OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO NIILA JÄÄSKINENA przedstawiona w dniu 20 maja 2010 r.[1]

1. Niniejsza skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego dotyczy prawa osób pochodzących z państw trzecich mających siedziby poza Unią Europejską, świadczących usługi finansowe i ubezpieczeniowe dla nabywców również pozostających poza Unią, do odliczenia podatku VAT naliczonego od towarów i usług nabytych w Unii.

2. Komisja wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że odmawiając zwrotu podatku naliczonego w odniesieniu do pewnych transakcji, Zjednoczone Królestwo uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciążą na mocy art. 169, 170 i 171 dyrektywy VAT[2] oraz art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy VAT[3].

3. Zgodnie z art. 169 i 170 dyrektywy VAT wszyscy podatnicy mają prawo odliczyć albo otrzymać zwrot naliczonego podatku w trzech sytuacjach wymienionych w art. 169[4]. Artykuł 169 lit. c) dyrektywy VAT[5] odnosi się do transakcji finansowych i ubezpieczeniowych, w sytuacji gdy nabywca ma siedzibę poza Unią.

4. Szczegółowe przepisy wykonawcze dotyczące otrzymania zwrotu[6], zawarte w trzynastej dyrektywie VAT w odniesieniu do osób pochodzących z państw trzecich, nie przewidują jednak możliwości otrzymania zwrotu w przypadku transakcji finansowych i ubezpieczeniowych. Artykuł 2 ust. 1 tej dyrektywy stwierdza, że państwa członkowskie zwracają pobrany podatek od wartości dodanej od świadczonych usług lub dostarczonego majątku ruchomego, o ile te towary i usługi są wykorzystywane do celów transakcji określonych w art. 169 lit. a) i b) dyrektywy VAT[7], nie odnosi się jednak wyraźnie do usług

1 — Język oryginału: angielski.

2 — Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (zwana dalej: „dyrektywą VAT"), Dz.U. 2006, L 347, s. 1. Zastąpiła ona art. 17 ust. 3 i 4 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 (zwanej dalej: „szóstą dyrektywą VAT"), Dz.U. 1977, L 145, s. 1.

3 — Trzynasta dyrektywa 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 (zwana dalej: „trzynastą dyrektywą VAT"), Dz.U. 1986, L 326, s. 40.

4 — Artykuł 169 i 170 dyrektywy VAT (dawny art. 17 ust. 3 szóstej dyrektywy VAT).

5 — Dawny art. 17 ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy VAT.

6 — Zgodnie z art. 171 dyrektywy VAT (dawnym art. 17 ust. 4 szóstej dyrektywy VAT), odnoszącym się do 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. 1979, L 331, s. 11, zwanej dalej „ósmą dyrektywą") i do trzynastej dyrektywy VAT.

7 — Dawny art. 17 ust. 3 lit. a) i b) szóstej dyrektywy VAT.

finansowych i ubezpieczeniowych zawartych w lit. c).

I — Ramy prawne

Prawo Unii

5. Komisja jest zdania, że transakcje finansowe i ubezpieczeniowe powinny być poprzez wykładnię włączone do art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy VAT, ponieważ taka konieczność wynika z logiki systemu podatku VAT.

– Szósta dyrektywa VAT i dyrektywa VAT

8. Powstanie i zakres prawa do odliczeń były oryginalnie uregulowane w art. 17 szóstej dyrektywy VAT [8]. Dyrektywa VAT, która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2007 r. [9], dokonała reorganizacji szóstej dyrektywy VAT, nie miała jednak na celu zmiany jej istoty [10].

6. Zjednoczone Królestwo natomiast podnosi, że jego prawo krajowe jest zgodne z wyraźnym brzmieniem art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy VAT, a co za tym idzie nie naruszyło ono prawa Unii.

7. Trybunał zostaje zatem postawiony przed prostym, a jednak niełatwym wyborem pomiędzy wykładnią literalną tego przepisu, a jego wykładnią teleologiczną, która mogłaby być bardziej spójna z systemem podatku VAT jako całością.

8 — Artykuł 17 ust. 2–4 został zmieniony przez art. 28f szóstej dyrektywy VAT, który został wprowadzony trzema dyrektywami Rady: dyrektywą Rady 91/680/EWG z dnia 16 grudnia 1991 r. uzupełniającą wspólny system podatku od wartości dodanej i zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG w celu zniesienia granic fiskalnych (Dz.U. L 376, s. 1); dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. zmieniającą dyrektywę 77/388/EWG i wprowadzającą nowe środki upraszczające w odniesieniu do podatku od wartości dodanej – zakres niektórych zwolnień i praktyczne uregulowania wprowadzające je w życie (Dz.U. L 102, s. 18); oraz dyrektywą Rady 2004/66/WE z dnia 26 kwietnia 2004 r. dostosowującą dyrektywy 1999/45/WE, 2002/83/WE, 2003/37/WE i 2003/59/WE Parlamentu Europejskiego i Rady oraz dyrektywy 77/388/EWG, 91/414/EWG, 96/26/EWG, 2003/48/WE i 2003/49/WE Rady w zakresie swobodnego przepływu towarów, swobody świadczenia usług, rolnictwa, polityki transportowej, opodatkowania, w następstwie przystąpienia Republiki Czeskiej, Estonii, Cypru, Łotwy, Litwy, Węgier, Malty, Polski, Słowenii i Słowacji (Dz.U. L 168, s. 35).

