

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 15 lipca 2010 r. \*

W sprawie C-582/08

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 29 grudnia 2008 r.,

**Komisja Europejska**, reprezentowana przez R. Lyala oraz M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

**Zjednoczonemu Królestwu Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej**, reprezentowanemu przez I. Rao oraz S. Hathawaya, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez K. Lasoka, QC,

strona pozwana,

\* Język postępowania: angielski.

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz (sprawozdawca) i D. Šváby, sędziowie,

rzecznik generalny: N. Jääskinen,  
sekretarz: M.A. Gaudissart, kierownik wydziału,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 10 lutego 2010 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 20 maja 2010 r.,

wydaje następujący

**Wyrok**

- <sup>1</sup> W skardze Komisja Wspólnot Europejskich wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że odmawiając odzyskania podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) naliczonego w odniesieniu do pewnych transakcji przeprowadzanych przez podatników niemających siedziby na terytorium Unii Europejskiej, Zjednoczone Królestwo

Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 169–171 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”) oraz art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz.U. L 326, s. 40 zwanej dalej „trzynastą dyrektywą”).

## Ramy prawne

### *Uregulowania Unii*

- 2 Artykuł 17 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 2004/66/WE z dnia 26 kwietnia 2004 r. (Dz.U. L 168, s. 35 zwanej dalej „szóstą dyrektywą”) w brzmieniu nadanym przez art. 28f pkt 1 rzeczonyj dyrektywy stanowił:

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

- a) transakcji związanych z działalnością gospodarczą, określoną w art. 4 ust. 2 przeprowadzanych w innym kraju, które kwalifikowałyby się do odliczenia podatku jeśli miałyby miejsce na terytorium kraju;
- b) transakcji zwolnionych od podatku zgodnie z art. 14 ust. 1 lit. g) i i), art. 15, art. 16 ust. 1 pkt B, C, D lub E lub ust. 2 lub 28c pkt A i C;
- c) transakcji zwolnionych od podatku zgodnie z art. 13 część B lit. a) i d), ust. 1–5, w przypadku gdy klient ma przedsiębiorstwo [siedzibę] poza Wspólnotą lub, gdy te transakcje są bezpośrednio związane z towarami przeznaczonymi do wywozu do kraju spoza Wspólnoty.

4. Zwrot podatku [VAT], określony w ust. 3, jest dokonywany:

- na rzecz podatników, którzy mają swoją siedzibę nie na terytorium kraju, lecz w innym państwie członkowskim, zgodnie ze szczegółowymi zasadami ustanowionymi w dyrektywie 79/1072/EWG
- na rzecz podatników nieposiadających siedziby na terytorium Wspólnoty, zgodnie ze szczegółowymi zasadami ustanowionymi w dyrektywie 86/560/EWG

[...].”

- 3 Artykuł 17 ust. 4 szóstej dyrektywy w brzmieniu pierwotnym stanowił:

„Rada, stanowiąc jednogłośnie, poczyni wszelkie starania, aby przyjąć przed dniem 31 grudnia 1977 r., na wniosek Komisji, wspólnotowe zasady, na podstawie których będą dokonywane zwroty, zgodnie z ust. 3 podatnikom nie mającym przedsiębiorstwa [siedziby] na terytorium kraju. Dopóki takie reguły wspólnotowe nie zostaną wprowadzone w życie, państwa członkowskie same określą sposób dokonywania tych zwrotów. W przypadkach, kiedy osoba podlegająca opodatkowaniu [podatnik] nie mieszka na terytorium Wspólnoty, państwa członkowskie mogą odmówić zwrotu lub uzależnić go od spełnienia dodatkowych warunków”.

- 4 Artykuły 169–171 dyrektywy VAT zastąpiły art. 17 ust. 3 i 4 szóstej dyrektywy z dniem 1 stycznia 2007 r.

