Zbiór Orzeczeń

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO
JULIANE KOKOTT
przedstawiona w dniu 22 września 2011 r. [1]

Sprawa C-524/10

Komisja Europejska
przeciwko

Republice Portugalskiej

Wspólny system podatku od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — VAT naliczony — System ryczałtowy dla rolników — Zryczałtowana rekompensata zamiast odliczenia VAT naliczonego — Procentowa stawka zryczałtowanej rekompensaty równa zeru — Przesłanki

I – Wprowadzenie

1. Wspólny system podatku od wartości dodanej [2] co do zasady przewiduje, że podatek VAT jest nakładany w możliwie powszechny sposób na wszystkich etapach produkcji i dystrybucji. Każde przedsiębiorstwo uczestniczące w łańcuchu produkcji lub dystrybucji musi wliczyć do ceny netto swoich produktów lub usług podatek VAT i odprowadzić go organom podatkowym. Będące podatnikiem VAT przedsiębiorstwo jest jednakże uprawnione do odliczenia podatku naliczonego na poprzednim etapie obrotu, to znaczy może ono odliczyć podatek VAT, który uiściło swoim własnym dostawcom. W rezultacie każde przedsiębiorstwo odprowadza więc jedynie podatek VAT od wytworzonej przez nie same wartości dodanej. Z ekonomicznego punktu widzenia ciężar podatku VAT nakładanego na różnych etapach ponoszony jest przez każdorazowego kontrahenta i ostatecznie wyłącznie przez konsumenta.

2. Do rolników, w przypadku których stosowanie tego ogólnego systemu podatku VAT mogłoby natrafić na trudności, państwa członkowskie mogą stosować system szczególny, tak zwany wspólny system ryczałtowy dla rolników. Zgodnie z tym systemem mogą one zwolnić rolników z obowiązku pobierania podatku VAT, przy czym w miejsce prawa do odliczenia zwykłej, konkretnie obliczonej kwoty podatku naliczonego wstępuje prawo do otrzymania obliczonej ryczałtowo rekompensaty VAT naliczonego.

3. W niniejszym postępowaniu w sprawie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego Komisja Europejska w istocie twierdzi, że Portugalia ustanowiła stawkę procentową dla tej zryczałtowanej rekompensaty równą zeru, w związku z czym portugalscy rolnicy, którzy są objęci tym systemem, nie otrzymują rekompensaty VAT naliczonego.

1 — Język oryginału: niemiecki.

2 — **Dyrektywa Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej** (Dz.U. L 347, s. 1, zwana dalej „dyrektywą nr 2006/112/WE" lub po prostu „dyrektywą").

II – Ramy prawne

A – *Prawo Unii Europejskiej*

4. Tytuł XI dyrektywy w sprawie systemu podatku od wartości dodanej, który nosi nagłówek „Obowiązki podatników i niektórych osób niebędących podatnikami", zawiera w rozdziale 7 „Przepisy różne" art. 272 ust. 1 akapit pierwszy lit. e), który stanowi, że państwa członkowskie mogą zwolnić podatników objętych wspólnym systemem ryczałtu dla rolników z niektórych lub wszystkich obowiązków, o których mowa w rozdziałach 2–6. Należy do nich obowiązek dokonania identyfikacji jako podatnik VAT wobec organów podatkowych, wystawiania faktur VAT, prowadzenia zapisów dotyczących transakcji i składania deklaracji podatku VAT.

5. Tytuł XII „Procedury szczególne" dyrektywy 2006/112/WE reguluje w rozdziale2, który obejmuje art. 295–305, „Wspólny system ryczałtowy dla rolników".

6. Zgodnie z art. 296 ust. 1 dyrektywy, w przypadku gdy zastosowanie do rolników zasad ogólnych VAT lub, w stosownych przypadkach, procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw mogłoby powodować trudności, państwa członkowskie mogą zastosować system ryczałtowy w celu zrekompensowania obciążenia ich transakcji podatkiem VAT naliczonym na wcześniejszym etapie obrotu. Przewidziana zgodnie z tym przepisem zryczałtowana rekompensata wstępuje w miejsce prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego (art. 302). Rolnik ryczałtowy może jednak zdecydować się także na wybór ogólnego systemu opodatkowania (art. 296 ust. 3).

7. Artykuł 297 dyrektywy ma następującą treść:

„Jeżeli jest to konieczne, państwa członkowskie ustalają procentowe stawki zryczałtowanej rekompensaty. Państwa członkowskie mogą ustalić odrębne stawki procentowe dla leśnictwa, poszczególnych działów rolnictwa i dla rybołówstwa.

Państwa członkowskie powiadamiają Komisję o procentowych stawkach zryczałtowanej rekompensaty ustalonych zgodnie z akapitem pierwszym przed ich wprowadzeniem w życie".

8. Artykuł 298 dyrektywy przewiduje:

„Procentowe stawki zryczałtowanej rekompensaty określane są na podstawie danych makroekonomicznych dotyczących wyłącznie rolników ryczałtowych za poprzednie trzy lata.

Wartości procentowe mogą zostać zaokrąglone o pół punktu w górę lub w dół. *Państwa członkowskie mogą również zredukować takie wartości procentowe do zera*" [3].

