

Sprawa C-33/03

Komisja Wspólnot Europejskich

przeciwko

Zjednoczonemu Królestwu Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Artykuły 17 i 18 szóstej dyrektywy VAT – Uregulowanie krajowe zezwalające pracodawcy na odliczenie podatku VAT naliczonego od dostaw paliwa dokonywanych na rzecz jego pracowników, jeżeli zwraca on na ich rzecz koszt tego paliwa

Opinia rzecznika generalnego C. Stix-Hackl przedstawiona w dniu 14 grudnia 2004 r. I-0000

Wyrok Trybunału (pierwsza izba) z dnia 10 marca 2005 r. I-0000

Streszczenie wyroku

*Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Uregulowanie krajowe zezwalające pracodawcy na odliczenie podatku VAT naliczonego od dostaw paliwa dokonywanych na rzecz jego pracowników – Paliwo nie używane wyłącznie dla potrzeb zawodowych – Niedopuszczalność*

*(dyrektywa Rady 77/388, art. 17 ust. 2 lit. a) i art. 18 ust. 1 lit. a))*

Uchybia zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy art. 17 ust. 2 lit. a) i art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych państwo członkowskie, które przyznaje podatnikom, w tym przypadku pracodawcom, prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od określonych dostaw paliwa dokonywanych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami, w tym przypadku ich pracowników, na warunkach, które nie gwarantują, że odliczony podatek VAT odnosi się wyłącznie do paliwa używanego do celów podlegających opodatkowaniu transakcji dokonywanych przez podatnika.

(por. pkt 18, 26, 31 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 10 marca 2005 r.(\*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Artykuły 17 i 18 szóstej dyrektywy VAT – Uregulowanie krajowe zezwalające pracodawcy na odliczenie podatku VAT naliczonego od dostaw paliwa dokonywanych na rzecz jego pracowników, jeżeli zwraca on na ich rzecz koszt tego paliwa

W sprawie C-33/03

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 28 stycznia 2003 r.,

**Komisja Wspólnot Europejskich**, reprezentowana przez R. Lyala, działającego w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

**Zjednoczonemu Królestwu Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej**, reprezentowanemu przez P. Ormonda oraz C. Jacksona, działających w charakterze pełnomocników, wspieranych przez N. Pleminga, QC, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, K. Lenaerts (sprawozdawca), N. Colneric, K. Schiemann i E. Juhász, sędziowie,

rzecznik generalny: C. Stix-Hackl,

sekretarz: M.-F. Contet, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 11 listopada 2004 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 14 grudnia 2004 r.,

wydaje następujący

## Wyrok

1 Komisja Wspólnot Europejskich pisała w skardze, by Trybunał stwierdził, że przyznaje podatnikom prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) naliczonego od określonych dostaw paliwa dokonywanych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami wbrew art. 17 oraz art. 18 szóstej dyrektywy 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, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciążyły na mocy traktatu WE.

## Ramy prawne

### *Uregulowania wspólnotowe*

2 Zgodnie z art. 4 szóstej dyrektywy:

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

[...]

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 wiązanie [stosunek podporządkowania] między pracodawcą a pracownikiem co do [w zakresie] warunków pracy, wynagrodzenia i odpowiedzialności pracodawcy.

[...]”.

3 Artykuł 17 szóstej dyrektywy zatytułowany „Powstanie i zakres prawa do odliczenia” stanowi:

„1. Prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny [z chwilą powstania obowiązku podatkowego w zakresie podatku podlegającego odliczeniu].

2. 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;

[...]”.

4 Artykuł 18 szóstej dyrektywy zatytułowany „Szczegółowe zasady wykonywania prawa do odliczenia” stanowi:

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

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

[...].

### *Uregulowania krajowe*

5 Artykuły 2 i 3 VAT (Input Tax) (Person Supplied) Order 1991 (rozporządzenia z 1991 r. w sprawie podatku VAT, zwanego dalej „rozporządzeniem w sprawie podatku VAT”), które weszły w życie dnia 1 grudnia 1991 r., stanowią:

„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

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

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

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)”.

6 Należy uściślić, że art. 14 ust. 3 Value Added Tax Act 1983 został zastąpiony tymczasem przez art. 24 ust. 1 Value Added Tax Act 1994 (ustawy z 1994 r. o podatku VAT).