- 5 Artykuł 169 dyrektywy VAT stanowi:

„Poza prawem do odliczenia, o którym mowa w art. 168, podatnik ma prawo do odliczenia VAT określonego w tym artykule, jeżeli towary i usługi są wykorzystywane do następujących celów:

- a) transakcji podatnika związanych z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi, dokonywanych poza terytorium państwa członkowskiego, w którym podatek jest należny [podlega zapłacie] lub został zapłacony, w odniesieniu do których VAT podlegałby odliczeniu, gdyby zostały one dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego;

- b) transakcji podatnika, które są zwolnione zgodnie z art. 138, 142 i 144, art. 146–149, art. 151, 152, 153 i 156, art. 157 ust. 1 lit. b) oraz art. 158–161 i art. 164;
- c) transakcji podatnika, które są zwolnione zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. a)–f), jeżeli nabywca ma siedzibę poza Wspólnotą lub jeżeli transakcje te są bezpośrednio związane z towarami, które mają być przedmiotem eksportu [wywozu] poza Wspólnotę”.

6 Artykuł 170 tej dyrektywy przewiduje, że:

„Wszyscy podatnicy, którzy, w rozumieniu art. 1 dyrektywy 79/1072/EWG, art. 1 dyrektywy 86/560/EWG i art. 171 niniejszej dyrektywy, nie mają siedziby w państwie członkowskim, w którym nabywają towary i usługi lub importują [przywożą] towary podlegające [podatkowi] VAT, mają prawo otrzymać zwrot tego podatku, o ile te towary i usługi są wykorzystywane do celów następujących transakcji:

- a) transakcji, o których mowa w art. 169;
- b) transakcji, z tytułu których podatek jest płatny wyłącznie przez nabywcę lub usługobiorcę zgodnie z art. 194–197 i art. 199”.

## 7 Artykuł 171 dyrektywy VAT stanowi:

„1. Zwrot [podatku] VAT podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim, w którym nabywają towary i usługi lub importują towary podlegające [podatkowi] VAT, lecz którzy mają taką siedzibę w innym państwie członkowskim, dokonywany jest zgodnie ze szczegółowymi przepisami wykonawczymi przewidzianymi w dyrektywie 79/1072/EWG.

[...]

2. Zwrot [podatku] VAT podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty, odbywa się zgodnie ze szczegółowymi przepisami wykonawczymi określonymi w dyrektywie 86/560/EWG.

[...]

3. Dyrektywy 79/1072/EWG i 86/560/EWG nie mają zastosowania do dostaw towarów, które są lub mogą być zwolnione na mocy art. 138, gdy dostarczane w ten sposób towary są wysyłane lub transportowane przez nabywcę lub na jego rzecz”.

- 8 Zwolnienia określone w art. 169 lit. c) dyrektywy VAT zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. a)–f) dotyczą w szczególności transakcji ubezpieczeniowych i finansowych wskazanych w tym ostatnim przepisie.

- 9 Artykuł 2 ósmej dyrektywy Rady 79/1072/EWG z dnia 6 grudnia 1979 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium kraju (Dz.U. L 331, s. 11 zwanej dalej „ósmą dyrektywą”) przewiduje:

„Każde państwo członkowskie zwraca każdemu podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium tego kraju, ale mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim, zgodnie z ustanowionymi poniżej warunkami, podatek [VAT] nałożony w odniesieniu do usług lub mienia ruchomego dostarczonego mu przez innych podatników na terytorium tego kraju lub poniesiony w odniesieniu do przywozu towarów do tego kraju, o ile takie towary i usługi są wykorzystywane w celach transakcji określonych w art. 17 ust. 3 lit. a) i b) dyrektywy 77/388/EWG oraz świadczenia usług określonych w art. 1 lit. b)”.

- 10 Artykuł 8 ósmej dyrektywy uchylony na mocy art. 7 trzynastej dyrektywy stanowił:

„W przypadku podatników niemających siedziby na terytorium Wspólnoty państwa członkowskie mogą odmówić zwrotów lub nałożyć specjalne warunki.

Zwroty nie mogą być udzielane na warunkach korzystniejszych niż te, które stosuje się w odniesieniu do podatników mających siedzibę na terytorium Wspólnoty”.

