

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

CHRISTINE STIX-HACKL

przedstawiona w dniu 14 grudnia 2004¹

I — Wprowadzenie

z art. 17 ust. 2 lit. a) i art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy w wyroku z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-338/98³.

1. Komisja żąda w skardze, by Trybunał stwierdził, że przyznając podatnikom prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego od określonych dostaw paliwa dokonywanych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami wbrew art. 17 i art. 18 szóstej dyrektywy 77/388/EWG (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”)², Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy traktatu WE.

II — Ramy prawne

A — Uregulowania wspólnotowe

3. Artykuł 4 szóstej dyrektywy stanowi (wyciąg):

2. W niniejszej sprawie powstaje w szczególności pytanie, czy uregulowanie brytyjskie dotyczące podatku VAT, zezwalające pracodawcy na odliczenie podatku VAT naliczonego od dokonanego przez niego zwrotu kosztu paliwa dostarczonego na rzecz jego pracowników, jest porównywalne z uregulowaniem niderlandzkim dotyczącym odliczeń, które Trybunał uznał za niezgodne

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

[...]

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — Szósta dyrektywa Rady 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).

3 — Wyrok z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-338/98 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. str. I-8265, zwany dalej „wyrokiem Komisja przeciwko Niderlandom”.

4. Użycie słowa »samodzielnie« w ust. 1 wyklucza opodatkowanie pracowników i innych osób, o ile są one związane z pracodawcą przez umowę o pracę lub inny stosunek prawny tworzący więzy między pracodawcą a pracownikiem co do warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy.

[...].

4. Artykuł 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, zatytułowany »Powstanie i zakres prawa do odliczeń«, stanowi:

„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 lub zapłaconego podatku [VAT] od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika”.

5. Artykuł 18 szóstej dyrektywy, zatytułowany »Szczegółowe zasady wykonywania prawa do odliczeń«, stanowi (wyciąg):

„1. W celu wykonania prawa do odliczeń podatnik musi:

- a) w odniesieniu do odliczeń określonych w art. 17 ust. 2 lit. a) posiadać fakturę, sporządzoną zgodnie z art. 22 ust. 3;

[...]

3. Państwa członkowskie ustalają warunki i procedury, według których podatnik może zostać upoważniony do dokonania odliczenia, którego nie dokonał zgodnie z przepisami ust. 1 i 2.

[...]”.

6. Artykuł 22 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi (wyciąg):

„Każdy podatnik wystawia fakturę lub inny podobny dokument uznawany za fakturę

w odniesieniu do wszystkich dostarczanych towarów i usług innemu podatnikowi albo osobie prawnej niepodlegającej opodatkowaniu [...].

dalej „rozporządzeniem w sprawie podatku VAT”), które weszło w życie w dniu 1 grudnia 1991 r., w odniesieniu do zwrotu kosztu paliwa przez podatnika stanowią:

Każdy podatnik musi również wystawić fakturę w odniesieniu do płatności otrzymanych od innego podatnika albo od podmiotu niebędącego podatnikiem, zanim dostawa towarów lub świadczenie usług zostanie dokonane”.

„2. Artykuł 3 znajduje zastosowanie, jeżeli paliwo jest dostarczane osobie, która nie jest podatnikiem, a podatnik zwraca tej osobie:

a) rzeczywiście poniesiony przez nią koszt paliwa lub

7. Artykuł 22 ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy stanowi:

b) kwotę, której całość lub część jest zbliżona do kosztu paliwa i która jest tej osobie wypłacona celem jego zwrotu, określoną w zależności od:

„Państwa członkowskie ustalają kryteria, według których można określić, kiedy dokument może być uznany za fakturę”.

i) łącznego przebiegu pojazdu, w którym używane jest paliwo (niezależnie od tego, czy składają się na niego tylko odległości pokonane do celów działalności podatnika) oraz

B — Uregulowania krajowe

8. Artykuły 2 i 3 VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order 1991 (rozporządzenia z 1991 r. w sprawie podatku VAT, zwanego

ii) pojemności skokowej pojazdu, niezależnie od tego, czy podatnik dokonuje jakichkolwiek płatności celem wyrównania tej osobie innych kosztów.

