WYROK TRYBUNAŁU (pierwsza izba)

z dnia 18 grudnia 2007 r.*

W sprawie C-368/06

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez tribunal administratif de Lyon (Francja) postanowieniem z dnia 5 września 2006 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 8 września 2006 r., w postępowaniu:

Cedilac SA

przeciwko

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

TRYBUNAŁ (pierwsza izba),

w składzie: P. Jann, prezes izby, A. Tizzano (sprawozdawca), A. Borg Barthet, M. Ilešič i E. Levits, sędziowie,

* Język postępowania: francuski.

rzecznik generalny: J. Mazák,
sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

rozważywszy uwagi przedstawione:

— w imieniu Cedilac SA przez A. Bouzidiego, adwokata,

— w imieniu rządu francuskiego przez G. de Bergues'a oraz J.C. Gracię, działających w charakterze pełnomocników,

— w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez R. Lyala oraz M. Afonso, działających w charakterze pełnomocników,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 18 września 2007 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 i art. 18 ust. 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 (Dz.U. L 145, str. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Cedilac SA (zwaną dalej „Cedilac") a ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie (ministerstwem gospodarki, finansów i przemysłu) w przedmiocie wniosku tej spółki o nakazanie państwu francuskiemu zapłaty kwoty pieniężnej tytułem naprawienia szkody, którą rzekomo poniosła w wyniku stosowania przepisów ustawowych towarzyszących uchyleniu tak zwanej zasady „przesunięcia o miesiąc" obowiązującej w zakresie odliczania podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT"), naliczonego od czynności podlegających opodatkowaniu.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 17 ust. 1 szóstej dyrektywy przewiduje, że „[p]rawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny [z chwilą powstania obowiązku podatkowego]".

4 Artykuł 18 szóstej dyrektywy stanowi:

„[…]

2. Podatnik zastosuje odliczenie od podatku poprzez odjęcie od całkowitej kwoty należnego podatku od wartości dodanej za dany okres rozliczeniowy całkowitej kwoty podatku w stosunku, do którego w tym samym okresie, zaistniało prawo do odliczenia i może być wykonane na podstawie przepisów ust. 1.

[…]

4. W przypadkach, gdy za określony okres rozliczeniowy kwota dozwolonych odliczeń przekracza kwotę należnego podatku, państwa członkowskie mogą albo zwrócić nadpłatę albo przenieść nadpłatę na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez nich warunki.

[…]".

5 Zgodnie z art. 28 ust. 3 lit. d) szóstej dyrektywy w okresie przejściowym określonym w ust. 4 tego artykułu, państwa członkowskie mogą „utrzymać stosowanie przepisów stanowiących odstępstwo od zasady natychmiastowego odliczenia, określonej w art. 18 ust. 2 [akapit pierwszy]".

6 Artykuł 28 ust. 4 szóstej dyrektywy ma następujące brzmienie:

„Okres przejściowy trwa początkowo przez pięć lat, począwszy od dnia 1 stycznia 1978 r. Najpóźniej sześć miesięcy przed końcem tego okresu, a później w miarę potrzeby, Rada weryfikuje sytuację powstałą na skutek odstępstw ustanowionych w ust. 3, na podstawie sprawozdania Komisji i określi jednomyślnie, na wniosek Komisji czy znieść niektóre, czy wszystkie te odstępstwa".

Uregulowania krajowe

7 Do dnia 1 lipca 1993 r. code général des impôts (kodeks podatkowy, zwany dalej „CGI") przewidywał, zgodnie z art. 28 ust. 3 lit. d) szóstej dyrektywy, obowiązywanie tak zwanej zasady „przesunięcia o miesiąc", stanowiącej odstępstwo od zasady natychmiastowego odliczenia podatku VAT.