- 11 Uzasadnienie projektu ósmej dyrektywy Rady z dnia 3 stycznia 1978 r. przedstawione przez Komisję [(COM(77) 721 końcowy] (zwanego dalej „projektem ósmej dyrektywy”) stanowi, że jeżeli chodzi o art. 2 projektu tej dyrektywy:

„Odesłanie zawarte w art. 17 ust. 4 szóstej dyrektywy (»zgodnie z ust. 3«) oznacza, iż zwrotowi podlega tylko podatek nałożony w odniesieniu do nabycia towarów i usług lub przywozu towarów wykorzystywanych przez podatnika z innego kraju w celach transakcji określonych w art. 17 ust. 3 dyrektywy. Spośród trzech przypadków wskazanych w lit. a), b) i c) sytuacja ta wydaje się dotyczyć jedynie dwóch pierwszych.

[...]

Co się tyczy przypadków określonych w lit. c) art. 17 ust. 3 dyrektywy zważywszy że transakcje ubezpieczeniowe lub bankowe tam wskazane mają zawsze miejsce w państwie trzecim, usługodawca z państwa członkowskiego nigdy nie może zostać uznany za dokonującego transakcji w państwie zwrotu: przypadki te mieszczą się zatem pośród przypadków określonych w lit. a) (podatnik z innego kraju nie przeprowadzający żadnej transakcji podlegającej opodatkowaniu w państwie zwrotu) i podlegają jej uregulowaniom”.

- 12 Artykuł 2 projektu ósmej dyrektywy, który został zatwierdzony przez Parlament Europejski dotyczył zwrotu podatku VAT w odniesieniu do usług i towarów „o ile takie towary i usługi są wykorzystywane w celach transakcji określonych w art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy”.

13 Motywy drugi trzynastej dyrektywy stanowi, iż:

„istnieje konieczność zapewnienia harmonijnego rozwoju stosunków handlowych między Wspólnotą a państwami trzecimi, opartych na zasadach dyrektywy 79/1072/EWG i uwzględniających zróżnicowaną sytuację w państwach trzecich”.

14 Artykuł 2 trzynastej dyrektywy stanowi:

„1. Bez uszczerbku dla art. 3 i 4 każde państwo członkowskie zwraca każdemu podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium Wspólnoty, na warunkach określonych poniżej, podatek [VAT] pobrany od świadczonych usług lub dostarczonego majątku ruchomego na terytorium kraju przez innego podatnika lub pobrany z tytułu przywozu towarów do kraju [zgodnie z ustanowionymi poniżej warunkami, podatek VAT nałożony w odniesieniu do usług lub mienia ruchomego dostarczonego mu przez innych podatników na terytorium tego kraju lub poniesiony w odniesieniu do przywozu towarów do tego kraju], o ile te towary i usługi są wykorzystywane do celów transakcji określonych w art. 17 ust. 3 lit. a) i b) dyrektywy 77/388/EWG lub świadczenia usług wymienionych w art. 1 pkt 1 lit. b) niniejszej dyrektywy.

2. Państwa członkowskie mogą uzależnić dokonywanie zwrotu określonego w ust. 1 od zagwarantowania przez państwa trzecie porównywalnych korzyści odnoszących się do podatków obrotowych.

[...]”

15 Artykuł 4 trzynastej dyrektywy przewiduje, że:

„1. Do celów niniejszej dyrektywy warunki otrzymania zwrotu są określane zgodnie z art. 17 dyrektywy 77/388/EWG przez państwo członkowskie, w którym dokonywany jest zwrot.

2. Państwa członkowskie mają jednakże prawo do wykluczenia określonych wydatków lub określenia dodatkowych warunków otrzymania zwrotu.

3. Niniejsza dyrektywa nie ma zastosowania do dostaw towarów, które są lub mogą być zwolnione na mocy art. 15 pkt 2 dyrektywy 77/388/EWG”.