9 — Artykuł 413 dyrektywy VAT.

10 — Motyw pierwszy i trzeci preambuły dyrektywy VAT.

Odpowiednie przepisy art. 17 znajdują się obecnie w art. 168–171 dyrektywy VAT [11].

9. Zgodnie z art. 169 i 170 dyrektywy VAT [12], wszyscy podatnicy „mają prawo odliczyć" albo „otrzymać zwrot" podatku od towarów i usług wykorzystywanych do celów następujących transakcji [13]:

„a) transakcji podatnika związanych z działalnością, o której mowa w art. 9 ust. 1 akapit drugi [14], dokonywanych poza terytorium państwa członkowskiego, w którym podatek jest należny lub został zapłacony, w odniesieniu do których VAT podlegałby odliczeniu, gdyby zostały one dokonane na terytorium tego państwa członkowskiego;

b) […] [15],

c) transakcji podatnika, które są zwolnione zgodnie z art. 135 ust. 1 lit. a)–f) [16], jeżeli nabywca ma siedzibę poza [Unią] lub jeżeli transakcje te są bezpośrednio związane z towarami, które mają być przedmiotem eksportu poza [Unię]".

10. Artykuł 171 dyrektywy VAT [17] stanowi, że „zwrot VAT […] dokonywany jest zgodnie ze szczegółowymi przepisami wykonawczymi przewidzianymi w ósmej dyrektywie VAT (w odniesieniu do podatników mających siedzibę [w Unii]), oraz w trzynastej dyrektywie VAT (w odniesieniu do podatników mających siedzibę poza [Unią])".

11 — Zgodnie z załącznikiem XII do dyrektywy VAT, zatytułowanym „tabela korelacji", art. 28f ust. 1 szóstej dyrektywy VAT zastępujący art. 17 ust. 3 lit. a)–c) szóstej dyrektywy VAT, odpowiada art. 169 lit. a)–c) oraz art. 170 lit. a) i b) dyrektywy VAT. Artykuł 28 ust. 1 szóstej dyrektywy VAT zastępujący art. 17 ust. 4 szóstej dyrektywy VAT odpowiada art. 171 dyrektywy VAT.

12 — Dawny art. 17 ust. 3 szóstej dyrektywy VAT.

13 — Co ciekawe, szósta dyrektywy VAT w wersji angielskiej mówi o „prawie" do odliczenia lub zwrotu, natomiast dyrektywa VAT o „uprawnieniu" do odliczenia lub zwrotu. Nie uważam tego jednak za istotną różnicę w treści tych przepisów, skoro taka zmiana nie była wyraźnie wskazana przez prawodawcę.

14 — Przepis ten definiuje działalność gospodarczą jako wszelką działalność producentów, handlowców lub usługodawców, włącznie z górnictwem, działalnością rolniczą i wykonywaniem wolnych zawodów lub uznanych za takie, a także wykorzystywanie wartości niematerialnych w celu uzyskania z tego tytułu dochodu.

15 — Ten akapit nie ma znaczenia w niniejszej sprawie. Odnosi się on do zwolnień dotyczących usług wewnątrzwspólnotowego transportu towarów; określonych usług transportu i transportu międzynarodowego, przywozu, niektórych transakcji uznanych za wywóz, świadczenia usług przez pośredników, transakcji związanych z międzynarodowym obrotem towarowym.

16 — Dawny art. 13B lit. a) i d) szóstej dyrektywy VAT, tj. transakcje finansowe i ubezpieczeniowe.

17 — Dawny art. 17 ust. 4 szóstej dyrektywy VAT.

– Ósma dyrektywa VAT

11. Artykuł 2 stanowi:

„Każde państwo członkowskie zwraca każdemu podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium tego kraju, ale mającemu siedzibę w innym państwie członkowskim, zgodnie z ustanowionymi poniżej warunkami, każdy podatek od wartości dodanej 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) [szóstej dyrektywy VAT] oraz świadczenia usług określonych w art. 1 lit. b)".

– Trzynasta dyrektywa VAT

12. Artykuł 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy VAT jest sformułowany w podobny sposób. Stanowi on co następuje:

„1. Bez uszczerbku dla art. 3 i 4 każde państwo członkowskie zwraca każdemu podatnikowi niemającemu siedziby na terytorium Wspólnoty, na warunkach określonych poniżej, podatek od wartości dodanej pobrany od świadczonych usług lub dostarczonego majątku ruchomego na terytorium kraju przez innego podatnika lub pobrany z tytułu przywozu towarów do kraju, o ile te towary i usługi są wykorzystywane do celów transakcji określonych w art. 17 ust. 3 lit. a) i b) [szóstej dyrektywy VAT] lub świadczenia usług wymienionych w art. 1 pkt 1 lit. b) niniejszej dyrektywy".

13. Brzmienie trzynastej dyrektywy VAT nadal odnosi się do przepisów szóstej dyrektywy VAT, to jest do jej art. 17 ust. 3 lit. a) i b), pomimo późniejszego wejścia w życie dyrektywy VAT.