9. Procentowe stawki zryczałtowanej rekompensaty nie mogą skutkować otrzymaniem przez rolników ryczałtowych zwrotów przewyższających VAT naliczony i pobrany. Przysługująca indywidualnemu rolnikowi ryczałtowemu zryczałtowana rekompensata jest obliczana poprzez zastosowanie właściwej procentowej stawki zryczałtowanej rekompensaty do ceny netto dostarczonych przez niego produktów i wykonanych usług (art. 300). Zryczałtowana rekompensata wypłacana jest przez kontrahenta albo przez organy władzy publicznej (art. 301). W przypadku gdy wypłaca ją kontrahent podlegający opodatkowaniu, może on odliczyć ją od podatku VAT od własnych transakcji zawieranych na późniejszym etapie lub żądać od organów administracji podatkowej jej zwrotu (art. 303).

3 — Podkreślenie moje.

B – *Prawo portugalskie*

10. Zgodnie z art. 9 nr 33 Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (kodeksu w sprawie podatku od wartości dodanej, zwanego dalej „CIVA”) [4] dostawy towarów, które następują w ramach czynności wymienionych w załączniku CIVA „Lista czynności w zakresie produkcji rolnej”, oraz usługi rolnicze wymienione w załączniku B „Lista usług rolniczych”, o ile są one dokonywane przez rolnika incydentalnie, przy pomocy jego siły roboczej i normalnego wyposażenia jego gospodarstwa rolnego lub leśnego, są zwolnione z podatku VAT. Wspomniane załączniki A i B są zasadniczo zgodne z załącznikami VII i VIII dyrektywy 2006/112/WE.

11. Zgodnie z art. 29 ust. 3 CIVA rolnicy, którzy dokonują wyłącznie transakcji podlegających podatkowi VAT, są zwolnieni z ogólnego obowiązku pobierania podatku, fakturowania, składania deklaracji podatkowej i prowadzenia księgowości. Mogą dokonać wyboru ogólnego systemu, łącznie z prawem do odliczenia VAT naliczonego, jednakże muszą pozostać w wybranym systemie przez okres pięciu lat (art. 12).

III – Okoliczności faktyczne, postępowanie poprzedzające wniesienie skargi i żądania

12. Pismem z dnia 6 czerwca 2008 r. Komisja poinformowała władze portugalskie, że uważa obowiązujący w Portugalii dobrowolny system dla rolników za sprzeczny ze wspólnym systemem ryczałtowym określonym w dyrektywie 2006/112/WE. System portugalski nie przewiduje bowiem żadnej rekompensaty z tytułu VAT naliczonego, lecz ogranicza się w rzeczywistości do ustanowienia zwolnienia z podatku dla czynności rolniczych w powiązaniu z brakiem możliwości odliczenia VAT naliczonego na wcześniejszym etapie obrotu.

13. W odpowiedzi z dnia 20 sierpnia 2008 r. władze portugalskie zakwestionowały istnienie naruszenia. Ich zdaniem art. 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy 2006/112/WE wyraźnie zezwala państwom członkowskim na zredukowanie procentowej stawki zryczałtowanej rekompensaty do zera i to niezależnie od wysokości zapłaconego przez rolników ryczałtowych VAT naliczonego na wcześniejszym etapie. System portugalski jest także zgodny z celami wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników, w szczególności z celem w postaci uproszczenia procedur. Ponadto sporny system jest podobny do zwolnienia z podatku bez prawa do odliczenia VAT naliczonego na wcześniejszym etapie. Poza tym państwa członkowskie mogą swobodnie dokonać wyboru formy i środków transpozycji dyrektyw, w związku z czym nic nie przemawia przeciwko portugalskiemu systemowi.

14. Ponieważ ta argumentacja nie przekonała Komisji, w dniu 26 czerwca 2009 r. wystosowała ona do Republiki Portugalskiej uzasadnioną opinię, w której nadal stwierdza, że portugalski system nie jest zgodny z art. 296–298 dyrektywy 2006/112/WE.

15. W piśmie z dnia 31 sierpnia 2009 r. skierowanym do Komisji Republika Portugalska odmówiła zastosowania się do uzasadnionej opinii i powtórzyła swój punkt widzenia.

16. Komisja nadal uważa, że portugalski system jest sprzeczny z prawem unijnym i wnosi w związku z tym skardze w niniejszej sprawie, która wpłynęła do Trybunału w dniu 11 listopada 2010 r., o:

1) stwierdzenie, że poprzez stosowanie do rolników odmiennej od przewidzianej w dyrektywie 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej procedury szczególnej, zgodnie z którą są oni zwolnieni z uiszczania podatku VAT i znajduje do nich zastosowanie procentowa stawka zryczałtowanej rekompensaty równa zeru, i jednocześnie

4 — W wersji zmienionej dekretem z mocą ustawy nr 195/89 z dnia 12 czerwca 1989 r., ponownie ogłoszony na podstawie dekretu z mocą ustawy nr 102/2008 z dnia 20 czerwca 2008 r. (w brzmieniu oświadczenia o sprostowaniu nr 44-A/2008 z dnia 13 sierpnia 2008 r.).

poprzez dokonywanie w przypadku jej środków własnych znacznej negatywnej kompensacji w celu zrekompensowania poboru podatku VAT, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 296–298 tej dyrektywy,

2) obciążenie Republiki Portugalskiej kosztami postępowania.

17. Republika Portugalska wnosi o:

1) oddalenie skargi,

2) obciążenie Komisji kosztami postępowania.