16 Zgodnie z art. 5 dyrektywy Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określającej szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w dyrektywie 2006/112/WE, podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (Dz.U. L 44, s. 23), która zastąpiła ósmą dyrektywę od dnia 1 stycznia 2010 r.:

„Każde państwo członkowskie zwraca wszystkim podatnikom niemającym siedziby w państwie członkowskim zwrotu wszelki [podatek] VAT naliczony [nałożony] w odniesieniu do dostaw towarów lub świadczenia usług na ich rzecz przez innych podatników w tym państwie członkowskim lub w odniesieniu do importu [przywo-

zu] towarów do tego państwa członkowskiego, o ile takie towary i usługi są używane w celu dokonania następujących transakcji:

- a) transakcji, o których mowa w art. 169 lit. a) i b) dyrektywy 2006/112/WE;
- b) transakcji na rzecz osoby zobowiązanej do zapłaty VAT zgodnie z art. 194–197 i art. 199 dyrektywy 2006/112/WE, na zasadach stosowanych w państwie członkowskim zwrotu.

Bez uszczerbku dla art. 6, na użytek niniejszej dyrektywy prawo do zwrotu podatku naliczonego określa się zgodnie z dyrektywą 2006/112/WE, na zasadach stosowanych w państwie członkowskim zwrotu”.

### *Uregulowania krajowe*

<sup>17</sup> Z art. 26 i 39 Value Added Tax Act 1994 (ustawy o podatku od wartości dodanej 1994 r.), z art. 3 Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999 [rozporządzenia o podatku od wartości dodanej (podatek naliczony) (wybrane towary)] oraz z art. 190 Value Added Tax Regulations 1995 (rozporządzenia o podatku od wartości dodanej z 1995 r.), w brzmieniu nadanym przez Value Added Tax (Amendment) (No. 4) Regulations 2004 (poprawkę nr 4 z 2004 r. do rozporządzenia o podatku od wartości dodanej) wynika, iż podmioty niemające siedziby w Unii nie są upoważnione do odzyskania nałożonego na transakcje określone w art. 169 lit. c) dyrektywy VAT podatku naliczonego.

**Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi**

- 18 W dniu 13 stycznia Komisja powiadomiła władze Zjednoczonego Królestwa, iż jej zdaniem nie można przyjąć wykładni art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy VAT wykluczającej zwrot podatku VAT nałożonego w odniesieniu do towarów i usług wykorzystywanych do celów transakcji ubezpieczeniowych i finansowych wspomnianych w art. 17 ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy VAT, którego treść powtórzona jest w art. 169 lit. c) dyrektywy VAT. W piśmie z dnia 12 maja 2006 r. Zjednoczone Królestwo wyraziło przeciwny pogląd, podnosząc, że przepisy były zgodne z mającymi zastosowanie przepisami Unii.
- 19 Komisja postanowiła wszcząć postępowanie w trybie art. 226 WE w dniu 12 października 2006 r., kierując do Zjednoczonego Królestwa wezwanie do usunięcia uchybień, w którym zarzuciła temu państwu członkowskiemu uchybienie zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 17 ust. 3 i 4 szóstej dyrektywy oraz art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy.
- 20 Nie będąc przekonana argumentacją przedstawioną przez Zjednoczone Królestwo w odpowiedzi z dnia 14 grudnia 2006 r., Komisja w dniu 27 czerwca 2007 r. wydała uzasadnioną opinię, wzywając to państwo członkowskie do podjęcia środków niezbędnych do zastosowania się do wymogów wynikających z art. 169–171 dyrektywy VAT i z art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy w terminie dwóch miesięcy od otrzymania uzasadnionej opinii.
- 21 Zjednoczone Królestwo odpowiedziało na uzasadnioną opinię pismem z dnia 29 sierpnia 2007 r., w którym potwierdziło swą wykładnię trzynastej dyrektywy i art. 169–171 dyrektywy VAT. Kwestionując tę wykładnię i podtrzymując swe stanowisko w odniesieniu do niezgodności omawianych przepisów Zjednoczonego Królestwa z wymogami wynikającymi z prawa Unii, Komisja podjęła decyzję o wniesieniu niniejszej skargi.