Prawo krajowe

14. Z przepisów sekcji 26 i 39 Value Added Tax Act 1994 (ustawy o podatku VAT z 1994 r.), art. 3 Value Added Tax (Input Tax) (Specified Supplies) Order 1999 [rozporządzenia z 1999 r. w sprawie podatku VAT (podatek naliczony) (wybrane towary)] oraz Regulation 190 of the Value Added Tax (amendment) (No. 4) Regulations 2004 (art. 190 rozporządzenia w sprawie podatku VAT w brzmieniu

nadanym przez rozporządzenie zmieniające nr 4 z 2004 r.) wynika, że podmioty niemające siedziby w Unii nie są uprawnione do odzyskania podatku naliczonego od transakcji wymienionych w art. 169 lit. c) dyrektywy VAT.

II — Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

15. Zjednoczone Królestwo zmieniło swoje ustawodawstwo w 2004 r. w wyniku orzeczenia Court of Appeal of England and Wales (sądu apelacyjnego Anglii i Walii), które stwierdzało, że skoro transakcje wymienione w art. 17 ust. 3 lit. c) szóstej dyrektywy VAT nie zostały wymienione w art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy VAT, nie istnieje prawo do odliczenia naliczonego podatku [18].

16. Z powodu tej zmiany Komisja skierowała do Zjednoczonego Królestwa wezwanie do usunięcia uchybienia, w którym przedstawiła swoje wątpliwości dotyczące zgodności nowego ustawodawstwa Zjednoczonego Królestwa z prawem Unii. Komisja nie była usatysfakcjonowana odpowiedzią Zjednoczonego Królestwa na wezwanie do usunięcia uchybienia, ani na późniejszą uzasadnioną opinię, z tego względu wniosła niniejszą skargę zgodnie z art. 226 WE [19].

III — Analiza

A — *Czasowy zakres stosowania*

17. Zjednoczone Królestwo podnosi, że skarga Komisji o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego odnosi się do okresu od 1 stycznia 2007 r., daty wejścia w życie dyrektywy VAT, ponieważ uzasadniona opinia wymienia jedynie art. 169, 170 i 171 dyrektywy VAT, nie zaś art. 17 ust. 3 i 4 szóstej dyrektywy VAT. Artykuł 17 ust. 3 i 4 jest wspomniany jedynie w wezwaniu do usunięcia uchybienia, wysłanym do Zjednoczonego Królestwa przed wejściem w życie dyrektywy VAT.

18. Komisja ze swej strony zauważa, że nie ma to wpływu na niniejszą skargę, skoro brzmienie artykułów tych dwóch dyrektyw nie różni się w istotny sposób.

19. Z utrwalonego orzecznictwa Trybunału wynika, że skarga o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego może opierać się jedynie na tych samych motywach i zarzutach, co uzasadniona opinia [20].

18 — Wyrok *WHA Limited and other przeciwko HM Commissioners of Customs and Excise* [2004] STC 1081, pkt 123–125.

19 — Obecnie art. 258 Traktatu o funkcjonowaniu Unii Europejskiej, Dz.U. 2008, C 115, s. 47.

20 — Wyrok z dnia 16 grudnia 1992 r. w sprawie C-210/91 Komisja przeciwko Grecji, Rec. s. I-6735, pkt 10 i przytoczone tam orzecznictwo.

20. Nie odnosi się to jednak moim zdaniem do sytuacji takich, jak w niniejszej sprawie. Ta zasada ma na celu zapewnienie zainteresowanemu państwu członkowskiemu prawa do podniesienia argumentów na swoją obronę, oraz zapewnienie, że państwo członkowskie zna sformułowane wobec niego zarzuty [21].

21. W niniejszej sprawie nie ma ryzyka naruszenia tych praw. Te same motywy i zarzuty pojawiają się zarówno w wezwaniu do usunięcia uchybienia, jak i w uzasadnionej opinii. Wysiłki Zjednoczonego Królestwa zmierzające do ograniczenia skargi nie mogą moim zdaniem odnieść skutku, ponieważ zamiarem dyrektywy VAT było przeredagowanie szóstej dyrektywy VAT bez zmiany jej istoty [22]. Ponadto artykuły wskazane przez Komisję w wezwaniu do usunięcia uchybienia są wyraźnie równoważne z artykułami wskazanymi w uzasadnionej opinii [23]. Gdyby zamiarem Rady była zmiana reżimu prawnego poprzedzającego dyrektywę VAT, wskazałaby ona art. 169–171 jako przepisy wprowadzające zmiany do istniejącego reżimu [24]. Nie zrobiła tego.

22. Z tego względu skarga nie powinna zostać ograniczona do ram czasowych wskazanych przez Zjednoczone Królestwo.

21 — Wyrok z dnia 11 lipca 1984 r. w sprawie 51/83 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. 2793, pkt 4; zobacz nowsze orzeczenia: wyrok z dnia 11 września 2008 r. w sprawie C-274/07 Komisja przeciwko Litwie, Zb.Orz. s. I-7117, pkt 20.

22 — Motyw trzeci dyrektywy VAT.

23 — Załącznik XII do dyrektywy VAT, w pozycji dotyczącej art. 28f pkt 1 zastępującego art. 17 ust. 2–4 szóstej dyrektywy VAT.