7 Mimo że brzmienie art. 2 i 3 rozporządzenia w sprawie podatku VAT jest ogólne, to okazuje się, że prawo do odliczenia podatku VAT przewidziane w tych przepisach dotyczy paliwa, którego koszt jest zwracany przez pracodawcę jego pracownikom, jak to zresztą wynika z wyjaśnienia do tego rozporządzenia, które brzmi następująco:

„Niniejsze rozporządzenie, które wchodzi w życie z dniem 1 grudnia 1991 r., stanowi podstawę prawną dla dalszego 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 [...]”.

### **Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi**

8 Komisja wszczęła postępowanie w przedmiocie uchybienia przewidziane w art. 226 WE, wysyłając do rządu Zjednoczonego Królestwa w dniu 10 maja 1995 r. wezwanie do usunięcia uchybienia, w którym z początku ograniczyła się do zarzutu naruszenia art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy. Uznała bowiem, że przewidziane w art. 2 i 3 rozporządzenia w sprawie podatku VAT prawo do odliczenia bez konieczności przedstawienia faktury nie jest zgodne z wymogami wspomnianego art. 18.

9 Po bardziej szczegółowym badaniu Komisja stwierdziła, że przyznanie prawa do odliczenia na warunkach przewidzianych w art. 2 i 3 rozporządzenia w sprawie podatku VAT narusza również art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy. W dniu 17 października 1996 r. skierowała do

Zjednoczonego Królestwa uzupełniające wezwanie do usunięcia uchybienia. Celem rozwiania wszelkich wątpliwości co do tego, że uznaje prawa pracodawcy do odliczenia podatku VAT z tytułu zwrotu pracownikowi kosztu paliwa na podstawie art. 2 lit. a) i b) tego rozporządzenia za sprzeczne z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, Komisja w dniu 3 grudnia 1997 r. skierowała do Zjednoczonego Królestwa drugie uzupełniające wezwanie do usunięcia uchybienia.

10 Zjednoczone Królestwo przedłożyło swoje uwagi w pismach z dnia 13 lipca 1995 r., 16 grudnia 1996 r. oraz 28 stycznia 1998 r.

11 Uznawszy te odpowiedzi za niewystarczające, Komisja skierowała w dniu 14 października 1998 r. do Zjednoczonego Królestwa uzasadnioną opinię, wzywając je do podjęcia niezbędnych kroków celem zastosowania się do tej opinii w terminie dwóch miesięcy od daty jej doręczenia.

12 W odpowiedzi z dnia 15 grudnia 1998 r. na uzasadnioną opinię Zjednoczone Królestwo ponownie nie zgodziło się ze stanowiskiem Komisji.

## **W przedmiocie skargi**

### *W przedmiocie zarzutu naruszenia art. 17 szóstej dyrektywy*

13 Komisja utrzymuje, że art. 2 i 3 rozporządzenia w sprawie podatku VAT naruszają art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, ponieważ przyznają podatnikowi prawo do odliczenia podatku VAT za paliwo dostarczone osobie niebędącej podatnikiem. Ponadto owe przepisy prawa krajowego nie uzależniają odliczenia podatku VAT przez podatnika od warunku, by paliwo zostało użyte przez osobę niebędącą podatnikiem do celów podlegających opodatkowaniu transakcji dokonywanych przez podatnika.

14 Rząd Zjednoczonego Królestwa podnosi, że system odliczeń przewidzianych w szóstej dyrektywie ma na celu całkowite uwolnienie podatników od ciążaru podatku VAT należnego lub zapłaconego w ramach ich działalności gospodarczej (wyrok z dnia 14 lutego 1985 r. w sprawie 268/83 Rompelman, Rec. str. 655, pkt 19). Jeżeli podmiot wykonuje działalność gospodarczą, wszystkie towary i usługi, które są mu dostarczane do celów tej działalności są, zdaniem Zjednoczonego Królestwa, elementami kosztów dokonywanych przez niego transakcji, a zatem cały podatek VAT naliczony w zakresie tych transakcji powinien podlegać odliczeniu.

15 Powszechną praktyką handlową jest, zdaniem tego rządu, że pracodawca, który jest podatnikiem, powierza swoim pracownikom, którzy nie są podatnikami, nabywanie towarów przeznaczonych do używania w ramach działalności zawodowej. Celem zagwarantowania pracodawcy możliwości wykonywania prawa do odliczenia podatku VAT od wszystkich towarów, których używa do celów transakcji podlegających opodatkowaniu, należy – w sytuacji gdy pracownik działa na rachunek swojego pracodawcy i nabywa towary, które będą używane przez pracodawcę do celów jego działalności zawodowej – uznać, że w rzeczywistości dostawa następuje na rzecz pracodawcy.