## W przedmiocie skargi

- 22 Tytułem wstępu należy zaznaczyć, iż bezspornym jest, że podmiot mający siedzibę poza Unią nie ma na mocy uregulowań Zjednoczonego Królestwa prawa odży-  
skać podatku naliczonego w tym państwie członkowskim w odniesieniu do towarów  
i usług wykorzystanych dla celów transakcji objętych kategoriami wspomnianymi  
w art. 169 lit. c) dyrektywy VAT a mianowicie pewnych transakcji ubezpieczeniowych  
i finansowych.
- 23 Skarga dotyczy więc jedynie tego czy art. 169–171 dyrektywy TVA oraz art. 2 ust. 1  
trzynastej dyrektywy przyznają takie prawo podmiotom mającym siedzibę poza Unią.
- 24 Zgodnie z art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy każde państwo członkowskie zwraca każ-  
demu podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium Unii podatek [VAT] nało-  
żony w odniesieniu do usług lub mienia ruchomego dostarczonego mu przez innych  
podatników na terytorium kraju przez innego podatnika lub poniesiony w odniesie-  
niu do przywozu towarów do tego kraju, o ile te towary i usługi są wykorzystywane do  
celów transakcji określonych w art. 17 ust. 3 lit. a) i b) szóstej dyrektywy.
- 25 Jeżeli chodzi o odesłanie do art. 17 ust. 3 lit. a) i b) szóstej dyrektywy występujące  
w art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy należy zaznaczyć po pierwsze, że brzmienie tej  
ostatniej dyrektywy nie zostało dostosowane po wejściu w życie dyrektywy VAT, któ-  
rej art. 169 lit. a) i b) zastąpił rzeczony art. 17 ust. 3 lit. a) i b). Należy zatem rozumieć,  
że art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy odnosi się do rzeczonych art. 169 lit. a) i b).

- 26 Po drugie, należy zaznaczyć, że transakcje ubezpieczeniowe i finansowe będące przedmiotem niniejszej sprawy objęte są art. 169 lit. c) dyrektywy VAT.
- 27 Zjednoczone Królestwo, opierając się na brzmieniu art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy, który wyraźnie odsyła do transakcji określonych w art. 169 lit. a) i b) dyrektywy VAT twierdzi, iż nie istnieje prawo do zwrotu podatku VAT w odniesieniu do transakcji określonych w art. 169 lit. c) rzeczony dyrektywy.
- 28 Natomiast Komisja, przyznając, że art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy nie odsyła do transakcji określonych w art. 169 lit. c) dyrektywy VAT utrzymuje, opierając się na argumentach mających za podstawę prace przygotowawcze, systematykę i cel omawianych przepisów, iż należy rozumieć, że rzeczony art. 2 ust. 1 w związku z art. 169–171 dyrektywy VAT przyznaje również prawo do zwrotu podatku VAT w odniesieniu do transakcji określonych w art. 169 lit. c) dyrektywy VAT.
- 29 Należy zatem ustalić czy argumenty przedstawiane przez Komisję na poparcie jej wykładni art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy i art. 169–171 dyrektywy VAT mogą uzasadniać rozumienie tych przepisów w sposób taki, iż przyznają one prawo do zwrotu podatku VAT w odniesieniu do transakcji określonych w art. 169 lit. c) dyrektywy VAT i to pomimo że jasne i precyzyjne brzmienie rzeczony art. 2 ust. 1 odsyła jedynie do art. 169 lit. a) i b) dyrektywy VAT.
- 30 Zdaniem Komisji przysługujące podmiotom mającym siedzibę poza Unią prawo do odzyskania podatku naliczonego w państwie członkowskim dla celów transakcji, o których mowa w art. 169 lit. c) dyrektywy VAT wynika z samych art. 169–171 tej dyrektywy. Artykuł 170 rzeczony dyrektywy potwierdza to prawo w odniesieniu do

wszystkich transakcji wskazanych w jej art. 169 i nie przewiduje żadnego odstępstwa. Zważywszy, że dyrektywa VAT ustanawia podstawową zasadę, podczas gdy trzynasta dyrektywa zawiera jedynie przepisy wykonawcze regulujące warunki zwrotu, bezwzględne brzmienie art. 170 dyrektywy VAT powinno przeważać nad sformułowaniami art. 2 trzynastej dyrektywy.