18. Po zakończeniu procedury pisemnej rozprawa odbyła się w dniu 14 września 2011 r.

IV – Analiza prawna

A – *W przedmiocie zarzutu stosowania procentowej stawki zryczałtowanej rekompensaty równej zeru*

1. W przedmiocie wykładni art. 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy

19. Dla rozwiązania niniejszego sporu należy w pierwszej kolejności wyjaśnić, na jakich warunkach państwa członkowskie, a tym samym Portugalia, są zgodnie z dyrektywą nr 2006/112/WE uprawnione do wprowadzania w ramach systemu ryczałtowego dla rolników procentowej stawki zryczałtowanej rekompensaty równej zeru. Na podstawie takiej zerowej stawki nie dochodzi w rezultacie do zrekompensowania VAT ciążącego na transakcjach zawieranych przez rolników na wcześniejszym etapie obrotu.

a) W przedmiocie art. 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy

20. Portugalia uważa zerową stawkę za absolutnie dopuszczalną i wskazuje na brzmienie art. 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy. Bez wątpienia przepis ten wyraźnie stanowi, że „państwa członkowskie mogą również zredukować takie wartości procentowe do zera".

21. Komisja uważa jednak, że postanowienia tego nie można interpretować jako danie wolnej ręki. Przeciwnie, zerowa stawka procentowa jest dopuszczalna tylko na określonych warunkach, tj. wtedy, kiedy obliczona zgodnie z dyrektywą procentowa stawka zryczałtowanej rekompensaty jest zbliżona do zera lub gdy transakcje zawierane przez rolników na wcześniejszym etapie są zwolnione z podatku, w związku z czym nie ma niczego do zrekompensowania.

22. W treści art. 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy brak oparcia dla takiego ograniczenia przyznanej państwom członkowskim możliwości zredukowania procentowej stawki zryczałtowanej rekompensaty do zera. Treść ta nie wyklucza jednak prezentowanej przez Komisję wykładni zawężającej. Dlatego też należy zbadać kontekst i cele przepisu [5] oraz jego genezę [6] pod kątem dalszych wskazówek umożliwiających stwierdzenie, w jakim kierunku należy dokonywać wykładni tego przepisu.

5 — Zobacz wyroki: z dnia 15 czerwca 2004 r. w sprawie C-321/02 Harbs, Zb.Orz. s. I-7101, pkt 28, z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-43/04 Stadt Sundern, Zb.Orz. s. I-4491, pkt 24; z dnia 9 marca 2010 r. w sprawie C-518/07 Komisja przeciwko Niemcom, Zb.Orz. s. I-1885, pkt 17.

6 — Zobacz Wyroki: z dnia 23 kwietnia 2009 r. w sprawie C-533/07 Falco Privatstiftung i Rabitsch, Zb.Orz. s. I-3327, pkt 20; z dnia 10 września 2009 r. w sprawie C-199/08 Eschig, Zb.Orz. s. I-8295, pkt 58; z dnia 28 października 2010 r. w sprawie C-203/09 Volvo Car Germany, Zb.Orz. s. I-10721, pkt 40.

b) W przedmiocie genezy art. 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy

23. Jeżeli chodzi o szczególnie podkreślaną przez strony genezę art. 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy, to należy przede wszystkim stwierdzić, że już art. 25 ust. 3 akapit pierwszy zdanie czwarte szóstej dyrektywy VAT 77/388[7], której dyrektywa 2006/112/WE stanowi przekształcenie, od początku przewidywał, że „państwa członkowskie mogą zadecydować o zredukowaniu takich stawek procentowych do zera".

24. O ile wiadomo, przepis ten ma źródło we wniosku Irlandii w sprawie zmiany pierwotnego projektu Komisji[8]. W sporządzonym przez Komisję w ramach prac nad jej projektem „ostatecznym kompromisowym tekście" w przedmiocie procedury szczególnej dla rolników[9], który uwzględnia „kilka zmian dokonanych na posiedzeniu Komitetu Stałych Przedstawicieli w dniu 3 grudnia 1976 r.", znajduje się w art. 27[10] ust. 3 akapit trzeci nowe zdanie czwarte, zgodnie z którym „państwa członkowskie mogą zredukować te wypłaty [...] do zera". W przypisie wyjaśnia się, że dodanie tego zdania przez Komitet Stałych Przedstawicieli zostało uzgodnione na wniosek delegacji irlandzkiej.

25. Dokument Rady nr R/3260/76 (FIN 892) z dnia 21 grudnia 1976 r.[11] w przedmiocie posiedzeń Komitetu Stałych Przedstawicieli z dnia 3 i 8 grudnia 1976 r. wskazuje ponadto, że „wszystkie delegacje opowiedziały się za tym, że państwa członkowskie powinny mieć możliwość zredukowania stosownych stawek rekompensaty do zera".

26. W skierowanym do Rady piśmie stałego przedstawiciela Irlandii z dnia 19 listopada 1976 r.[12] dotyczącym art. 27 szóstej dyrektywy VAT – procedura szczególna dla rolników – brak omawianego wniosku, ani też pismo to nie pozwala na wnioski co do stojących za nim motywów. Stwierdza ono jedynie ogólnie, że „obecna wersja stawia Irlandię przed znacznymi trudnościami. Komisja została poinformowana o tych trudnościach w celu dostosowania projektu. […]".

27. Komisja podnosi w niniejszym postępowaniu, że sporny system znajduje wyjaśnienie w szczególności w tym, że w tamtym okresie niektóre państwa członkowskie, w tym Irlandia, stosowały do elementów produkcji rolnej stawkę zerową, a dyrektywa 77/388 nadal, aczkolwiek jedynie w wąskich granicach, na to zezwalała[13]. W odniesieniu do takiej sytuacji Rada przyznała państwom członkowskim możliwość ustanowienia procentowej stawki zryczałtowanej rekompensaty równej zeru.