16 Należy tu przypomnieć przede wszystkim, że art. 17 szóstej dyrektywy określa precyzyjnie przesłanki powstania i zakres prawa do odliczenia. Nie pozostawia on państwom członkowskim żadnej swobody uznania w zakresie jego wprowadzenia w życie (por. wyroki z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Supergaz, Rec. str. I-1883, pkt 35 oraz z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-338/98, Komisja przeciwko Holandii, Rec. str. I-8265, pkt 43).

17 Następnie, jak wynika z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, podatnik jest uprawniony do odliczenia podlegającego zapłacie lub zapłaconego podatku VAT od towarów dostarczonych lub usług wykonanych przez innego podatnika w zakresie, w jakim te towary i usługi są używane do

celów transakcji podlegających opodatkowaniu.

18 W niniejszym przypadku art. 2 i 3 rozporządzenia w sprawie podatku VAT uprawniają podatnika, to znaczy pracodawcę, do odliczenia podatku VAT od paliwa dostarczonego osobom niebędącymi podatnikami, to znaczy pracownikom, jeżeli zwraca on tym ostatnim koszt paliwa.

19 To prawda, że – jak to podkreśla rząd Zjednoczonego Królestwa – pracownicy w ramach swojej działalności zawodowej działają generalnie na rachunek pracodawcy. Powinno zatem, jego zdaniem, istnieć po stronie pracodawcy prawo do odliczenia podatku VAT od paliwa nabywanego przez pracownika do celów podlegających opodatkowaniu transakcji dokonanych przez pracodawcę.

20 Należy jednak stwierdzić, że rozporządzenie w sprawie podatku VAT uzależnia prawo do odliczenia jedynie od warunku, by paliwo nabywane przez osobę niebędącą podatnikiem było używane do celów podlegających opodatkowaniu transakcji dokonanych przez podatnika. Ani rozporządzenie w sprawie podatku VAT, ani wyjaśnienie do niego nie narzuca bowiem, jako warunku skorzystania z odliczenia podatku VAT, aby paliwo nabywane przez pracownika było używane do celów podlegających opodatkowaniu transakcji dokonywanych przez pracodawcę. Wręcz przeciwnie, art. 2 lit. b) pkt i) w związku z art. 3 tego rozporządzenia pozwalają pracodawcy na odliczenie podatku VAT od kwoty zwróconej pracownikowi tytułem kosztu paliwa, obliczanej w zależności od przebiegu pojazdu pracownika „niezależnie od tego, czy skądą się na niego tylko odległości pokonane do celów działalności podatnika”.

21 W odpowiedzi na pisemne pytanie Trybunału rząd Zjednoczonego Królestwa wyraźnie przyznaje, że „[s]amo rozporządzenie nie przewiduje obowiązkowego związku między prawem do odliczenia przez pracodawcę podatku VAT od paliwa nabytego przez pracownika a używaniem przez niego paliwa do celów podlegających opodatkowaniu transakcji dokonywanych przez pracodawcę”.

22 Wynika z tego zatem, że art. 2 i 3 rozporządzenia w sprawie podatku VAT nie są zgodne z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, ponieważ uprawniają podatnika, to znaczy pracodawcę, do odliczenia podatku VAT od paliwa dostarczonego osobom niebędącymi podatnikami, to znaczy pracownikom, na warunkach, które nie gwarantują, że odliczony podatek VAT dotyczy wyłącznie paliwa używanego do celów podlegających opodatkowaniu transakcji dokonywanych przez podatnika.

23 Rząd Zjednoczonego Królestwa wskazuje jednak, że konieczny związek między prawem do odliczenia podatku VAT a używaniem paliwa na potrzeby podlegających opodatkowaniu transakcji dokonywanych przez podatnika zapewniają przepisy Value Added Tax Act 1994 w takim rozumieniu, w jakim są stosowane przez brytyjską administrację podatkową. Rząd ten wyjaśnia następnie, że system zwrotu dający prawo do odliczenia podatku VAT, stosowany przez administrację podatkową, funkcjonuje w następujący sposób: pracownik przekazuje pracodawcy przede wszystkim szczegółowy wykaz pokonanych odległości zawierający wskazanie tras przejechanych w związku z czynnościami zawodowymi oraz przebieg, jak również pojemność skokowego używanego pojazdu; pracownik przekazuje także swojemu pracodawcy faktury dotyczące zakupu paliwa. Następnie pracodawca korzysta z listy sporządzonej 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, celem określenia kosztu paliwa na kilometr dla danego modelu pojazdu. System ten daje wystarczające gwarancje, że zwrócone pracownikowi kwoty odpowiadają kosztowi paliwa rzeczywiście zużytego przez niego do celów zawodowych pracodawcy.