- 31 Artykuł 170 dyrektywy VAT rzeczywiście przewiduje w ogólny sposób tak samo jak wcześniej art. 17 ust. 3 szóstej dyrektywy prawo do zwrotu naliczonego podatku VAT, gdy towary i usługi podlegające podatkowi VAT wykorzystywane są „do celów transakcji o których mowa w art. 169” dyrektywy VAT.
- 32 Tak samo bezsporne jest, iż ósma dyrektywa ma na celu ustalenie warunków zwrotu podatku VAT zapłaconego w państwie członkowskim przez podatników mających siedzibę w innym państwie członkowskim. Dyrektywa ta ma zatem na celu harmonizację prawa do zwrotu, o którym mowa w art. 17 ust. 3 szóstej dyrektywy (zob. wyroki: z dnia 13 lipca 2000 r. w sprawie C-136/99 *Monte Dei Paschi Di Siena*, Rec. s. I-6109, pkt 20; z dnia 15 marca 2007 r. w sprawie C-35/05 *Reemtsma Cigarettenfabriken*, Zb.Orz. s. I-2425, pkt 26), która jest również celem trzynastej dyrektywy w odniesieniu do podatników mających siedzibę w państwie trzecim.
- 33 Nie można jednak wnioskować z powyższego, jak utrzymuje Komisja, iż art. 170 dyrektywy VAT pozwala odstąpić od jasnego i precyzyjnego brzmienia art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy.
- 34 Trzynasta dyrektywa nie ogranicza się bowiem do uregulowania formalnych zasad wdrażania prawa do zwrotu podatku VAT lecz przewiduje pewne odstępstwa od tego prawa, co nie kwestionując ich ważności przyznaje Komisja w jej uwagach na piśmie.

Pośród tych odstępstw występuje przewidziana w art. 2 ust. 2 tej dyrektywy możliwość uzależnienia przez państwa członkowskie dokonywania tego zwrotu od zagwarantowania przez państwa trzecie porównywalnych korzyści oraz zgodnie z art. 4 ust. 2 tej dyrektywy przewidzenia wykluczenia z rzeczzonego zwrotu określonych wydatków lub określenia dodatkowych warunków jego otrzymania.

<sup>35</sup> W konsekwencji należy uznać, że przepisy trzynastej dyrektywy a w szczególności jej art. 2 ust. 1 stanowią *lex specialis* w stosunku do art. 170 i 171 dyrektywy VAT i że stoją one na przeszkodzie temu, aby ustanowione w ogólny sposób w art. 170 prawo do zwrotu mogło przeważać nad jasnym i precyzyjnym brzmieniem art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy.

<sup>36</sup> Wynika z tego, że kwestię czy państwa członkowskie mają obowiązek przyznać prawo do zwrotu podatku VAT dotyczącego transakcji, o których mowa w art. 169 lit. c) dyrektywy VAT podmiotom mającym siedzibę poza Unią należy rozstrzygnąć w związku z samym art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy.

<sup>37</sup> Co się tyczy wykładni rzeczzonego art. 2 ust. 1 Komisja podnosi przede wszystkim, że z prac przygotowawczych wynika, iż nie można domniemywać, że prawodawca Unii poprzez samą wzmiankę w art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy pragnął wykluczyć z transakcji, o których mowa w art. 169 lit. a) i b) dyrektywy VAT, zwrot podatku VAT w odniesieniu do transakcji określonych w art. 169 lit. c) tej dyrektywy. Brzmienie art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy opiera się na błędnej ocenie, jakiej dokonał prawodawca Unii, przyjmując art. 2 ósmej dyrektywy, który ma brzmienie niemalże identyczne z brzmieniem art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy i którego sformułowania posłużyły za wzór przy opracowaniu tego ostatniego przepisu.