24 — Motyw trzeci dyrektywy VAT, zdanie ostatnie.

B — *Czy państwa członkowskie mają obowiązek zwracać podatek osobom pochodzącym z państw trzecich dokonującym transakcji finansowych i ubezpieczeniowych?*

23. W ramach postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego do Komisji należy wykazanie, że państwo członkowskie uchybiło swoim zobowiązaniom wynikającym z traktatu.

24. Trudno jest spełnić to wymaganie w niniejszej sprawie, ponieważ w świetle wyraźnego i jednoznacznego brzmienia przepisów konieczne byłyby nadzwyczajne względy dla uzasadnienia innej wykładni [25].

1. Brzmienie art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy VAT

25. Literalna wykładnia art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy VAT nie pozwala na otrzymywanie zwrotów przez osoby pochodzące z państw trzecich, dokonujące transakcji finansowych i ubezpieczeniowych.

25 — Wyrok z dnia 28 lutego 2008 r. w sprawie C-263/06 Carboni e derivati, Zb.Orz. s. I-1077, pkt 48; wyrok 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-48/07 Les Vergers du Vieux Tauves, Zb.Orz. s. I-10627, pkt 44.

26. Wykładnia przyjęta przez Trybunał nie może być zbyt oddalona od faktycznego brzmienia tego przepisu. Jeśli przepis wyraźnie stanowi, że odnosi się on do lit. a) i b), nie może on być interpretowany jako odnoszący się do lit. c), bez odejścia od znaczenia języka użytego w tym przepisie.

27. Wykładnia literalna jednakże nie jest synonimem jasnego znaczenia [26], jako że dosłowne rozumienie przepisu może być dwuznaczne.

28. W sytuacji gdy litera przepisu jest dwuznaczna lub sprzeczna, Trybunał może zrezygnować z wykładni literalnej na korzyść innej, bardziej spójnej z celami danego aktu prawnego.

29. Z jednej strony znaczenie art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy VAT nie jest dwuznaczne: jak wskazuje Zjednoczone Królestwo, tekst odnosi się do dwóch z trzech liter szóstej dyrektywy VAT poprzez zastosowanie liczb i liter, to jest symboli, a nie słów. Takie symbole, inaczej niż słowa, nie mogą być dwuznaczne, nie ma zatem na pierwszy rzut oka potrzeby analizowania ich znaczenia.

30. Występuje jednak niespójność pomiędzy art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy VAT, a art. 169 dyrektywy VAT.

31. Konieczne jest zatem dokonanie analizy celów art. 169 dyrektywy VAT, oraz art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy VAT. Preambuła tych dyrektyw nie odnosi się do celów wskazanych przepisów. W tych okolicznościach użyteczna będzie analiza *travaux préparatoires* związanych z tymi przepisami.

2. W przedmiocie wykładni art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy VAT

32. Powody, dla których przyjęto art. 169 lit. c) dyrektywy VAT, albo art. 17 ust. 3 szóstej dyrektywy VAT, nie zostały jasno wskazane w żadnym dokumencie. Niektórzy komentatorzy jednak sugerowali, że możliwość odliczenia albo zwrotu została przyznana w celu zapewnienia neutralności konkurencyjnej unijnych dostawców usług finansowych i ubezpieczeniowych na międzynarodowych rynkach finansowych poprzez wprowadzenie możliwości złagodzenia opodatkowania kaskadowego, to jest niepodlegającego odzyskaniu ukrytego podatku VAT naliczonego od nabycia towarów i usług, obciążającego ich strukturę kosztów [27].

26 — Opinia rzecznika generalnego H. Mayrasa przedstawiona w sprawie 67/79 Fellinger, Rec. s. 535, 550, w której wyrok został wydany w dniu 28 lutego 1980 r.

27 — O. Henkow, *Financial Activities in European VAT*, Kluwer Law International, 2008, s. 286.

33. Usługi finansowe i ubezpieczeniowe są w Unii zwolnione z podatku VAT [28], z czego wynika, że nie może być prawa do odliczenia podatku naliczonego, skoro zwolnione usługi nie podlegają podatkowi należnemu [29]. W braku możliwości odliczenia albo odpowiedniego zwrotu podatnicy mający siedzibę w Unii oraz dokonujący transakcji finansowych i ubezpieczeniowych będą zmuszeni zamortyzować niepodlegający odliczeniu podatek naliczony w ramach transakcji z ich klientami spoza Unii. Skoro ci unijni podatnicy przerzucą niemożność odliczenia naliczonego podatku VAT na swoich klientów poprzez wyższe koszty, będą oni w mniej korzystnej sytuacji konkurencyjnej w porównaniu z podatnikami z innych systemów prawnych, gdzie struktura kosztów nie zawiera ukrytego podatku VAT.

34. Stąd możliwość odliczenia albo zwrotu wydaje się pożądana w celu utrzymania międzynarodowej konkurencyjności sektora finansowego UE.

35. Tym niemniej ta decyzja polityczna nie pociąga za sobą tej konsekwencji, że podobne możliwości miałyby być przyznane osobom pochodzącym z państw trzecich, dokonującym transakcji finansowych i ubezpieczeniowych.