3. W przypadku stosowania niniejszego artykułu, na potrzeby art. 14 ust. 3 Value Added Tax Act 1983 (ustawy z 1983 r. o podatku VAT) paliwo uznaje się za dostarczone podatnikowi do celów wykonywanej przez niego działalności za kwotę równą płatnościom dokonany odpowiednio na podstawie art. 2 lit. a) bądź lit. b) (z wyłączeniem zwrotu jakiegokolwiek innego kosztu niż koszt paliwa)”.

9. W załączonych do tego rozporządzenia wyjaśnieniach wskazano, co następuje:

„Niniejsze zarządzenie, które wchodzi w życie z dniem 1 grudnia 1991 r., stanowi podstawę prawną dla długo stosowanej praktyki administracyjnej. Przewiduje bowiem, że paliwo nabywane przez pracowników jest uznawane za dostarczone pracodawcy, jeżeli jest im zwracany jego koszt bądź poprzez ryczałt kilometrowy, bądź na podstawie rzeczywiście zapłaconej kwoty [...]”.

10. Zgodnie z opisem rządu Zjednoczonego Królestwa, w praktyce zwrot kosztów przez pracodawcę następuje zgodnie z art. 2 lit. b) rozporządzenia w sprawie podatku VAT w następujący sposób: pracownik przekazuje pracodawcy szczegółowy wykaz pokonanych odległości zawierający wskazanie tras przejechanych w związku z czynnościami zawodowymi oraz przebieg w kilometrach, jak również pojemność skokową używanego

pojazdu. Ponadto pracownik przekazuje swojemu pracodawcy tak zwane uproszczone faktury dotyczące zakupu paliwa, które nie wskazują imiennie odbiorcy paliwa.

11. Pracodawca oblicza następnie koszt paliwa, korzystając z publikowanej listy określającej przeciętny koszt paliwa na kilometr, sporządzanej przez Royal Automobile Club, Automobile Association lub przez UK Customs (brytyjskie służby celne) na podstawie stawek zatwierdzonych przez Inland Revenue (brytyjski urząd podatkowy) na bazie szczegółowych informacji przekazanych przez producentów pojazdów. Na podstawie tych danych — liczby kilometrów przejechanych w związku z czynnościami służbowymi, jak również kosztu paliwa na kilometr dla danego modelu pojazdu — pracodawca może, jak twierdzi rząd Zjednoczonego Królestwa, obliczyć dokładne koszty przejazdów związanych z czynnościami służbowymi pracownika i odpowiednio dokonać ich zwrotu.

III — Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi i postępowanie przed Trybunałem

12. Komisja uznała, że przewidziana w art. 2 i 3 rozporządzenia w sprawie podatku VAT możliwość odliczenia podatku przy braku konieczności przedstawienia faktury stanowi naruszenie art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, i wszczęła przeciwko Zjednoczo-

nemu Królestwu postępowanie w przedmiocie uchybienia, przewidziane w art. 226 WE, wysyłając w dniu 10 maja 1995 r. wezwanie do usunięcia uchybienia.

Niderlandom, na który Komisja oczekiwała, w dniu 27 stycznia 2003 r. wniosła ona niniejszą skargę, która została wpisana do rejestru Trybunału w dniu 28 stycznia 2003 r.

13. Po bardziej szczegółowym badaniu Komisja w dwóch uzupełniających wezwaniach do usunięcia uchybienia z dnia 17 października 1996 r. oraz z dnia 3 grudnia 1997 r. rozszerzyła zarzuty o zarzut naruszenia art. 17 szóstej dyrektywy. Komisja stwierdziła w wezwaniach, że rozporządzenie w sprawie podatku VAT narusza również ten przepis, ponieważ zezwala na odliczenie podatku związanego z dostawą towarów i usług dokonaną na rzecz pracowników, a więc osób niebędących podatnikami, jak również do celów innych niż transakcje zawierane przez pracodawcę.

14. Rząd Zjednoczonego Królestwa w pismach z dnia 13 lipca 1995 r., z dnia 16 grudnia 1996 r. oraz z dnia 28 stycznia 1998 r. odrzucił zarzuty Komisji i podniósł, że prawo do odliczenia podatku naliczonego od zwrotu pracownikom kosztu paliwa powstałego w wyniku wykonywania czynności służbowych na rzecz pracodawcy, jak przewiduje rozporządzenie w sprawie podatku VAT, jest zgodne z szóstą dyrektywą.