- 38 Komisja opiera się w tym względzie przede wszystkim na uzasadnieniu projektu ósmej dyrektywy i twierdzi, że prawodawca, przyjmując tę dyrektywę nie dokonał odesłania do art. 17 ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy, ponieważ błędnie uznał, iż omawiane transakcje zostały już uwzględnione w jej art. 17 ust. 3 lit. a) wspomnianym w wyliczeniu zawartym w art. 2 ósmej dyrektywy.
- 39 Następnie zdaniem Komisji logika systemu podatku VAT wymaga przyznania prawa do zwrotu podatku VAT odnoszącego się do transakcji, określonych w art. 169 lit. c) dyrektywy VAT. Zgodnie bowiem z tą logiką i ze zwyczajem międzynarodowym w przypadku wywozu towarów i usług żaden podatek nie podlega zapłacie. W szczególności jeżeli chodzi o transakcje zwolnione takie jak transakcje ubezpieczeniowe i finansowe w przypadku których nie istnieje normalnie możliwość odzyskania podatku naliczonego, art. 169 lit. c) dyrektywy VAT ma na celu umożliwienie odzyskania podatku VAT odnoszącego się do ceny nabycia towarów i usług związanych z wykonaniem tych transakcji. Przyznanie prawa do zwrotu podatku VAT pozwala uniknąć sytuacji niekorzystnej dla podmiotu mającego siedzibę w Unii w stosunku do jego konkurentów mających siedzibę poza nią.
- 40 Komisja uważa wreszcie, że dokonanie porównania między art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy oraz art. 2 ósmej dyrektywy dowodzi, iż należy przyjąć jednolitą wykładnię tych dwóch przepisów. Pomimo że przepisy te mają niemalże identyczne brzmienie Zjednoczone Królestwo przyjęło wykładnię art. 2 ósmej dyrektywy włączającą transakcje wspomniane w art. 169 lit. c) dyrektywy VAT, przez co stanowisko zajęte przez to państwo członkowskie jest sprzeczne. Zdaniem Komisji, jeżeli broniona przez Zjednoczone Królestwo wykładnia art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy byłaby prawidłowa powinna zachować ważność również w odniesieniu do art. 2 ósmej dyrektywy i powodować następstwa dla wszystkich państw członkowskich, które przyjmują taką wykładnię tegoż art. 2.

- 41 Przede wszystkim należy oddalić ten ostatni argument jako niemający znaczenia dla sprawy.
- 42 Niniejsza skarga o uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego dotyczy bowiem jedynie tego czy Zjednoczone Królestwo uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy art. 169–171 dyrektywy VAT i art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy, odmawiając możliwości odzyskania podatku VAT naliczonego w odniesieniu do transakcji, o których mowa w art. 169 lit. c) dyrektywy VAT dokonanych przez podatników niemających siedziby na terytorium Unii.
- 43 Ani okoliczność, że Zjednoczone Królestwo i inne państwa członkowskie przyznają na mocy ósmej dyrektywy takie prawo do zwrotu podatku VAT podmiotom mającym siedzibę na terytorium Unii, ani też ewentualny brak powodów uzasadniających niejednorodną praktykę, jeżeli chodzi z jednej strony o podmioty, których dotyczy ta dyrektywa, a z drugiej o podmioty objęte trzynastą dyrektywą, a także ewentualne następstwa na poziomie państw członkowskich w przypadku braku takich powodów nie stanowią okoliczności mogących wesprzeć wykładnię, której broni Komisja w odniesieniu do art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy.
- 44 Następnie, jeżeli chodzi o argument oparty na pracach przygotowawczych, należy od razu sprecyzować, że art. 2 projektu ósmej dyrektywy zawierający uzasadnienie na które powołuje się Komisja odsyłał bez dalszych wyjaśnień do „transakcji o których mowa w art. 17 ust. 3 lit. a) szóstej dyrektywy”. Nie można zatem uznać że ustalono iż ewentualna błędna ocena jakiejś zdaniem Komisji dokonano w uzasadnieniu była rzeczywiście u źródeł brzmienia art. 2 ósmej dyrektywy lub art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy.

<sup>45</sup> Ponadto art. 5 dyrektywy 2008/9, która zastąpiła ósmą dyrektywę odsyła tak jak art. 2 tej ostatniej dyrektywy do art. 169 „lit. a) i b)” dyrektywy VAT. Teza Komisji oznacza zatem po pierwsze, że prawodawca Unii, przyjmując ósmą dyrektywę popełnił błąd do którego powtórzenia doszło w trzynastej dyrektywie a po drugie, że rzeczony prawodawca popełnił ten sam błąd, przyjmując dyrektywę 2008/9.