28. Ten argument należy jednakże odeprzeć stwierdzeniem, że zryczałtowana rekompensata nieodzownie wymaga zapłaty podatku naliczonego na wcześniejszym etapie obrotu[14], w związku z czym w przypadku zerowej stawki procentowej od transakcji na wcześniejszym etapie obrotu procentowa stawka zryczałtowanej rekompensaty większa niż zero nie może od samego początku wchodzić w rachubę i w związku z tym wyraźne upoważnienie nie było w tym względzie konieczne. Ponadto w momencie, w którym sporny w niniejszej sprawie przepis został włączony do projektu

7 — Szósta dyrektywa Rady nr 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).

8 — Projekt ten jest dostępny pod adresem: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/170.pdf.

9 — Przesłany delegacjom jako dokument Rady nr R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 z dnia 7 grudnia 1976 r. Dostępny pod adresem: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/226.pdf. Wersja niemiecka, duńska, włoska, niderlandzka i angielska pochodzą z dnia 8 grudnia 1976 r.

10 — Chodzi o późniejszy art. 25 dyrektywy 77/388.

11 — Dostępna pod adresem: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/227.pdf. Wersja niemiecka jest datowana na 23 grudnia 1976 r., natomiast wersje duńska, włoska, niderlandzka i angielska – na 22 grudnia 1976 r.

12 — Dokument Rady R/2855/76 (FIN 750) z dnia 23 lub 24 listopada 1976 r., dostępny pod adresem: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf.

13 — Komisja odsyła w tym względzie m.in. do wyroku z dnia 21 czerwca 1988 r. w sprawie 415/85 Komisja przeciwko Irlandii, Rec. s. 3097, pkt 29 i 30. W tym postępowaniu Komisja zarzucała m. in., że Irlandia stosuje zerową stawkę do paszy, nawozów i materiałów siewnych, jednakże Trybunał uznał zerową stawkę od tych elementów produkcji rolnej za zgodną z dyrektywą 77/388.

14 — Zobacz ww. w przypisie 13 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Irlandii, pkt 25.

dyrektywy 77/388, art. 27 ust. 3 [15] brzmiał już w ten sposób, że państwa członkowskie ustalają procentowe stawki zryczałtowanej rekompensaty, „jeżeli jest to konieczne". Jeżeli do transakcji na wcześniejszym etapie obrotu zastosowanie ma stawka zerowa, to taka konieczność akurat nie występuje, w związku z czym również upoważnienie do ustalenia zerowej procentowej stawki zryczałtowanej rekompensaty nie było konieczne.

29. Portugalia wskazuje ze swojej strony na uzasadnienie Komisji do jej pierwotnego projektu dyrektywy z czerwca 1973 r. [16], w którym Komisja sama stwierdza w przedmiocie ust. 4 i 5 art. 27 „System ryczałtowy dla rolników", że państwa członkowskie mogą w ramach wyznaczonej na podstawie ust. 3 maksymalnej granicy dowolnie ustalać procentowe stawki zryczałtowanej rekompensaty. W niemieckiej wersji uzasadnienia projektu brak wprawdzie wyrazu „dowolnie", jednakże w tekście francuskim zawarte jest dosłownie sformułowanie „peuvent librement fixer", w angielskim „may freely fix", we włoskim „possono liberamente fissare" i w tekście niderlandzkim „vrijelijk kunnen vaststellen".

30. Zdająca się mieć tu miejsce wielkoduszność zaskakuje. Gdyby Komisja rzeczywiście zamierzała dać państwom członkowskim zupełnie wolną rękę poniżej wymienionej maksymalnej granicy, to dla niej i Rady nie byłoby nic łatwiejszego niż zapisanie tego w tekście dyrektywy. To jednak nie nastąpiło. Przeciwnie, Rada, pod naciskiem Irlandii, na dość późnym etapie rokowań wyraziła zgodę na przepis, który w odniesieniu do swobody państw członkowskich jest zdecydowanie mniej jasny.

31. Ponadto Rada w okresie, w którym zajmowała się irlandzkim wnioskiem w sprawie zmiany projektu dyrektywy, zajmowała się także zaproponowanym przez niemieckie stałe przedstawicielstwo [17] i uznawanym przez nie za „bezwzględnie konieczne" uzupełnieniem art. 27 ust. 3 akapit pierwszy [18], aby procentowe stawki zryczałtowanej rekompensaty mogły być zaokrąglane o pół punktu w górę lub w dół. Wniosek ten został uwzględniony jako zdanie piąte tego przepisu [19]. Gdyby delegacje uznały już przy pierwotnym projekcie dyrektywy lub najpóźniej po dodaniu zdania czwartego, którego wnioskodawcą była Irlandia, że państwa członkowskie mają poniżej maksymalnej granicy pełną swobodę ustalania procentowej stawki zryczałtowanej rekompensaty, to reguła dotycząca zaokrąglania stawek nie byłaby konieczna. Przeciwnie, wąskie wytyczne wynikające z reguły dotyczącej zaokrąglania stawek procentowych przemawiają właśnie przeciwko pełnej swobodzie państw członkowskich.

32. Rozważania Komisji w uzasadnieniu do pierwotnego projektu dyrektywy nie mogą być więc miarodajne dla stwierdzenia, w jakim kierunku należy interpretować sporny w niniejszej sprawie przepis.

33. Geneza art. 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy 2006/112/WE nie dostarcza zatem żadnych wskazówek umożliwiających stwierdzenie, czy należy interpretować go w sposób zaproponowany przez Komisję czy też tak jak proponuje Portugalia.

c) W przedmiocie systemowego kontekstu i celów

i) Konkretny kontekst systemowy

34. W wywodach w przedmiocie genezy przeprowadzone już zostały niektóre rozważania systemowe.

15 — Który stał się art. 25 ust. 3 dyrektywy 77/388 i później art. 297 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE.