15. Ponieważ Komisja pozostała przy swoim stanowisku, w dniu 14 października 1998 r. skierowała do rządu Zjednoczonego Królestwa uzasadnioną opinię. Jednak rząd Zjednoczonego Królestwa w odpowiedzi z dnia 15 grudnia 1998 r. ponownie podtrzymał swój pogląd. Po wydaniu w dniu 8 listopada 2001 r. wyroku w sprawie Komisja przeciwko

16. Komisja wnosi do Trybunału o:

- stwierdzenie, że przyznając podatnikom prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego od określonych dostaw paliwa dokonywanych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami z naruszeniem art. 17 oraz art. 18 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, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciążyą na mocy traktatu WE;
- obciążenie Zjednoczonego Królestwa Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej kosztami postępowania.

Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej wnosi do Trybunału o oddalenie skargi Komisji.

IV — W przedmiocie zarzutów przedstawionych przez Komisję

17. Przedstawione przez Komisję zarzuty dotyczą, po pierwsze, przesłanek powstania prawa do odliczenia, jakie wynikają z art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, po drugie zaś, uregulowanych w art. 18 tej dyrektywy przesłanek wykonywania prawa do odliczenia⁴.

A — W przedmiocie naruszenia art. 17 szóstej dyrektywy

1. Główne argumenty stron

18. Zdaniem Komisji rozporządzenie w sprawie podatku VAT narusza, po pierwsze, art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, ponieważ przyznaje ono prawo do odliczenia podatku w odniesieniu do dostaw na rzecz osób niebędących podatnikami, a mianowicie pracowników, po drugie zaś, ponieważ nie gwarantuje ono, że prawo do odliczenia odnosi się jedynie do dostaw paliwa, które

jest używane do transakcji pracodawcy podlegających opodatkowaniu. Komisja opiera się przede wszystkim na wyroku w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom i wskazuje, że uregulowanie brytyjskie jest porównywalne z tym, które Trybunał w powyższym wyroku uznał za niezgodne z szóstą dyrektywą.

19. Komisja nie wyklucza, że w wielu przypadkach zakupu przez pracowników w rzeczywistości chodzi o dostawy na rzecz ich pracodawców, a zatem na rzecz podatników uprawnionych do odliczenia podatku. Jednakże w niniejszej sprawie, inaczej niż w sprawie Intiem⁵, brak jest bezpośredniego związku między dwoma podatnikami, a więc między dostawcą paliwa a pracodawcą.

20. Rząd Zjednoczonego Królestwa wskazuje, po pierwsze, na doniosłość zasady, zgodnie z którą podatnik, o ile towary lub usługi są używane do celów zawieranych przez niego transakcji podlegających opodatkowaniu, jest uprawniony do odliczenia podatku VAT obciążającego te towary lub usługi. Służy to zapewnieniu neutralności podatkowej wszystkich transakcji gospodarczych we Wspólnocie.

⁴ — W przedmiocie takiego podziału zobacz wyroki z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-152/02 Terra Baubedarf-Handel, Rec. str. I-5583, pkt 30, jak również w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom, powołany w przypisie 3, pkt 71.

⁵ — Wyrok z dnia 8 marca 1988 r. w sprawie 165/86 Intiem, Rec. str. 1471.

21. W niniejszej sprawie rozstrzygnięcia wymaga, czy art. 17 szóstej dyrektywy przyznaje prawo do odliczenia podatku w sytuacjach, kiedy pracownik dokonuje nabycia na rzecz przedsiębiorstwa pracodawcy, a następnie otrzymuje zwrot tych wydatków od przedsiębiorstwa. O ile towary lub usługi są używane w ramach transakcji podlegającej opodatkowaniu, nie ma znaczenia, czy faktycznym (czy też określonym w umowie) odbiorcą towarów albo usług jest pracodawca osobiście, czy też jego pracownik albo przedstawiciel.