8 Odstępstwo polegało na tym, że wbrew wymaganiom art. 18 ust. 2 akapit pierwszy szóstej dyrektywy podatnicy nie mieli możliwości natychmiastowego odliczenia od podatku VAT, który byli zobowiązani zapłacić, podatku zapłaconego w związku z nabyciem towarów niestanowiących środków trwałych oraz z nabyciem usług. Zgodnie z zasadą przesunięcia o miesiąc takie odliczenie mogło bowiem zostać dokonane dopiero od kwoty podatku VAT przypadającego do zapłaty za miesiąc następujący po miesiącu, w którym powstało prawo do odliczenia.

9 Jednakże art. 2.-I ustawy nr 93-859 z dnia 22 czerwca 1993 r. zmieniającej ustawę budżetową na rok 1993 (JORF z dnia 23 czerwca 1993 r., str. 8815, zwanej dalej „ustawą z 1993 r."), uchylił z dniem 1 lipca 1993 r. zasadę przesunięcia o miesiąc i wprowadził do CGI art. 271-I, którego ust. 3 stanowi:

„Podatek obciążający towary i usługi odliczany jest od podatku podlegającego zapłacie przez podatnika za miesiąc, w którym powstało prawo do odliczenia."

10 Ponadto art. 2.-II ustawy z 1993 r. wprowadził regulację przejściową, która zawarta jest w nowym art. 271A CGI (zwaną dalej „regulacją przejściową").

11 Zgodnie więc z art. 271A ust. 1 CGI podatnicy, którzy rozpoczęli działalność przed dniem 1 lipca 1993 r., przy składaniu swej pierwszej deklaracji związanej ze stosowaniem zasady „natychmiastowego odliczenia" odejmowali od kwoty podatku VAT podlegającej odliczeniu „kwotę referencyjną" równą średniej miesięcznej wysokości kwoty do odliczenia w okresie od sierpnia 1992 r. do lipca 1993 r. Kwota ta stawała się następnie wierzytelnością wobec skarbu państwa, której zwrot dokonywany był na określonych szczególnych zasadach.

12 Ustęp 2 powyższego artykułu przewidywał między innymi, że w przypadku, gdy kwota referencyjna nie mogła zostać w całości odjęta od podatku VAT podlegającego odliczeniu, nadwyżka była odliczana od podatku VAT podlegającego odliczeniu z tytułu nabycia towarów niestanowiących środków trwałych oraz usług w kolejnych miesiącach.

13 Artykuł 271A ust. 5 CGI stanowi, że w przypadku, gdy kwota referencyjna nie przekracza 10 000 FRF (1 524,49 EUR), podatnicy, co do zasady, nie są zobowiązani do jej odjęcia na zasadach określonych w art. 271A ust. 1 kodeksu.

14 Zgodnie z dekretami: nr 93-1078 z dnia 14 września 1993 r. (JORF z dnia 15 września 1993 r., str. 12883), 94-296 z dnia 6 kwietnia 1994 r. (JORF z dnia 16 kwietnia 1994 r., str. 5646), 2002-179 z dnia 13 lutego 2002 r. (JORF z dnia 15 lutego 2002 r., str. 2968), wierzytelności przysługujące podatnikom na podstawie art. 271A CGI zwracane były w następujący sposób:

— w 1993 r. wierzytelności, których kwota nie przekraczała 150 000 FRF (22 867,35 EUR) zostały zapłacone w całości. W tym samym roku wierzytelności wyższe niż wskazana powyżej kwota zostały zapłacone w 25%, przy czym minimalna płatność wynosiła 150 000 FRF;

— w 1994 r. pozostałe wierzytelności zostały wpisane na rachunku, a zapłacie podlegało 10% ich początkowej kwoty;

— w każdym kolejnym roku dokonywano zapłaty wierzytelności w wysokości 5% ich początkowej wartości; i

— w 2002 r. wszystkie pozostałe wierzytelności zostały zapłacone w całości z góry.

15 Odsetki od rzeczonych wierzytelności wynosiły 4,5% w 1993 r., 1% w 1994 r. i 0,1% w każdym kolejnym roku.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytanie prejudycjalne

16 W dniu 26 grudnia 2002 r. Cedilac wystąpiła o zapłatę przez francuski skarb państwa kwoty 1 524 806,62 EUR tytułem naprawienia szkody poniesionej w wyniku stosowania regulacji przejściowej w latach 1993–2002.