16 — Zobacz przypis 8.

17 — Teleks z dnia 19 listopada 1976 r. do Rady. Dokument Rady R/2847/76 (FIN 747) z dnia 22 lub 24 listopada 1976 r., dostępny pod adresem: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf.

18 — Zobacz w tym względzie dokument R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 Rady z dnia 7 grudnia 1976 r., ww. w przypisie 9.

19 — Zobacz art. 25 ust. 3 akapit pierwszy zdanie piąte dyrektywy 77/388 i art. 298 ust. 2 zdanie pierwsze dyrektywy 2006/112/WE.

35. I tak stwierdzono już, że ustalenie procentowych stawek zryczałtowanej rekompensaty zgodnie z art. 297 ust. 1 dyrektywy[20] jest bezspornie przewidziane tylko na wypadek konieczności. Jeżeli elementy produkcji rolnej nie są obciążone VAT naliczonym na wcześniejszym etapie obrotu, to konieczność taka nie występuje i w zasadzie, aby móc ustalić stawkę rekompensaty równą zeru, art. 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy nie byłby konieczny.

36. Całkowicie zgodnie z tym rozumowaniem art. 299 dyrektywy[21] stanowi, że procentowe stawki zryczałtowanej rekompensaty nie mogą skutkować otrzymaniem przez rolników ryczałtowych zwrotów przewyższających VAT naliczony i pobrany. Tym samym zapewnia się, że system ryczałtowy dla rolników nie zawiera elementu pomocy[22].

37. Oba te systemowe aspekty przemawiają raczej za tym, że art. 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy wprowadza niezależną regulację i ma na celu przyznanie państwom członkowskim możliwości ustanowienia zerowej rekompensaty także wtedy, kiedy transakcje na wcześniejszym etapie obrotu są obciążone VAT naliczonym.

38. W przypadku takiej wykładni jest jednakże trudne do wyobrażenia, by „poważne problemy" Irlandii ze względu na obowiązującą tam zerową stawkę podatkową dla elementów produkcji rolnej mogły rzeczywiście być przyczyną tej regulacji. W czasie, gdy Irlandia zgłaszała wobec Rady „poważne trudności"[23], projekt dyrektywy 77/388 zawierał już przepis odpowiadający art. 299 dyrektywy 2006/112/WE[24], a gdy na wniosek Irlandii do projektu dyrektywy 77/388 dodana została regulacja będąca poprzednikiem art. 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy 2006/112/WE[25], regulacja będąca poprzednikiem art. 297 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE[26] stanowiła już, że państwa członkowskie ustalają procentowe stawki zryczałtowanej rekompensaty tylko, „jeżeli jest to konieczne"[27].

39. Wspomniana już reguła dotycząca zaokrąglania stawek procentowych przewidziana w art. 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy przemawia raczej przeciwko interpretacji zdania drugiego w ten sposób, że ustalenie stawki równej zeru nie jest związane żadnymi warunkami. Gdyby państwa członkowskie mogły na podstawie starszego pod względem genezy art. 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy, mimo znacznych obciążeń podatkiem naliczonym na wcześniejszych etapach obrotu, swobodnie ustanowić rekompensatę równą zeru, to nie byłby konieczny przepis, który upoważnia do zaokrąglania obliczonej według określonych parametrów procentowej stawki zryczałtowanej rekompensaty o pół punktu w górę lub w dół.

40. Z systemowego punktu widzenia zdanie drugie nie stanowi jednakże uzupełnienia w stosunku do zdania pierwszego w tym sensie, że zaokrąglenie może również prowadzić do stawki równej zeru. Po pierwsze, kolejność tych zdań w dyrektywie 77/388 byłaby bowiem odmienna, a po drugie chronologia dodawania tych zdań do projektu dyrektywy 77/388 nie wyklucza takiego punktu widzenia i po trzecie do istoty rzeczy należy, że zaokrąglenie może również prowadzić do stawki równej zeru. Dla zupełności

20 — Poprzednio art. 25 ust. 3 zdanie pierwsze dyrektywy 77/388.

21 — Stosowną regulację projekt dyrektywy 77/388 zawierał już w art. 27 ust. 1 akapit pierwszy zdanie trzecie, zanim dodane zostały zdanie czwarte i piąte; zob. dokument R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 Rady z dnia 7 grudnia 1976 r., ww. w przypisie 9.

22 — Zobacz w przedmiocie podobnych rozważań Komisji już w związku z pierwotnym projektem dyrektywy 77/388, ww. w przypisie 8, aczkolwiek w odniesieniu do art. 27 ust. 11 tego projektu, załączone do niego uzasadnienie, zgodnie z którym zawyżona rekompensata jest równoznaczna z gospodarczą pomocą państwa. Zobacz również wyrok z dnia 28 czerwca 1988 r. w sprawie 3/86 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. 3369, pkt 14.

23 — Zobacz pismo stałego przedstawiciela Irlandii z dnia 19 listopada 1976 r., ww. w przypisie 12.

24 — Artykuł 27 ust. 3 akapit pierwszy zdanie trzecie, który stał się art. 25 ust. 3 akapit pierwszy zdanie trzecie dyrektywy 77/388.

25 — Jako art. 27 ust. 3 akapit pierwszy zdanie czwarte, który stał się art. 25 ust. 3 akapit pierwszy zdanie czwarte dyrektywy 77/388.

26 — Artykuł 27 ust. 3 akapit pierwszy zdanie pierwszy, który stał się art. 25 ust. 3 akapit pierwszy zdanie pierwsze dyrektywy 77/388.