24 Należy tu stwierdzić, że Value Added Tax Act 1994 jest ogólnym aktem prawnym o podatku VAT, który w art. 24–26 przewiduje zasady odliczania tego podatku. Nawet jeśli w świetle tej ustawy prawo do odliczenia podatku VAT odnosi się co do zasady jedynie do towarów i usług używanych przez podatnika do celów transakcji podlegających opodatkowaniu, to ustawa ta nie jest w stanie usunąć niezgodności art. 2 i 3 rozporządzenia w sprawie podatku VAT z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy. Skoro bowiem zgodnie z art. 3 tego rozporządzenia paliwo, którego koszt zostanie zwrócony przez pracodawcę jego pracownikom, jest na potrzeby Value Added Tax Act 1994 automatycznie uznawane za dostarczone podatnikowi do celów jego działalności zawodowej, to wspomniana ustawa nie gwarantuje, by przewidziane w niej prawo do odliczenia podatku VAT było wykonywane jedynie w stosunku do paliwa rzeczywiście używanego przez pracowników do celów podlegających opodatkowaniu transakcji dokonywanych przez pracodawcę.

25 W odniesieniu do argumentu Zjednoczonego Królestwa, że stosowana przez administrację podatkową praktyka gwarantuje istnienie obowiązku zwrotu między prawem do odliczenia przez pracodawcę podatku VAT a używaniem paliwa przez pracowników na potrzeby podlegających opodatkowaniu transakcji dokonywanych przez pracodawcę, należy przypomnieć, że istnieje utrwalone orzecznictwo, zgodnie z którym niezgodność ustawodawstwa krajowego z przepisami wspólnotowymi może zostać całkowicie wyeliminowana jedynie za pomocą przepisów krajowych o charakterze wiążącym, mających taką samą moc prawną, jak te, które muszą zostać zmienione. Same praktyki administracyjne nie mogą zostać uznane za stanowiące właściwe wykonanie zobowiązań wynikających z prawa wspólnotowego (zob. podobnie wyroki z dnia 13 marca 1997 r. w sprawie C-197/96 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-1489, pkt 14, z dnia 9 marca 2000 r. w sprawie C-358/98 Komisja przeciwko Włochom, Rec. str. I-1255, pkt 17 oraz z dnia 7 marca 2002 r. w sprawie C-145/99 Komisja przeciwko Włochom, Rec. str. I-2235, pkt 30).

26 Z powyższego wynika zatem, że art. 2 i 3 rozporządzenia w sprawie podatku VAT są niezgodne z art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy, ponieważ przyznają podatnikowi prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego od określonych dostaw paliwa dokonywanych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami na warunkach, które nie gwarantują, że odliczony podatek VAT odnosi się wyłącznie do paliwa używanego do celów podlegających opodatkowaniu transakcji dokonywanych przez podatnika.

27 Jak wynika z powyższego, pierwszy zarzut Komisji jest zasadny.

*W przedmiocie zarzutu naruszenia art. 18 szóstej dyrektywy*

28 Komisja utrzymuje, że odliczenie przewidziane w art. 2 i 3 rozporządzenia w sprawie podatku VAT jest przyznane bez wymogu okazania faktury, co narusza art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy.

29 Rzecz Zjednoczonego Królestwa zaprzecza temu zarzutowi jedynie na wypadek, gdyby pierwszy zarzut nie był zasadny.

30 W tej sytuacji należy uznać, że zarzut naruszenia art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy jest również zasadny.

31 Należy zatem stwierdzić, że przyznaję podatnikom prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego od określonych dostaw paliwa dokonywanych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami wbrew art. 17 ust. 2 lit. a) oraz art. 18 ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy tej dyrektywy.

### **W przedmiocie kosztów**

32 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Zjednoczonego Królestwa kosztami postępowania, a przegrało ono sprawę w całości, należy je obciążyć kosztami postępowania.

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

1) **Przyznaję podatnikom prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego od określonych dostaw paliwa dokonywanych na rzecz podmiotów niebędących podatnikami wbrew art. 17 ust. 2 lit. a) oraz art. 18 ust. 1 lit. a) 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 tej dyrektywy.**

2) **Zjednoczone Królestwo Wielkiej Brytanii i Irlandii Północnej zostaje obciążone kosztami postępowania.**

Podpisy

\* Język postępowania: angielski.