36. O ile prawdą jest, że wszyscy podatnicy, włącznie z tymi, którzy nie mają siedziby w Unii, mają możliwość otrzymania zwrotu, skoro definicja podatnika w unijnym systemie podatku VAT jest definicją powszechną [30], osobom niemającym siedziby w Unii nie zostało jednak przyznane bezwzględne prawo do żądania zwrotu na podstawie art. 17 ust. 3 szóstej dyrektywy VAT. Artykuł 17 ust. 4 tej dyrektywy zezwalał pierwotnie państwom członkowskim na odmowę zwrotu lub uzależnienie go od spełnienia dodatkowych warunków wobec podatników niemających siedziby w Unii. Artykuł 17 ust. 4 szóstej dyrektywy VAT został następnie uzupełniony o odesłania z początku do ósmej dyrektywy VAT, a następnie także do trzynastej dyrektywy VAT. Trzynasta dyrektywa VAT nadal dopuszcza pewne ograniczenia w przyznawaniu zwrotów: państwa członkowskie mogą uzależnić dokonywanie zwrotu od zagwarantowania przez państwa trzecie porównywalnych korzyści [31], oraz państwa członkowskie mają prawo żądać mianowania przedstawiciela podatkowego [32].

37. Trzynasta dyrektywa VAT została przyjęta dopiero po długiej dyskusji w Radzie, koniecznej w szczególności ze względu na to, że nie można było osiągnąć porozumienia co do listy wydatków niepodlegających zwrotowi [33].

38. Preambuła trzynastej dyrektywy VAT stwierdza, że dyrektywa ta zmierza do

28 — Zgodnie z art. 135 dyrektywy VAT (dawnym art. 13 szóstej dyrektywy VAT).

29 — Wyrok z dnia 6 kwietnia 1995 r. w sprawie C-4/94 BLP, Rec. s. I-983, pkt 28; zobacz także wyrok z dnia 26 września 1996 r. w sprawie C-302/93 Debouche, Rec. s. I-4495, pkt 16.

30 — Artykuł 9 dyrektywy VAT.

31 — Artykuł 2 ust. 2 trzynastej dyrektywy VAT.

32 — Artykuł 2 ust. 3 trzynastej dyrektywy VAT.

33 — B. Terra i J. Kajus, *A guide to the European VAT directives*, IBFD, 2004, „The Thirteenth VAT Directive".

harmonijnego rozwoju stosunków handlowych między Unią a państwami trzecimi [34].

39. Zgodnie z uzasadnieniem projektu trzynastej dyrektywy VAT celem tej dyrektywy była także eliminacja różnic w traktowaniu podmiotów niemających siedziby w Unii przez państwa członkowskie, ponieważ takie różnice powodowały zniekształcenie handlu wewnątrz Unii [35].

40. Ponadto uzasadnienie projektu trzynastej dyrektywy VAT wyraźnie odniosło się do reżimu oraz dyskusji poprzedzających przyjęcie ósmej dyrektywy VAT [36]. Rozważając oba te dokumenty łącznie, widać wyraźnie, że celem trzynastej dyrektywy VAT było rozszerzenie traktowania przyznanego podmiotom gospodarczym mającym siedzibę w Unii na podmioty mające siedzibę poza Unią.

41. W tym celu *travaux préparatoires* do ósmej dyrektywy VAT wskazują, że ósma dyrektywa VAT była uważana jedynie za pierwszy środek realizujący zasadę zwrotu podatku VAT wszystkim podatnikom niemającym siedziby w Unii, co miało ewentualnie poprzedzać projekty zmierzające do rozstrzygnięcia problemu zwrotu dla podatników mających siedzibę w państwach trzecich [37]. Rzeczywiście, Parlament Europejski również uznał rozróżnienie pomiędzy podatnikami mającymi siedzibę we Wspólnocie oraz tymi, którzy nie mają siedziby we Wspólnocie, za niewłaściwe, skoro wprowadziło ono element kumulacji w procesie wymierzania podatków, sprzeczny z zasadą systemu podatku VAT [38].

42. Trzynasta dyrektywa VAT zajmowała się zatem częściowo tymi samymi problemami, co ósma dyrektywa VAT: unikaniem zniekształcenia wymiany handlowej w Unii, jako skutku różnych zasad zwrotu stosowanych przez państwa członkowskie.

43. Komisja wywodzi z tego, że te dwie dyrektywy powinny być interpretowane w ten sam sposób. Według niej, nie można uznać, że usługi finansowe i ubezpieczeniowe są objęte jedną dyrektywą, a drugą nie.

44. To, czy wykładnia przepisu o podobnym brzmieniu, zawartego w innej dyrektywie,

34 — Motyw drugi trzynastej dyrektywy VAT.

35 — Punkty trzeci i czwarty uzasadnienia projektu trzynastej dyrektywy VAT w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty, COM(82) 443.

36 — Tamże, pkt 4.

37 — Punkt 3 rezolucji Parlamentu Europejskiego w sprawie opinii Parlamentu Europejskiego na temat wniosku Komisji Wspólnot Europejskich do Rady dotyczącego ósmej dyrektywy VAT 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. 1979 C 39, s. 14.