17 Ponieważ minister gospodarki, finansów i przemysłu nie odpowiedział na powyższe żądanie, Cedilac wniosła do tribunal administratif de Lyon (sądu administracyjnego w Lyonie) skargę na ową dorozumianą decyzję o odrzuceniu żądania.

18 Przed wydaniem orzeczenia w przedmiocie skargi, postanowieniem z dnia 15 listopada 2005 r. sąd ten zwrócił się do Conseil d'État (rady stanu) o opinię w kwestii, czy regulacja przejściowa jest zgodna z art. 17 i art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy.

19 W opinii z dnia 14 czerwca 2006 r. Conseil d'État uznała, że pytanie postawione przez tribunal administratif de Lyon jest na tyle skomplikowane, iż uzasadnia wystąpienie do Trybunału z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

20 W tych okolicznościach tribunal administratif de Lyon postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy przyjęte przez Francję przepisy towarzyszące uchyleniu zasady przesunięcia o miesiąc są zgodne z art. 17 i 18 ust. 4 [szóstej dyrektywy]?".

21 Uznając, że powyższe pytanie wymaga szybkiej odpowiedzi, ze względu na ilość postępowań wszczętych przed sądami administracyjnymi oraz poważne konsekwencje finansowe dla budżetu państwa francuskiego, sąd krajowy wniósł do Trybunału zastosowanie w odniesieniu do odesłania prejudycjalnego trybu przyspieszonego na podstawie art. 104a akapit pierwszy regulaminu.

22 Prezes Trybunału oddalił powyższy wniosek postanowieniem z dnia 25 września 2006 r. uznając, że nie zostały spełnione przesłanki określone w powołanym art. 104a akapit pierwszy.

23 Prezes Trybunału postanowieniem z dnia 23 marca 2007 r. odrzucił, jako niedopuszczalny, wniosek złożony przez Fromagerie des Chaumes SAS o dopuszczenie do sprawy w charakterze interwenienta.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

24 Zwracając się z powyższym pytaniem sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 17 i art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie stosowania przepisów krajowych takich jak przepisy regulacji przejściowej.

25 Proponując udzielenie odpowiedzi twierdzącej na pytanie sądu krajowego sformułowane w poprzednim punkcie Cedilac podnosi, że prawo do natychmiastowego odliczenia stanowi podstawową zasadę wspólnego systemu podatku VAT wprowadzoną przez prawodawcę wspólnotowego, wskutek czego podatnik powinien móc wykonywać to prawo niezwłocznie w odniesieniu do pełnej kwoty podatku VAT, który naliczony został w związku z czynnościami dokonanymi przez niego na poprzednich etapach obrotu.

26 Natomiast rząd francuski i Komisja Wspólnot Europejskich proponują, by na powyższe pytanie Trybunał odpowiedział przecząco, przedstawiając w tym zakresie częściowo pokrywające się argumenty.

27 Po pierwsze, przypominają, że zasada przesunięcia o miesiąc stanowi zgodne z prawem odstępstwo od zasady natychmiastowego odliczenia podatku VAT, mające podstawę w art. 28 ust. 3 lit. d) szóstej dyrektywy oraz, że regulacja przejściowa jest jedynie przepisem towarzyszącym uchyleniu owej zasady.

28 W szczególności strony te podnoszą, że poprzez rozłożenie na kilka lat części obciążenia budżetowego państwa wynikającego z uchylenia zasady przesunięcia o miesiąc, regulacja przejściowa umożliwiła transponowanie do francuskiego prawa wewnętrznego ogólnego systemu natychmiastowego odliczenia przewidzianego w art. 18 ust. 2 szóste dyrektywy.

29 W takich okolicznościach interpretacja szóstej dyrektywy, która prowadziłaby do zakazu stosowania przepisów, takich jak wynikające z regulacji przejściowej zniechęcałaby państwa członkowskie do dostosowywania ich ustawodawstw do ogólnego systemu i do celów realizowanych przez tą dyrektywę.