22. Komisja nienależyce ocenia rzeczywistość gospodarczą. Gdyby przychylić się do formalnej strony argumentacji Komisji, to pracodawca, wbrew szóstej dyrektywie, nie mógłby dokonać odliczenia podatku od wszystkich wydatków związanych z działalnością zawodową. W rzeczywistości dostawa paliwa następuje za pośrednictwem pracownika na rzecz pracodawcy, który jest podatnikiem, do celów zawieranych przez niego transakcji podlegających opodatkowaniu. Sytuacja ta jest porównywalna z sytuacją, w której w związku z podróżą służbową pracownika powstają koszty noclegów, wyżywienia oraz przejazdów albo kiedy pracownik przedsiębiorstwa budowlanego zatrudniony na budowie poza siedzibą przedsiębiorstwa nabywa narzędzia. Mimo że z nabyciem paliwa są związane szczególne problemy dotyczące rozgraniczenia, to jednak co do zasady nie wykluczają one prawa do odliczenia podatku.

23. Rząd Zjednoczonego Królestwa przyznaje wprawdzie, że istnieją podobieństwa

między systemem, o którym mowa w wyroku w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom, i systemem brytyjskim. Jednak w odróżnieniu od tego pierwszego system brytyjski gwarantuje w takim zakresie, w jakim jest to racjonalnie możliwe w oparciu o podyktowaną koniecznością metodę szacunkową, że odliczenie podatku VAT jest możliwe jedynie w odniesieniu do rzeczywistych kosztów przejazdów pracownika. Rząd Zjednoczonego Królestwa podziela pogląd, że zakreszone w rozporządzeniu w sprawie podatku VAT prawo do odliczenia podatku powinno być ograniczone do paliwa używanego do transakcji zawieranych przez pracodawcę. W praktyce stosowania rozporządzenia w sprawie podatku VAT prawo do odliczenia podatku jest rzeczywiście ograniczone w tym zakresie. Również pracodawca nie jest zainteresowany tym, aby był zwracany koszt paliwa przekraczający koszt związany z przejazdem w związku z czynnościami służbowymi pracowników.

24. Rząd Zjednoczonego Królestwa w pisemnej odpowiedzi na pytanie Trybunału przyznał, że w rozporządzeniu w sprawie podatku VAT brak jest wiążącego prawnie wymogu obowiązkowego związku między prawem do odliczenia podatku, przysługującym pracodawcy zgodnie z art. 2 i 3 rozporządzenia w sprawie podatku VAT, a używaniem nabytego przez pracownika paliwa na potrzeby podlegających opodatkowaniu transakcji dokonywanych przez pracodawcę. Konieczność istnienia takiego związku wynika jednak z Value Added Tax Act 1994 (zwanego dalej „ustawą z 1994 r. o podatku VAT”). Przywołane przez rząd Zjednoczonego Królestwa przepisy tej ustawy zawierają podstawę prawną wydania rozporządzenia w sprawie podatku VAT, ogólną definicję podatku od wartości doda-

nej (podatek od wartości dodanej dotyczący dostaw towarów i świadczenia usług wykonywanych do celów przedsiębiorstwa podatnika) oraz uregulowanie, zgodnie z którym w przypadku zróżnicowanego używania podatek VAT można odliczyć jedynie proporcjonalnie od dóbr i usług używanych do celów związanych z przedsiębiorstwem.

nałego lub zapłaconego w ramach jego działalności gospodarczej. Wspólny system podatku od wartości dodanej gwarantuje zatem, że każda działalność gospodarcza, niezależnie od jej celu i wyniku, jest w neutralny sposób obciążona podatkiem, o ile ta działalność sama podlega podatkowi od wartości dodanej⁷.

2. Ocena

25. Przed zbadaniem zagadnienia, czy sporny mechanizm odliczania podatku VAT przewidziany w rozporządzeniu w sprawie podatku VAT jest zgodny z art. 17 szóstej dyrektywy, należy na wstępie przypomnieć kilka zasad uregulowanego w tym przepisie prawa do odliczeń.

27. Zgodnie z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, „podatnik” jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, nałego lub zapłaconego podatku od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone „przez innego podatnika”, „o ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu”.

28. Zgodnie z brzmieniem tego przepisu, prawo do odliczenia jest więc uwarunkowane przede wszystkim tym, że zainteresowany jest podatnikiem w rozumieniu szóstej dyrektywy i że określone towary i usługi są używane do celów zawieranych przez niego transakcji podlegających opodatkowaniu⁸.