38 — Tamże, pkt 4.

może być zastosowana poprzez analogię, należy ustalić w świetle celów obu dyrektyw [39].

45. W niniejszej sprawie jednak, pomimo częściowego pokrywania się celów ósmej i trzynastej dyrektywy VAT, nie wydaje się, że powinny one być interpretowane w ten sam sposób, skoro ósma dyrektywa VAT zajmuje się podatnikami mającymi siedzibę w Unii, zaś trzynasta dyrektywa VAT zajmuje się podatnikami mającymi siedzibę w państwach trzecich.

46. Zjednoczone Królestwo usprawiedliwia odmienne traktowanie podatników dokonujących transakcji finansowych i ubezpieczeniowych podlegających ósmej dyrektywie VAT, niż podatników objętych trzynastą dyrektywą VAT tym, że ogólne zasady równego traktowania i niedyskryminacji zawarte w traktatach znajdują zastosowanie do tych pierwszych, a nie do tych drugich.

47. To podejście jest zgodne z orzecznictwem, z którego wynika, że przepis należy interpretować w świetle nadrzędnych norm prawnych, oraz że wykładnia zgodna z tymi nadrzędnymi normami prawnymi winna być preferowana [40]. Traktowanie podatników mających siedzibę w Unii może zatem prowadzić do odmiennych rezultatów, niż traktowanie podatników spoza niej.

48. Travaux préparatoires nie odnoszą się wyraźnie do traktowania usług finansowych i ubezpieczeniowych. Jednak moim zdaniem nie pozostaje całkiem bez znaczenia okoliczność, że pierwotny projekt ósmej dyrektywy VAT odsyłał do art. 17 ust. 3 szóstej dyrektywy VAT w całości, podczas gdy ostatecznie przyjęta dyrektywa odsyła jedynie do lit. a) i b) tego artykułu. Jest to wskazówka, że prawodawca rozmyślnie zadecydował o niewłączeniu usług finansowych i ubezpieczeniowych, skoro taki skutek musiał w oczywisty sposób zostać zauważony przy wprowadzaniu zmian do pierwotnego projektu Komisji.

49. Komisja podnosi w niniejszej sprawie, że pominięcie lit. c) w ósmej dyrektywie VAT było błędem. Powołuje się ona na uzasadnienie projektu ósmej dyrektywy VAT, gdzie Komisja wyjaśnia, że sytuacja objęta lit. c) będzie prawdopodobnie zawarta w lit. a). Komisja zgadza się obecnie, że ten pogląd jest niemal z pewnością błędny.

50. Argument, że pominięcie było błędem, nie przekonuje mnie. Nawet gdyby tak było w istocie, w mojej opinii nie ma to prawnego znaczenia. Nie wydaje mi się możliwe, aby taka pomyłka mogła do tej pory nie zostać naprawiona, trzy dekady po przygotowaniu ósmej dyrektywy VAT, skoro dyrektywa Rady 2008/9/WE z dnia 12 lutego 2008 r. określająca szczegółowe zasady zwrotu podatku od wartości dodanej, przewidzianego w [dyrektywie VAT], podatnikom niemającym

39 — Wyrok z dnia 9 lutego 1982 r. w sprawie 270/80 Polydor i RSO, Rec. s. 329, pkt 14–18. Zobacz ostatnio wyrok z dnia 12 listopada 2009 r. w sprawie C-351/08 Grimme, Zb.Orz. s. I-10777, pkt 29.

40 — Wyrok z dnia 13 grudnia 1983 r. w sprawie 218/82 Komisja przeciwko Radzie, Rec. s. 4063, pkt 15. Zobacz ostatnio wyrok z dnia 4 października 2007 r. w sprawie C-457/05 Schutzverband der Spirituosen-Industrie, Zb.Orz. s. I-8075, pkt 22.

siedziby w państwie członkowskim zwrotu, lecz mającym siedzibę w innym państwie członkowskim (zwana dalej: „dyrektywą 2008/9") [41], która weszła w życie w 2008 r., utrzymała rzekomą pomyłkę.

51. Z tego względu nie można moim zdaniem na podstawie celu lub genezy art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy VAT z pewnością ustalić, że powinien on być interpretowany w taki sposób, aby obejmował także art. 169 lit. c) dyrektywy VAT.

3. Czy istnieją nadrzędne względy przemawiające za odejściem od wykładni literalnej?

52. Moim zdaniem, jedyną szansą dla Komisji na wygranie tej sprawy jest wykazanie, że istnieją nadrzędne względy przemawiające za wykładnią art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy VAT w sposób przeciwny do jego brzmienia. Wymagałoby to w moim przekonaniu, aby trzynasta dyrektywa VAT albo art. 169 lit. c) dyrektywy VAT zostały pozbawione znaczenia albo skuteczności, chyba że dorozumiane odesłanie do tego przepisu zostałoby wyprowadzone z art. 2 trzynastej dyrektywy VAT.

41 — Dz.U. 2008, L 44, s. 23.

53. Wykładnia zgodna z zasadą leżącą u podstaw interpretowanego przepisu będzie miała pierwszeństwo przed wykładnią, która czyni tę zasadę nieskuteczną lub nieważną [42].