27 — Zobacz różne stadia projektu, tak jak wynikają one z dokumentów Rady R/2514/76 (FIN 663) z dnia 22 października 1976 r. (wersja niemiecka z dnia 27 października 1976 r.), dostępna pod adresem: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/219.pdf, R/2892/1/76 (FIN 758) z dnia 25 listopada 1976 r. (wersja niemiecka z dnia 1 grudnia 1976 r.), dostępna pod adresem: http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf, oraz R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 z dnia 7 grudnia 1976 r. (przywołana w przyp. 9).

wywodu należy wskazać, że słowo „również” zawarte w art. 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy 2006/112/WE jest nowym elementem tej dyrektywy. Ponieważ jednak zmiana ta nie jest wymieniona zgodnie z motywem trzecim tej dyrektywy w przepisach regulujących transpozycję dyrektywy i jej wejście w życie [28], nie była w tym względzie zamierzona zmiana merytoryczna. Dla wykładni, która ma być dokonana w niniejszej sprawie, z tej czysto redakcyjnej zmiany nie da się odczytać dalej idących wskazówek.

41. Ponieważ omówione dotychczas względy systemowe nie kierują jednoznacznie wykładni art. 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy 2006/112/WE ani w jedną, ani w drugą stronę, przepis ten należy umieścić w jego dalszym kontekście, a ponadto należy włączyć do badania ratio legis i cel systemu ryczałtowego dla rolników.

ii) Dalszy kontekst oraz ratio legis i cel systemu ryczałtowego

42. System ryczałtowy dla rolników należy do systemów szczególnych wspólnego systemu podatku od wartości dodanej i jako taki musi być interpretowany w sposób ścisły [29].

43. Jak już sygnalizuje nagłówek właściwego rozdziału 2 tytułu XII dyrektywy, „Wspólny system ryczałtowy dla rolników”, a art. 296 i 302 w związku z art. 727 ust. 1 akapit pierwszy lit. e) tej dyrektywy konkretyzują, ten szczególny system ma na celu to, aby rolnicy w przypadku których zasady ogólne lub nawet szczególny system dla małych przedsiębiorstw mogłyby napotykać na trudności, mogli mieć możliwość otrzymania rekompensaty VAT naliczonego na wcześniejszym etapie obrotu [30]. System ten jest ukształtowany tak, że objęci nim rolnicy nie pobierają i nie odprowadzają podatku VAT od ich transakcji, jednakże w zamian za to nie mają w tym zakresie również prawa do odliczenia podatku naliczonego na wcześniejszym etapie. VAT naliczony powinien zostać zrekompensowany ryczałtowo.

44. W tym kontekście należy przypomnieć, że prawo od odliczenia VAT, który obciążał towary i usługi nabyte na wcześniejszym etapie, stanowi zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasadę podstawową wspólnego systemu podatku VAT [31] i co do zasady nie może być ograniczane [32]. Prawo do odliczenia VAT naliczonego gwarantuje bowiem neutralność tego podatku [33].

45. Poprzez zryczałtowaną rekompensatę nie osiąga się wprawdzie neutralności podatku VAT na równie indywidualnej podstawie jak w przypadku prawa do odliczenia, jednakże podstawową ideą tego systemu jest zachowanie neutralności podatku VAT dla całej grupy rolników ryczałtowych [34] i zbliżenie do niej na indywidualnej podstawie w możliwie największym stopniu. Zostaje to osiągnięte w ten sposób, że procentowe stawki zryczałtowanej rekompensaty, które zgodnie z art. 295 ust. 1 pkt 7

28 — Zobacz art. 412 dyrektywy.

29 — Wyżej wymienione w przypise 5 wyroki w sprawie Harbs, pkt 27 i w sprawie Stadt Sundern, pkt 27; zob. w przedmiocie procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw wyrok z dnia 28 września 2006 r. w sprawie C-128/05 Komisja przeciwko Austrii, Zb.Orz. s. I-9265, pkt 22 oraz moją opinię z dnia 17 czerwca 2010 r. w sprawie C-97/09 Schmelz, Zb.Orz. s. I-10465, pkt 32.

30 — Zobacz także motyw 50 dyrektywy.

31 — Wyroki: z dnia 10 lipca 2008 r. w sprawie C-25/07 Sosnowska, Zb.Orz. s. I-5129, pkt 14; z dnia 30 września 2010 r. w sprawie C-392/09 Uszodaépítő, Zb.Orz. s. I-8791, pkt 15; z dnia 12 maja 2011 r. w sprawie C-107/10 Enel Maritsa Iztok 3, Zb.Orz. s. I-3873, pkt 31.

32 — Wyroki z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie C-371/07 Danfoss i AstraZeneca, Zb.Orz. s. I-9549, pkt 26; z dnia 15 lipca 2010 r. w sprawie C-368/09 Pannon Gép Centrum, Zb.Orz. s. I-7467, pkt 37; z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-277/09 RBS Deutschland Holdings, Zb.Orz. s. I-13805, pkt 39.

33 — Wyżej wymieniony w przypisie 32 wyrok w sprawie Danfoss i AstraZeneca, pkt 26, ww. w przypisie 31 wyrok w sprawie Uszodaépítő, pkt 35; wyrok z dnia 22 grudnia 2010 r. w sprawie C-438/09 Dankowski, Zb.Orz. s. I-14009, pkt 24.