26. Prawo do odliczeń jest, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, integralną częścią składową mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może zostać ograniczone⁶. Uregulowanie dotyczące odliczania podatku ma na celu całkowite uwolnienie podatnika od ciężaru podatku VAT

29. Ponadto z brzmienia art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy wynika, że prawo do odliczenia powstaje jedynie w odniesieniu do zapłaconego podatku od towarów lub

7 — Zobacz m.in. wyroki z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. str. 655, pkt 19 i z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 Ghent Coal Terminal, Rec. str. I-1, pkt 15.

8 — Zobacz wyrok z dnia 29 kwietnia 2004 r. w sprawie C-137/02 Faxworld, Rec. str. I-5547, pkt 24.

6 — Zobacz m.in. wyrok z dnia 1 kwietnia 2004 r. w sprawie C-90/02 Bockemühl, Rec. str. I-3303, pkt 38.

usług dostarczonych podatnikowi przez innego podatnika.

atnikowi” „nie może prowadzić do pozbawienia prawa do odliczenia podatku VAT, który został zapłacony od towarów, które chociaż zostały sprzedane podatnikowi do wyłącznego używania w ramach jego działalności gospodarczej, materialnie wydane zostały jego pracownikowi”¹⁰.

30. Na wstępie, odnosząc się do zarzutu Komisji, iż pracownik nie jest podatnikiem, ewentualnie że został przerwany łańcuch świadczeń, należy zauważyć, iż w niniejszej sprawie, stosownie do przepisu art. 4 ust. 4 szóstej dyrektywy, bezsporne jest między stronami, że w przypadku pracowników, którzy otrzymują zwrot kosztu paliwa, nie chodzi o podatnika⁹. Powstaje raczej pytanie, czy mimo istnienia tej trójczałonowej zależności między podmiotami, w przypadku której rozporządzenie w sprawie podatku VAT dopuszcza prawo odliczenia podatku VAT, można przyjąć, że nastąpiło dokonanie dostawy między podatnikami, a mianowicie między sprzedającym paliwo i pracodawcą.

32. Następnie Komisja sama przyznała, że pracownik często działa za swojego pracodawcę i w takim przypadku towary i usługi odebrane przez pracownika w rzeczywistości należy uznać za dostarczone na rzecz pracodawcy. Komisja uznaje to jednak w odniesieniu do uregulowania będącego przedmiotem sporu za nieudowodnione.

31. Z wyroku w sprawie Intiem wynika, że materialna dostawa towaru pracownikowi sama w sobie nie stoi na przeszkodzie prawu do odliczenia podatku przez pracodawcę. W stanie faktycznym, który był rozpatrywany w sprawie Intiem, tak jak w niniejszej sprawie paliwo również zostało dostarczone pracownikowi. Trybunał stwierdził w tym przypadku, że ograniczenie prawa do odliczenia podatku w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy „do towarów, [...] dostarczonych [...] pod-

33. Powstaje więc pytanie, w jakich okolicznościach, w przypadku odbioru towaru albo usługi przez pracownika, dostawę należy uznać za dokonaną na rzecz pracodawcy. W istocie chodzi tu o „okoliczność faktyczną [...], którą należy ocenić przy uwzględnieniu całości stanu faktycznego [...]”¹¹. Rząd Zjednoczonego Królestwa za pomocą przykładów przedstawiciela, który otrzymuje od pracodawcy zwrot kosztów podróży, czy pracownika budowlanego, który nabywa narzędzia dla przedsiębiorstwa budowlanego, wykazał, że w tym zakresie mogą powstawać problemy związane z rozgraniczeniem.

⁹ — Zobacz wyrok Komisja przeciwko Niderlandom powołany w przypisie 3, pkt 45 i 46.

¹⁰ — Wyrok w sprawie Intiem przywołany w przypisie 5, pkt 14.

¹¹ — Zobacz wyrok z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. str. I-3795, pkt 21.

34. Do dalszej dyskusji pomocne wydaje się najpierw wykazanie, że między pytaniem, czy mamy do czynienia z dostawą między podatnikami, i pytaniem dotyczącym używania omawianych towarów lub usług do działalności gospodarczej podatnika (na rzecz którego została dokonana dostawa), zachodzi ścisły związek.

35. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem, osoba nabywa towary właśnie jako podatnik, a nie jako osoba prywatna albo jako konsument końcowy, o ile nabywa je do celów transakcji podlegających opodatkowaniu¹². O ile następnie pracownik wykorzystuje towary lub usługi do celów swego pracodawcy, te towary lub usługi stanowią składniki kosztów towarów lub usług, które ostatecznie dostarcza pracodawca będący podatnikiem. W takim przypadku pracownik nie występuje jako konsument końcowy, a łańcuch świadczeń w odniesieniu do tych towarów lub usług również nie zostaje wówczas przerwany.

36. W wyroku Intiem Trybunał wyraźnie wyszedł z założenia, że nastąpiła dostawa paliwa w ramach działalności gospodarczej pracodawcy, ewentualnie paliwo zostało użyte do celów działalności zawodowej pracodawcy¹³.

37. Ponadto stosownie do uzasadnienia Trybunału w wyroku Komisja przeciwko Niderlandom, w sprawie Intiem były spełnione warunki odliczenia podatku, w szczególności warunków, zgodnie z którym zrealizowana dostawa ma miejsce między podatnikami przede wszystkim z tego względu, że w tym przypadku pracodawca zlecił dokonanie dostawy na rzecz pracowników na swój własny rachunek, dlatego też otrzymywał on od dostawcy faktury, na których był wykazywany podatek VAT za dostarczone towary¹⁴.

38. W regulacji, która była przedmiotem wyroku w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom, warunki te nie były spełnione; dotyczyła ona zryczałtowanego zwrotu kosztów z tytułu amortyzacji pojazdu pracownika oraz z tytułu zużycia paliwa. Ponadto Trybunał nie uznał samego zwrotu kosztów za wystarczającą przesłankę wystąpienia „dostawy” w rozumieniu art. 17 ust 2 lit. a) szóstej dyrektywy. Trybunał stwierdził, że nie można zatem uznać niderlandzkiego mechanizmu odliczania podatku VAT za zgodny z tym przepisem¹⁵.

12 — Zobacz m.in. wyroki w sprawie C-137/02 powołany w przypisie 8, pkt 28, w sprawie C-97/90 powołany w przypisie 11, pkt 8 i 14, z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych od C-110/98 do C-147/98 Gabalfrisa i in., Rec. str. I-1577, pkt 47 i z dnia 8 czerwca 2000 r. w sprawie C-400/98 Breitsohl, Rec. str. I-4321, pkt 34.

13 — Zobacz także, pkt 12, 14 i 16.

14 — Zobacz wyrok Komisja przeciwko Niderlandom powołany w przypisie 3, pkt 52 i 53.

15 — Zobacz także, pkt 48 i 54.

39. Trybunał uznał w tym wyroku, że to rozwiązanie, oparte na wykładni językowej szóstej dyrektywy, nie pozostaje w pełnym zakresie w zgodzie z celem przepisu art. 17 ust. 2 lit. a) oraz z niektórymi celami określonymi w szóstej dyrektywie. Trybunał stwierdził brak podstawy prawnej, bez aktywności legislacyjnej Wspólnoty, do odliczenia podatku, jakie zostało przewidziane w prawie niderlandzkim¹⁶.

40. Biorąc w niniejszej sprawie za podstawę wyrok Komisja przeciwko Niderlandom, należy stwierdzić, że uregulowanie dotyczące prawa do odliczania podatku, takie jak określone w rozporządzeniu w sprawie podatku VAT i tak jak zostało ono przedstawione przez rząd Zjednoczonego Królestwa, również nie przewiduje żadnego bezpośredniego rozliczenia czy innego bezpośredniego związku między dostawcą paliwa i pracodawcą, a zatem nie można mówić o dostawie towarów między podatnikami. Zarzut Komisji odnoszący się do tej kwestii jest zatem zasadny.