54. W niniejszej sprawie jednak ani trzynasta dyrektywa VAT, ani art. 169 lit. c) dyrektywy VAT nie zostaną pozbawione znaczenia czy skuteczności, jeśli litera art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy VAT zostanie podtrzymana przez Trybunał: art. 169 lit. c) dyrektywy VAT będzie nadal znajdował zastosowanie do podatników mających siedzibę w danym państwie członkowskim, a trzynasta dyrektywa VAT będzie nadal znajdowała zastosowanie do zwrotów w stosunku do podatników niemających siedziby w Unii, do których mają zastosowanie dwie pozostałe litery art. 169 dyrektywy VAT.

55. Komisja podnosi ponadto, że trzynasta dyrektywa VAT jest zaledwie środkiem wykonawczym, a zatem w razie konfliktu uprawnienia do odliczenia i zwrotu zawarte w dyrektywie VAT powinny mieć pierwszeństwo.

56. Brzmienie art. 171 dyrektywy VAT wyraźnie odnosi się do ósmej i trzynastej dyrektywy VAT, jako do „szczegółowych przepisów wykonawczych". Z tego względu mogą one

42 — Wyroki z dnia 4 lutego 1988 r. w sprawie 157/86 Murphy i in., Rec. s. 673, pkt 10; z dnia 22 września 1988 r. w sprawie 187/87 Land de Sarre i in., Rec. s. 5013, pkt 19. Zobacz ostatnio wyrok z dnia 9 marca 2006 r. w sprawie C-174/05 Zuid-Hollandse Milieufederatie et Natuur en Milieu, Zb.Orz. s. I-2443, pkt 20.

być uważane za drugorzędne w stosunku do dyrektywy VAT.

57. Szósta i trzynasta dyrektywa VAT, a także dyrektywa VAT, są rzecz jasna równe w hierarchii norm, skoro wszystkie są dyrektywami Rady przyjętymi na podstawie tych samych postanowień traktatowych. Zastosowanie do nich zasady lex superior jest zatem wykluczone. Występuje jednak różnica pomiędzy relatywną normatywną rangą tych dyrektyw, a także pomiędzy nimi a traktatami.

58. W zasadzie oznacza to, że szczegółowe przepisy wykonawcze zawarte w trzynastej dyrektywie VAT mogą odbiegać od przepisów zawartych w szóstej dyrektywie VAT. Można sobie wyobrazić, że prawodawca, wprowadzając w życie wcześniejszy akt prawny, decyduje się na niewprowadzenie w życie niektórych jego przepisów, zmieniając przez to ten akt w sposób dorozumiany, albo przynajmniej pozostawiając wprowadzenie w życie tych przepisów do późniejszej decyzji [43].

59. Rozsądne jest jednak przyjęcie założenia, że jeśli przepis aktu wykonawczego może dać miejsce wykładni, wykładnia ta powinna dążyć do harmonijnej zgodności z oryginalnym aktem.

60. Trybunał stwierdził wprawdzie, że ósma dyrektywa nie ma na celu podważenia szóstej dyrektywy VAT, lecz raczej harmonizację prawa do zwrotu, o którym mowa w art. 17 ust. 3 szóstej dyrektywy VAT [44]. Kontynuując to rozumowanie, art. 2 ósmej dyrektywy VAT należy uważać za wzmocnienie art. 17 ust. 3 szóstej dyrektywy VAT, co dotyczy również art. 2 ust 1 trzynastej dyrektywy VAT.

4. Wniosek w przedmiocie istnienia obowiązku zwrotu w odniesieniu do osób pochodzących z państw trzecich dokonujących transakcji finansowych i ubezpieczeniowych

61. Mając na względzie powyższe, moim zdaniem na obecnym etapie rozwoju prawa UE nie istnieje zobowiązanie państw członkowskich do zwrotu na rzecz podatników wymienionych w art. 169 lit. c) dyrektywy VAT, którzy nie mają siedziby w Unii.

62. Moim zdaniem, różne zasady rządzące odliczeniami i zwrotami w systemie podatku VAT odzwierciedlają raczej decyzje w zakresie polityki podatkowej, a nie logiczną czy prawną konieczność. Przykłady historyczne pokazują, że prawodawca może czasem decydować się na regulacje prawne w dziedzinie podatku VAT, które są niespójne lub

43 — Należy dodać, że jest to możliwe tylko w odniesieniu do aktów o tym samym poziomie normatywnym. Unijny środek wykonawczy niższej rangi w hierarchii norm albo krajowy środek wykonawczy lub transponujący nie może zmienić zakresu, ani znaczenia przepisów wykonywanego aktu.

44 — Wyżej wymieniony w przypisie 29 wyrok w sprawie Debouche, pkt 18; i wyrok z dnia 15 marca 2007 r. w sprawie C-35/05 Reemtsma Cigarettenfabriken, Zb.Orz. s. I-2425, pkt 25.

wręcz dysfunkcyjne z ekonomicznego punktu widzenia lub z punktu widzenia polityki podatkowej [45].

63. Nawet jeśli wykładnia art. 2 trzynastej dyrektywy VAT proponowana przez Komisję jest bardziej spójna z obecnym systemem podatku VAT z punktu widzenia polityki podatkowej, wykładnia ta nie odzwierciedla brzmienia tego przepisu, tym bardziej, że prawodawca rozmyślnie nie wypowiedział się w tej kwestii [46]. Do prawodawcy należy zatem naprawienie tego pominięcia [47].