30 Po drugie, Komisja podnosi, że sytuacja podatników objętych regulacją przejściową jest jednoznacznie korzystniejsza od sytuacji, w której znajdowali się oni w czasie obowiązywania zasady przesunięcia o miesiąc.

31 W celu udzielenia odpowiedzi na pytanie prejudycjalne należy na wstępie przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 i następnych szóstej dyrektywy stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane. W szczególności prawo to wykonywane jest natychmiastowo w odniesieniu do całości podatku naliczonego na poprzednich etapach obrotu. (zob. w szczególności wyroki z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. str. I-1883, pkt 18: 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 43).

32 Trybunał wyjaśnił również, że skoro wszelkie ograniczenia prawa do odliczenia podatku VAT mają wpływ na wysokość obciążenia podatkowego i powinny być stosowane w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich, to odstępstwa są dopuszczalne wyłącznie w przypadkach przewidzianych wyraźnie przez szóstą dyrektywę (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie BP Soupergaz, pkt 18, a także wyrok z dnia 19 września 2000 r. w sprawach połączonych C-177/99 i C-181/99 Ampafrance i Sanofi, Rec. str. I-7013, pkt 34). Jednakże tego rodzaju odstępstwa mogą mieć jedynie charakter przejściowy, ponieważ celem art. 28 ust. 4 szóstej dyrektywy jest ich uchylenie (zobacz podobnie wyroki: z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-136/97 Norbury Developments, Rec. str. I-2491, pkt 19; z dnia 13 lipca 2000 r. w sprawie C-36/99 Idéal tourisme, Rec. str. I-6049, pkt 32; z dnia 14 czerwca 2001 r. w sprawie C-345/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. I-4493, pkt 21; z dnia 7 grudnia 2006 r. w sprawie C-240/05 Eurodental, Zb.Orz. str. I-11479, pkt 52).

33 W niniejszym przypadku, po pierwsze, art. 28 ust. 3 lit. d) szóstej dyrektywy ustanawia właśnie jedno z przewidzianych odstępstw od wspólnego systemu podatku VAT, co oznacza, że upoważnia on państwa członkowskie do utrzymywania w mocy określonych przepisów ich ustawodawstw krajowych, wcześniejszych od tej dyrektywy, które odbiegają od zasady natychmiastowego odliczenia przewidzianej w art. 18 ust. 2 akapit pierwszy tejże dyrektywy.

34 Po drugie, chociaż powołany przepis szóstej dyrektywy stoi na przeszkodzie wprowadzania nowych odstępstw lub rozszerzania zakresu odstępstw istniejących przed wejściem w życie tej dyrektywy, to nie sprzeciwia się on ograniczaniu ich zakresu, a to z uwagi na przejściowy charakter odstępstw, które są w nim przewidziane (zob. analogicznie ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 21).

35 W tym zakresie należy przypomnieć, że w pkt 19 ww. wyroku w sprawie Norbury Developments, który dotyczył innego przepisu przejściowego szóstej dyrektywy, to znaczy art. 28 ust. 3 lit. b) odnoszącego się do pewnych zwolnień od podatku VAT, Trybunał orzekł, iż zmiany wprowadzone w ustawodawstwie państwa członkowskiego, które nie rozszerzyły domeny zwolnionej od podatku VAT, lecz wręcz ją ograniczyły, nie naruszają tego przepisu.

36 Należy stwierdzić, że art. 28 ust. 3 lit. d) szóstej dyrektywy może być interpretowany w analogiczny sposób. Zatem o ile regulacja państwa członkowskiego ogranicza zakres zastosowania istniejącego odstępstwa od zasady natychmiastowego odliczenia wspomnianej w tym artykule, to należy uznać, że regulacja ta objęta jest zakresem tego przepisu i nie narusza art. 17 ust. 1 szóstej dyrektywy.