<sup>46</sup> Jeżeli chodzi o ten zarzucany błąd oraz o argument Komisji, zgodnie z którym przyjęte przez nią rozumienie omawianych przepisów jest bardziej zgodne z logiką wspólnego systemu podatku VAT, należy stwierdzić, że nawet zakładając prawidłowość twierdzeń Komisji, jak zaznacza rzecznik generalny w pkt 65 opinii, do Trybunału nie należy dokonywanie takiej wykładni mającej na celu skorygowanie art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy.

<sup>47</sup> W tym względzie Trybunał orzekł w wyroku z dnia 5 października 2004 r. w sprawie C-475/01 Komisja przeciwko Grecji, Zb.Orz. s. I-8923, że Republika Grecka mogła zgodnie z prawem oprzeć jej przepisy krajowe na jasnym brzmieniu art. 23 ust. 2 dyrektywy Rady 92/83/EWG z dnia 19 października 1992 r. w sprawie harmonizacji struktury podatków akcyzowych od alkoholu i napojów alkoholowych (Dz.U. L 316, s. 21) uprawniającą ją do zastosowania do ouzo stawki akcyzowej niższej od stawki minimalnej. Trybunał oddalił skargę Komisji, w której zarzucała ona temu państwu członkowskiemu uchybienie zobowiązaniom wynikającym z art. 90 akapit pierwszy WE i utrzymywała, że państwa członkowskie nie są zwolnione, nawet w przypadku istnienia wyraźnego pozwolenia w prawie wtórnym, z obowiązku przestrzegania prawa pierwotnego, który oznacza, iż w przypadku gdy środek krajowy okazuje się nie do pogodzenia z prawem pierwotnym państwo członkowskie nie jest upoważnione do korzystania z tego pozwolenia.

<sup>48</sup> Tak samo nie można zarzucać Zjednoczonemu Królestwu, którego przepisy krajowe są zgodne z jasnym i precyzyjnym brzmieniem art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy, uchybienia zobowiązaniom ciążącym na nim właśnie na mocy tego przepisu z uwagi

na fakt, iż to państwo członkowskie zaniedbało dokonać wykładni mającej na celu skorygowanie rzeczonego przepisu w celu dostosowania się do generalnej logiki wspólnego systemu podatku VAT i usunąć zarzucany przez Komisję i wynikający jej zdaniem z uzasadnienia projektu ósmej dyrektywy błąd prawodawcy wspólnotowego.

- <sup>49</sup> Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasada pewności prawa wymaga, aby dane uregulowanie Unii umożliwiało zainteresowanym dokładne zapoznanie się z zakresem obowiązków, które na nich nakłada. Jednostki powinny bowiem mieć możliwość jednoznacznego poznania swoich praw i obowiązków i podjęcia w związku z tym odpowiednich działań (wyrok z dnia 10 marca 2009 r. w sprawie C-345/06 Heinrich, Zb.Orz. s. I-1659, pkt 44 i przytoczone tam orzecznictwo).
- <sup>50</sup> Orzecznictwo to dotyczy stosunków między jednostkami i organami władzy publicznej. Niemniej jednak, jak zaznaczył w pkt 64 opinii rzecznik generalny, ma ono znaczenie również w ramach transpozycji w dziedzinie podatków.
- <sup>51</sup> Nie można bowiem dokonać, wbrew jasnemu i precyzyjnemu brzmieniu art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy, wykładni mającej na celu skorygowanie tego przepisu i tym samym rozszerzyć związanych z nim obowiązków państw członkowskich (zob. analogicznie wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r. C-48/07 Les Vergers du Vieux Tauves, Zb.Orz. s. I-10627, pkt 44).
- <sup>52</sup> Z ogółu powyższych rozważań wynika, że należy oddalić skargę Komisji.

## **W przedmiocie kosztów**

- <sup>53</sup> Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Zjednoczone Królestwo wniosło o obciążenie Komisji kosztami postępowania, a ta przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania.

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

- 1) Skarga zostaje oddalona.**
- 2) Komisja Europejska zostaje obciążona kosztami postępowania.**

Podpisy