64. Stanowisko Zjednoczonego Królestwa opiera się na wyraźnym i jednoznacznym brzmieniu przepisu dyrektywy VAT, którą ma ono transponować i stosować. Wymogi zasady pewności prawa sprzeciwiają się temu, aby art. 169 lit. c) został w drodze wykładni włączony do art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy VAT, jeżeli taka wykładnia nie wynika z treści tego przepisu [48]. Zjednoczone Królestwo może powołać się dla poparcia swojego stanowiska na tę zasadę, która jest szczególnie istotna w dziedzinie prawa podatkowego, gdzie zarówno podatnicy, jak i organy podatkowe muszą mieć możliwość polegania na tekście prawa UE.

65. Uważam również, że stanowisko Komisji jest problematyczne z konstytucyjnego i instytucjonalnego punktu widzenia. Jeśli Komisja rzeczywiście twierdzi, że w tekście ósmej i trzynastej dyrektywy VAT występuje błędne opuszczenie, nierozsądne jest nieskorzystanie przez nią z prawa inicjatywy prawodawczej w celu naprawienia tej sytuacji. Postępuje właśnie w sposób przeciwny: jednocześnie powtarza rzekomą pomyłkę w swoim projekcie nowej dyrektywy 2008/9 i wszczyna postępowanie w sprawie uchybienia zobowiązaniom przeciwko państwu członkowskiemu opierającemu się na dosłownym brzmieniu odpowiedniego przepisu.

66. Komisja podnosi wreszcie również dwa problemy praktyczne wynikające z niewłączenia art. 169 lit. c) ósmej dyrektywy VAT do art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy VAT. Po pierwsze, wskazuje, że wykładnia ósmej dyrektywy VAT stanie się niepewna ze względu na podobne brzmienie art. 2 ósmej i trzynastej dyrektywy VAT, a po drugie, że większość państw członkowskich naruszałoby trzynastą dyrektywę VAT, skoro dopuszczają one

45 — W przeszłości występowała potrzeba manipulowania systemem podatku VAT, przede wszystkim w dziedzinie odliczeń, w tym celu, aby uniknąć nakładania znacząco wyższych stawek, niż te, które były stosowane w systemie kumulatywnego podatku obrotowego. Takie zniekształcenia „czystego" systemu podatku VAT są nadal obecne. Na przykład została wprowadzona „butoir", czyli inaczej reguła buforowa, która ograniczyła prawo do odliczenia kwoty podatku VAT należnego w okresie podatkowym, przenosząc pozostałą część na następny okres. Ta reguła nadal obowiązuje na mocy art. 183 dyrektywy VAT (dawnego art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy VAT). Zobacz B. Terra, „Developments in VAT – the deduction of input tax", VAT monitor, Vol 7, nr 2, Marzec/Kwiecień 1996, s. 52.

46 — Jak to ujął prof. Kaarle Makkonen: prawodawca może być kapryśny. Zobacz K. Makkonen, *Zur Problematik der juridischen Entscheidung, Eine strukturanalytische Studie*, Annales Universitatis Turkuensis Ser B Humanoria 93, Turku 1965, s. 203.

47 — Wyroki z dnia 9 lipca 1981 r. w sprawie C-169/80 Gondrand i Garancini, Rec. s. 1931, pkt 16 i 17. Zobacz także ostatni punkt opinii rzecznika generalnego G. Slynna w tej sprawie, s. 1949. Zobacz ostatnio wyrok z dnia 11 czerwca 2009 r. w sprawie C-170/08 Nijemeisland, Zb.Orz. s. I-5127, pkt 44.

48 — Wyrok z dnia 1 października 2009 r. w sprawie C-247/08 Gaz de France - Berliner Investissement, Zb.Orz. s. I-9225, pkt 38. Co ciekawe, w tej sprawie pomimo tego, że przedmiotowy przepis został zmieniony przez prawodawcę w następnej dyrektywie, Trybunał odrzucił wykładnię opartą na celach i systemie tego prawodawstwa na rzecz dosłownego brzmienia tego przepisu.

obecnie zwroty dla podatników niemających siedziby w Unii i dokonujących transakcji wymienionych w art. 169 lit. c) dyrektywy VAT.

67. Moim zdaniem, żaden z tych względów praktycznych nie jest wystarczającym względem prawnym, przemawiającym za włączeniem art. 169 lit. c) dyrektywy VAT w drodze wykładni do art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy VAT.

68. Ponadto takie trudności mogą zostać zażegnane przez przyjęcie odpowiednich przepisów prawnych w celu wyjaśnienia zakresu uprawnienia do zwrotów przysługującego podatnikom niemającym siedziby w Unii oraz dokonującym transakcji finansowych i ubezpieczeniowych, jeśli zostanie to uznane za niezbędne w wyniku rozstrzygnięcia niniejszej sprawy.

IV — Wnioski

69. W świetle powyższego dochodzę do wniosku, że Komisja nie wykazała, iż Zjednoczone Królestwo naruszyło art. 169–171 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej, ani 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. Sugeruję zatem, by Trybunał oddalił skargę.