34 — Zobacz w tym względzie art. 295 ust. 1 pkt 6 i 7.

dyrektywy służą zrekompensowaniu VAT naliczonego na wcześniejszym etapie obrotu, są obliczane zgodnie z art. 289 ust. 1 dyrektywy na podstawie obowiązujących dla tej grupy danych makroekonomicznych [35] i następnie stosowane zgodnie z art. 300 dyrektywy do transakcji zawieranych przez indywidualnego rolnika ryczałtowego na późniejszym etapie obrotu.

46. W przeciwieństwie do podatników objętych ogólnymi zasadami, system ryczałtowy dla rolników prowadzi do tego, że od zawieranych przez nich na późniejszym etapie obrotu transakcji nie jest naliczany VAT i dlatego można sobie postawić pytanie, dlaczego rekompensata VAT naliczonego na wcześniejszym etapie obrotu ma w ogóle następować tam, gdzie przecież, jak podnosi Portugalia, w przypadku transakcji zawieranych na późniejszym etapie obrotu, które są zwolnione z VAT, zgodnie z art. 168 dyrektywy, nie istnieje również prawo do odliczenia VAT naliczonego.

47. Procedura szczególna dla rolników nie została jednak zaprojektowana jako zwolnienie podatkowe. Ponieważ rolnicy, jak podnosi Komisja, zaliczają się z reguły do pierwszych ogniw długich łańcuchów produkcji i zbytu aż do konsumentów [36], to zwykłe zwolnienie z podatku transakcji zawieranych przez nich na późniejszym etapie obrotu skutkowałoby tym, że ciążący na transakcjach zawieranych przez nich na wcześniejszym etapie obrotu naliczony podatek byłby przenoszony dalej jako ukryty podatek VAT i od stosownych kwot podatku na późniejszych etapach również byłby pobierany VAT, a więc doszłoby do wielokrotnego obciążenia i w ten sposób zagrożona zostałaby neutralność systemu podatku VAT.

48. Właśnie po to, by zapobiec takim skutkom zryczałtowanej rekompensaty, art. 303 dyrektywy przewiduje, że w przypadku gdy zamiast skarbu państwa zryczałtowaną rekompensatę wypłaca rolnikowi kontrahent będący podatnikiem VAT, może on odliczyć tę kwotę od podatku VAT od swoich własnych transakcji zawartych na późniejszym etapie obrotu lub może żądać jej zwrotu. W ten sposób zostaje zapewnione, że ukryty podatek VAT nie będzie dalej przerzucany.

49. Artykuł 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy umożliwia jednakże całkowite wyłączenie rekompensaty VAT naliczonego poprzez możliwość ustalenia procentowej stawki zryczałtowanej rekompensaty równej również zeru. Nie chodzi przy tym o rodzaj wyjątku od wyjątku, który oznacza powrót do ogólnej zasady i z tego względu miałby podlegać wykładni rozszerzającej [37], jednakowoż traktowanie rolników ryczałtowych na gruncie przepisów z zakresu podatku VAT oddala się w ten sposób jeszcze bardziej od ogólnych zasad, niż ma to i tak miejsce. Artykuł 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy należy więc interpretować w sposób ścisły.

50. Jak wynika z uzasadnienia do pierwotnego projektu Komisji, wspólny system ryczałtowy dla rolników „stanowi jedynie techniczną i praktyczną zmianę stosowania podatku", w ramach której rolnicy ryczałtowi powinni otrzymać zryczałtowaną rekompensatę za podlegający odliczeniu podatek naliczony na wcześniejszym etapie obrotu. Został on wprowadzony jako system przejściowy w celu zwolnienia małych gospodarstw rolnych z formalności, które są konieczne w przypadku zasad ogólnych [38].

51. Aby zapewnić równomierne pobieranie własnych dochodów i uniknąć zakłóceń konkurencji w związku ze stosowaniem podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich, wspólny system ryczałtowy dla wszystkich rolników ryczałtowych nie może, zgodnie z uzasadnieniem do pierwotnego projektu, być związany z finansowymi korzyściami i niedogodnościami [39]. Jest rzeczą samą

35 — Zobacz w tym względzie ww. w przypise 22 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 8.

36 — W ww. w przypisie 13 wyroku w sprawie Komisja przeciwko Irlandii, pkt 29 oraz w wyroku z dnia 21 czerwca 1988 r. w sprawie 416/85 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. s. 3127, pkt 20 Trybunał uznał jednak dostawę rolniczych środków produkcji w związku z pytaniem, czy do ich dostaw może być nadal stosowana stawka zerowa, za leżącą dostatecznie blisko konsumentów.

37 — Zobacz wyroki z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-305/01 MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Rec. s. I-6729, pkt 72 i z dnia 28 października 2010 r. w sprawie C-175/09 Axa UK, Zb.Orz. s. I-10701, pkt 30.

38 — Zobacz w przywołanym w przypisie 8 projekcie uzasadnienie do art. 27 ust. 1, 6, 12 i 13 oraz 16.

39 — Zobacz w przywołany w przypisie 8 projekcie uzasadnienie do art. 27 ust. 1.

przez się zrozumiałą, że zastosowanie systemu ryczałtowego – jeżeli chodzi o pobieranie własnych dochodów i warunki konkurencji pomiędzy rolnikami w poszczególnych państwach członkowskich – nie miałoby takich samych skutków, gdyby rolnicy ryczałtowi jednego z tych państw otrzymali zryczałtowaną rekompensatę, w odniesieniu do której rolnikom ryczałtowym z innych krajów nie przysługuje prawo do takiej rekompensaty [40].