41. Zarzut Komisji idzie jednak dalej, co w mojej ocenie jest istotniejsze, również dlatego, że omawiany mechanizm odliczania podatku VAT nie gwarantuje, że objęte nim są jedynie towary użyte do transakcji pracodawcy podlegających opodatkowaniu. Rząd

Zjednoczonego Królestwa podniósł w związku z tym, że brytyjski mechanizm odliczania podatku VAT w odróżnieniu od tego, który był przedmiotem wyroku Komisja przeciwko Niderlandom, gwarantuje, że odliczenie podatku VAT jest możliwe jedynie w odniesieniu do rzeczywistego kosztu paliwa poniesionego przez pracownika.

42. Należy jednak przyznać, że stosowana w Zjednoczonym Królestwie metoda, zgodnie z którą zwrot kosztów przez pracodawcę zasadniczo jest możliwy na podstawie wykazania pokonanych odległości, pojemności skokowej pojazdu oraz rzeczywistego przeciętnego kosztu paliwa, dokładniej odpowiada rzeczywistemu kosztowi paliwa zużytemu w czasie przejazdów w związku z czynnościami służbowymi pracownika niż ryczałtowo-szacunkowe uregulowanie, którego dotyczy wyrok Komisja przeciwko Niderlandom.

43. Jednak w przypadku rozporządzenia w sprawie podatku VAT problemem nie jest sposób obliczania kosztu paliwa jako taki, lecz raczej to, że zgodnie z brzmieniem tego rozporządzenia brak jest gwarancji, że pracodawca nie będzie mógł dokonać odliczenia kosztu paliwa zużytego w czasie przejazdów niezwiązanych z czynnościami służbowymi pracownika.

44. Artykuł 2 lit. b) rozporządzenia w sprawie podatku VAT dopuszcza mianowicie odliczenie podatku w odniesieniu do

¹⁶ — Zobacz tamże, pkt 55 i 56; co w porównaniu z innymi wyrokami Trybunału dotyczącymi szóstej dyrektywy może wyrażać bardziej restrykcyjną wykładnię. Przykładowo zobacz wyrok Faxworld (powołany w przypisie 8), pkt 42; zobacz w tym kontekście również wyrok z dnia 20 lutego 1997 r. w sprawie C-260/95 DFDS, Rec. str. I-1005, pkt 23, według którego „uwzględnienie rzeczywistości gospodarczej stanowi podstawowe kryterium zastosowania wspólnego systemu podatku od wartości dodanej”.

kwoty, której *całość lub część* jest zbliżona do kosztu paliwa podmiotu niebędącego podatnikiem (pracownika) i która jest mu wypłacana celem zwrotu kosztu.

należy transponować w sposób jednoznacznie wiążący, konkretny, na tyle jasny i precyzyjny, aby czyniły zadość nakazowi pewności prawnej¹⁸.

45. Również rząd Zjednoczonego Królestwa potwierdził, że brak jest jakiegokolwiek wiążącego prawnie związku między prawem odliczenia podatku, przysługującym pracodawcy zgodnie z art. 2 i 3 rozporządzenia w sprawie podatku VAT, a używaniem nabytego przez pracownika paliwa na potrzeby podlegających opodatkowaniu transakcji dokonywanych przez pracodawcę.

47. Jednak ani rozporządzenie w sprawie podatku VAT, rozpatrywane łącznie z ustawą z 1994 r. o podatku VAT, nie stanowi odpowiadającej tym wymogom transpozycji prawa do odliczenia podatku, ani zgodna z dyrektywą praktyka stosowania tego rozporządzenia, na którą wskazywał rząd Zjednoczonego Królestwa, nie czyni zadość wymogom jasności i pewności prawa¹⁹.

46. Co zaś się tyczy przepisów ustawy z 1994 r. o podatku VAT, na które po raz pierwszy zwrócono uwagę w pisemnej odpowiedzi na pytanie Trybunału¹⁷, po pierwsze, nie jest zrozumiałe, jak dalece w tych przepisach ogólnych powinno być zagwarantowane, że prawo do odliczenia podatku, zgodnie z art. 2 rozporządzenia w sprawie podatku VAT, odnosi się wyłącznie do paliwa używanego w celach służbowych, zwłaszcza że paliwo w rozumieniu tego artykułu, zgodnie z art. 3 tego rozporządzenia w związku z art. 14 ust. 3 ustawy z 1994 r. o podatku VAT, zostaje uznane za dostarczone na rzecz podatnika do celów wykonywanej przez niego działalności gospodarczej; po drugie, należy stwierdzić, że dyrektywy, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem,

