet nie zajmuje się wykorzystywaniem nieruchomości celem osiągania stałego zysku, w przypadku gdy jej celem przy dokonywaniu tej transakcji jest unikanie opodatkowania podatkiem VAT, oraz

— zarówno najem, jak i podnajem nie stanowią w rozumieniu art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy świadczenia usług.

36 Irlandia podnosi, że w okolicznościach będących przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, najmu i podnajmu nie można uznać za „działalność gospodarczą", w rozumieniu art. 4 ust. 2 zdanie drugie szóstej dyrektywy, i jako takie nie są transakcjami podlegającymi opodatkowaniu w rozumieniu tej dyrektywy.

37 Rząd włoski uważa, że dla dokonania oceny, w jakim stopniu towary i usługi, w zakresie których zamierza się odliczyć podatek VAT, wykorzystywane są zarówno jednocześnie do celów transakcji uprawniających do odliczenia i tych, które do tego nie uprawniają, nie można uwzględniać działań czy też transakcji dokonanych wyłącznie w celu uniknięcia stosowania mechanizmu częściowego odliczenia (korzystając w ten sposób z całkowitego odliczenia), jeżeli owe działania i transakcje nie są działalnością gospodarczą, w rozumieniu art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy, podmiotów uprawnionych do dokonania odliczenia.

38 Komisja podnosi, że stosując pojęcia „działalność gospodarcza" oraz „dostawa towarów/świadczenie usług" w rozumieniu art. 4, 5 i 6 szóstej dyrektywy, należy uwzględnić obiektywne elementy danych transakcji i działań. Cel dostawy/świadczenia usług jest bez znaczenia.

39 Jej zdaniem jednakże, w przypadku gdy podatnik lub grupa powiązanych ze sobą podatników dokona jednej lub kilku transakcji nieuzasadnionych z punktu widzenia gospodarczego, lecz które sztucznie tworzą sytuację, która służy jedynie spełnieniu przesłanek odzyskania naliczonego podatku VAT, transakcji tych nie należy uwzględnić, ponieważ stanowią one nadużycie.

Ocena Trybunału

40 Należy przede wszystkim przypomnieć, że szósta dyrektywa ustanawia wspólny system podatku od wartości dodanej, który opiera się w szczególności na jednolitej definicji transakcji podlegających opodatkowaniu (zob. w szczególności wyrok z dnia 26 czerwca 2003 r. C-305/01 MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, Rec. str. I-6729, pkt 38).

41 Szósta dyrektywa ustanawia bardzo szeroki zakres stosowania podatku VAT, obejmując nim, w art. 2 dotyczącym transakcji podlegających opodatkowaniu, poza przywozem towarów, dostawy towarów lub świadczenia usług dokonywane odpłatnie na terytorium kraju przez podatnika, działającego w takim charakterze.

42 Jeśli chodzi o pojęcie „dostawa towaru", to art. 5 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi, że dostawą jest przeniesienie prawa do rozporządzania dobrami materialnymi jak właściciel.

43 Z orzecznictwa Trybunału wynika, że pojęcie to obejmuje każdą transakcję przeniesienia dobra materialnego przez stronę, która przyznaje drugiej stronie prawo do faktycznego dysponowania nim, jak gdyby była właścicielem tego dobra (zob. w szczególności wyroki z dnia 8 lutego 1990 r. C-320/88 Shipping and Forwarding Enterprise Safe, Rec. str. I-285, pkt 7, oraz z dnia 21 kwietnia 2005 r. C-25/03 HE, Zb.Orz. str. I-3123, pkt 64).

44 Jeśli chodzi o pojęcie „świadczenie usług", to z art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy wynika, że obejmuje ona każdą transakcję, która w rozumieniu art. 5 tej dyrektywy nie jest dostawą towaru.

45 Z kolei według art. 4 ust. 1 szóstej dyrektywy podatnikiem jest każda osoba wykonująca samodzielnie i niezależnie działalność gospodarczą, bez względu na cel czy też rezultaty takiej działalności.

46 Wreszcie art. 4 ust. 2 szóstej dyrektywy definiuje „działalność gospodarczą", jako „wszelką" działalność producenta, handlowca i osoby świadczącej usługi, oraz według orzecznictwa, obejmuje ona wszystkie etapy produkcji, dystrybucji i świadczenia usług (zob. w szczególności wyrok z dnia 4 grudnia 1990 r. C-186/89 Van Tiem, Rec. str. I-4363, pkt 17 oraz ww. wyrok w sprawie MGK-Kraftfahrzeuge-Factoring, pkt 42).

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

48 Analiza ta bowiem, podobnie jak analiza pojęć „dostawa towarów" i „świadczenie usług", świadczy o tym, że wszystkie te pojęcia, definiujące transakcje podlegające opodatkowaniu na podstawie szóstej dyrektywy, mają charakter obiektywny oraz że stosują się niezależnie od celów i rezultatów danych transakcji (zob. podobnie wyrok z dnia 12 stycznia 2006 r. w sprawach połączonych C-354/03, C-355/03 oraz C-484/03 Optigen i in., Zb.Orz. str. I-483, pkt 44).

49 Jak stwierdził Trybunał w pkt 24 wyroku z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94 BLP Group (Rec. str. I-983), ciążący na organach administracji podatkowej

obowiązek przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego celem określenia zamiaru podatnika byłby sprzeczny z celami wspólnego systemu podatku VAT, którymi są: zagwarantowanie pewności prawa i ułatwienie dokonywania czynności związanych ze stosowaniem podatku VAT poprzez uwzględnienie, prócz przypadków wyjątkowych, obiektywnego charakteru danej transakcji.

50 Wynika z tego, że transakcje, takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, stanowią dostawy towarów lub świadczenie usług oraz działalność gospodarczą w rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy, jeśli spełniają obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia.

51 O ile więc w rzeczywistości kryteria te nie są spełnione w razie oszustwa podatkowego, dokonanego na przykład poprzez złożenie niezgodnej z prawdą deklaracji podatkowej lub wystawienie nieprawidłowych faktur, o tyle jednak kwestia, czy dana transakcja była dokonana wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej jest bez znaczenia dla stwierdzenia, czy stanowi ona dostawę towarów lub świadczenie usług oraz działalność gospodarczą.

52 W tym kontekście należy jednak zauważyć, że jak wynika z pkt 85 wydanego dzisiaj wyroku w sprawie C-255/02 Halifax i. in. (Zb.Orz. 2006, str. I-1609), szósta dyrektywa sprzeciwia się prawu podatnika do odliczenia naliczonego podatku VAT, jeżeli transakcje, z których wynika to prawo, stanowią nadużycie.

53 Wynika z tego, że na pytanie prejudycjalne należy udzielić odpowiedzi, iż transakcje, takie jak będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, stanowią dostawy towarów lub świadczenie usług oraz działalność gospodarczą rozumieniu art. 2 pkt 1, art. 4 ust. 1 i 2, art. 5 ust. 1 i art. 6 ust. 1 szóstej dyrektywy, jeżeli spełniają

obiektywne kryteria, na których opierają się te pojęcia, nawet jeśli dokonywane są wyłącznie w celu uzyskania korzyści podatkowej i nie mają żadnego innego celu gospodarczego.

W przedmiocie kosztów

54 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

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

Podpisy