37 Co więcej, w ww. wyroku w sprawie Norbury Developments Trybunał orzekł, że inna interpretacja jednego z odstępstw przewidzianych w szóstej dyrektywie, zgodnie z którą państwo członkowskie może utrzymywać w mocy istniejące zwolnienie od podatku, lecz nie może go stopniowo uchylać, byłaby sprzeczna z celem tej dyrektywy w postaci doprowadzenia do uchylenia odstępstw od wynikających z niej reguł. Interpretacja taka podważałaby również zasadę jednolitego stosowania szóstej dyrektywy, gdyż państwo członkowskie mogłoby uznać, że jest zobowiązane do utrzymywania w mocy wszystkich zwolnień istniejących w dniu wejścia w życie tej dyrektywy, chociaż uważałoby za możliwe, właściwe i pożądane stopniowe wprowadzanie w życie systemu przewidzianego w tej dyrektywie w rozważanej dziedzinie (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Norbury Developments, pkt 20).

38 Należy podnieść, że w sprawie przed sądem krajowym regulacja przejściowa jest jedynie przepisem towarzyszącym, obowiązującym przez ograniczony czas i mającym na celu ograniczenie skutków, jakie dla budżetu państwa miało przejście z dniem 1 lipca 1993 r. od zasady przesunięcia o jeden miesiąc do zasady natychmiastowego odliczenia.

39 Co więcej, należy przede wszystkim stwierdzić, że jak wynika z akt sprawy, regulacja przejściowa, w odróżnieniu od tego, co wynikało ze stosowania zasady przesunięcia o miesiąc, pozwala znacznej liczbie podatników, w tym zwłaszcza rozpoczynającym działalność po dniu 1 lipca 1993 r., a także posiadającym wierzytelność, która nie przekracza kwoty 10 000 FRF, na korzystanie od dnia 1 lipca 1993 r. bez żadnych ograniczeń z zasady natychmiastowego odliczenia.

40 Następnie, regulacja ta umożliwia naliczanie odsetek od wierzytelności powstałych od jej wejścia w życie, co nie jest możliwe w przypadku wierzytelności wynikających ze stosowania zasady przesunięcia o miesiąc.

41 Wreszcie, regulacja przejściowa zmniejsza wierzytelność podatnika w stosunku do skarbu państwa jedynie o kwotę referencyjną, przewidując natychmiastowe odliczenie różnicy pomiędzy tą kwotą a całkowitą kwotą podatku VAT podlegającego odliczeniu i zapewnia stopniowy zwrot kwoty referencyjnej. Przez to w wyniku tej regulacji od 2002 r. zasada natychmiastowego odliczenia obowiązuje we Francji bez żadnych wyjątków.

42 Jak twierdzi rzecznik generalny w pkt 52 i 53 swojej opinii z powyższego wynika, że z zastrzeżeniem dokonania przez sąd krajowy badania każdego przypadku z osobna, regulacja przejściowa ogranicza, co do zasady, zakres zastosowania zasady przesunięcia o miesiąc.

43 Zatem na zadane pytanie należy odpowiedzieć, że art. 17 i art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, iż nie stoją one na przeszkodzie stosowania regulacji krajowej, takiej jak regulacja przejściowa, która towarzyszy uchyleniu przepisu krajowego stanowiącego dopuszczalne odstępstwo na podstawie art. 28 ust. 3 lit. d) tej dyrektywy, o ile sąd krajowy stwierdzi, że regulacja ta stosowana w danym przypadku ogranicza skutki wspomnianego przepisu krajowego mającego charakter odstępstwa.

W przedmiocie kosztów

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

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

Artykuł 17 i art. 18 ust. 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 należy interpretować w ten sposób, że nie sprzeciwiają się stosowaniu regulacji krajowej, takiej jak regulacja przejściowa przewidziana w ustawie nr 93-859 z dnia 22 czerwca 1993 r. zmieniającej ustawę budżetową na rok 1993, która towarzyszy uchyleniu przepisu krajowego stanowiącego dopuszczalne odstępstwo na podstawie art. 28 ust. 3 lit. d) tej dyrektywy, o ile sąd krajowy stwierdzi, że regulacja ta stosowana w danym przypadku ogranicza skutki wspomnianego przepisu krajowego mającego charakter odstępstwa.

Podpisy