48. W końcu rząd Zjednoczonego Królestwa oświadczył, że jest gotowy do dokonania zmiany rozporządzenia w sprawie podatku VAT oraz że takie rozwiązanie zaproponował już Komisji. W tym kontekście należy wskazać, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem istnienie uchybienia należy oceniać według stanu faktycznego, w którym państwo członkowskie znajdowało się w momencie upływu terminu określonego w uzasadnionej opinii; zmiany, które nastą-

18 — Wyroki m.in. z dnia 18 stycznia 2001 r. w sprawie C-162/99 Komisja przeciwko Włochom, Rec. str. I-541, pkt 22, z dnia 8 lipca 1999 r. w sprawie C-354/98 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-4927, pkt 11, z dnia 4 grudnia 1997 r. w sprawie C-207/96 Komisja przeciwko Włochom, Rec. str. I-6869, pkt 26 i z dnia 13 marca 1997 r. w sprawie C-197/96 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-1489, pkt 14 i 15.

19 — Zobacz m.in. wyrok z dnia 30 maja 1991 r. w sprawie C-59/89 Komisja przeciwko Niemcom, Rec. str. I-2607, pkt 28.

17 — Zobacz powyżej, pkt 24.

piły w późniejszym okresie, nie mogą zostać uwzględnione przez Trybunał²⁰.

przez to, że przyznaje ono prawo do odliczenia podatku, nie uzależniając go od tego, czy podatnik posiada fakturę sporządzoną zgodnie z art. 22 ust. 3.

49. Zatem zasadny jest zarzut Komisji, zgodnie z którym sporne uregulowanie dotyczące prawa do odliczenia podatku nie gwarantuje w każdym razie, że odliczenie podatku jest dokonywane jedynie w odniesieniu do towarów i usług, które zostaną użyte do celów transakcji pracodawcy podlegających opodatkowaniu.

50. W związku z powyższym zarzut naruszenia art. 17 szóstej dyrektywy jest zasadny.

52. Powołując się na wyrok w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom, Komisja wywodzi, że jeśli między podatnikami nie miała miejsca dostawa towarów czy usług, a zatem nie mogła być sporządzona żadna faktura czy inny odpowiedni dokument, to poprzez przyznanie prawa do odliczenia podatku został również naruszony art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy.

B — W przedmiocie naruszenia art. 18 szóstej dyrektywy

1. Główne argumenty stron

51. W tym zarzucie Komisja podnosi, że rozporządzenie w sprawie podatku VAT narusza art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy

53. Rząd Zjednoczonego Królestwa zgadza się z tym poglądem, gdyby Trybunał przychylił się do pierwszego zarzutu Komisji. Gdyby Trybunał orzekł jednak, że w przypadku w którym, tak jak w niniejszej sprawie, przysługuje prawo do odliczenia podatku, to art. 18 szóstej dyrektywy nie może być interpretowany w ten sposób, że brak faktury uniemożliwia wykonywanie tego prawa. Rząd Zjednoczonego Królestwa wskazuje w związku z tym na swoje prawo, określone w art. 18 ust. 3 szóstej dyrektywy, do ustalania „warunków i procedur” dotyczących szczegółnego prawa do odliczenia.

20 — Między innymi wyroki z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-233/00 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-6625, pkt 30 i z dnia 12 września 2002 r. w sprawie C-152/00 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-6973, pkt 15.

2. Ocena

prawa do odliczenia podatku, narusza to również art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy. Ponieważ będący przedmiotem sporu mechanizm odliczania podatku VAT nie jest zgodny z art. 17 szóstej dyrektywy, zatem również drugi zarzut Komisji jest zasadny.

54. Rząd Zjednoczonego Królestwa nie zaprzeczył, że jeśli nie są spełnione warunki

V — Wnioski

55. W związku z powyższym proponuję, aby Trybunał Sprawiedliwości:

1. orzekł, że przyznając podatnikom prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego od określonych dostaw paliwa dokonywanych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami wbrew art. 17 i art. 18 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, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy traktatu WE;
2. obciążył Zjednoczone Królestwo kosztami postępowania.