52. Mimo że pierwotny projekt dyrektywy został pod różnymi względami zmieniony, to przedstawione fragmenty uzasadnienia wydają mi się nadal trafnie opisywać ratio legis i cel wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników. Gdyby państwo członkowskie mogło dowolnie zadecydować o tym, że mimo znacznego obciążenia VAT naliczonym zryczałtowana rekompensata nie jest przyznawana, to wspólny system ryczałtowy byłby bezskuteczny. Taka wykładnia nie byłaby zgodna z ratio legis i celem tego systemu.

53. Portugalia podnosi jednak, iż główny cel wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników polega na uproszczeniu systemu podatku VAT dla rolników ryczałtowych i jej system jest zgodny z tym celem przez to, że wprowadza maksymalne uproszczenie. Na podstawie liczb za 2005 r. Portugalia zwraca uwagę na fakt, iż jej rolnictwo składa się prawie wyłącznie z bardzo małych gospodarstw rodzinnych, stopień wykształcenia jest w części bardzo niski i prawie połowa rolników przekroczyła już 65 rok życia. Dodatnia procentowa stawka zryczałtowanej rekompensaty spowodowałaby niezaprzeczalnie powstanie określonych minimalnych obowiązków rolników, w szczególności w zakresie prowadzenia księgowości i fakturowania.

54. Bezsporne jest, że wspólny system ryczałtowy, jak w szczególności wynika z art. 296 ust. 1 w związku z art. 272 ust. 1 akapit pierwszy lit. e) dyrektywy, ma na celu uproszczenie systemu VAT dla określonych rolników [41]. Dyrektywa nie przewiduje jednakże uproszczenia za wszelką cenę. Przeciwnie, uproszczenie powiązane jest z mechanizmem, który w drodze zryczałtowanej rekompensaty podatku VAT naliczonego zachowuje w możliwie największym stopniu neutralność tego podatku.

d) Wniosek częściowy

55. W tych okolicznościach i z uwagi na fakt, iż art. 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy należy interpretować w sposób zawężający, ratio legis i cel wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników nakazują interpretować ten przepis w ten sposób, że nie przyznaje on państwom członkowskim całkowitej swobody co do ustanawiania procentowej stawki zryczałtowanej rekompensaty równej zeru niezależnie od wysokości rzeczywistego obciążenia VAT naliczonym na wcześniejszym etapie obrotu. Przeciwnie, taka zerowa stawka jest dopuszczalna tylko wtedy, kiedy VAT naliczony stwarza dla niej przyczynę przez to, że albo nie istnieje albo jest tak mały, że może zostać pominięty.

e) W przedmiocie argumentu niedopuszczalności wykładni korygującej

56. Portugalia podważa rezultat wykładni, taki jak został ustalony w niniejszej sprawie, powołując wyrok z dnia 15 czerwca 2010 r. w sprawie Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu [42]. Zgodnie z tym wyrokiem nie można zarzucać państwu członkowskiemu, którego przepisy krajowe są zgodne z jasnym i precyzyjnym brzmieniem przepisu dyrektywy, naruszenia 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 błąd prawodawcy wspólnotowego.

40 — Zobacz w przywołanym w przypisie 8 projekcie uzasadnienie do art. 27 ust. 2 tiret czwarte i piąte.

41 — Zobacz także ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie Stadt Sundern, pkt 28.

42 — Wyrok z dnia 15 lipca 2010 r. w sprawie C-582/08 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Zb.Orz. s. I-7195, pkt 48.

57. W tej sprawie chodziło w istocie o pytanie, czy Zjednoczone Królestwo powinno interpretować i stosować art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy 86/560[43], który jedynie odsyła do art. 169 lit. a) i b) dyrektywy 2006/112/WE, w ten sposób, że odsyła on również do jego lit. c). Komisja uzasadniała to pracami przygotowawczymi, systematyką i celem spornych przepisów. Trybunał nie chciał jednak przychylić się do argumentacji Komisji, zgodnie z którą istnieje rzeczywisty błąd i wskazał, że nawet zakładając, że ma on miejsce, i przyjęte przez Komisję rozumienie ww. przepisów jest bardziej zgodne z logiką wspólnego systemu podatku VAT, do Trybunału nie należy dokonywanie takiej korygującej wykładni[44].

58. W niniejszym postępowaniu sytuacja przedstawia się jednakże odmiennie. Artykuł 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy 2006/112/WE jest o wiele mniej jasny niż przepis będący przedmiotem sporu w wyroku Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, a co więcej w związku z systematyką i ratio legis oraz celem wspólnego systemu ryczałtowego, do którego przepis ten należy, nasuwa się właśnie pytanie, kiedy można ustalić stawkę równą zeru. Jak wyjaśniłam, teleologiczna, zgodna z brzmieniem [dyrektywy] wykładnia skutkuje tym, że art. 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy nie daje państwom członkowskim całkowicie wolnej ręki. Z pewnością bardziej jasne sformułowanie przepisu byłoby bardziej zgodne z zasadą pewności prawa. Treść tego przepisu mogła jednakże zostać ustalona na podstawie zwykłych metod wykładni i na podstawie takiego rezultatu wykładni uregulowanie krajowe, zgodnie z którym zryczałtowana rekompensata nie jest przyznawana mimo znacznego obciążenia VAT naliczonym na wcześniejszym etapie obrotu, nie jest z nim zgodne.

2. W przedmiocie istnienia znacznego obciążenia VAT naliczonym

59. Stwierdziwszy, że ustanowienie procentowej stawki zryczałtowanej rekompensaty równej zeru bez względu na rzeczywiste obciążenie rolników ryczałtowych podatkiem naliczonym na wcześniejszym etapie obrotu nie leży w zakresie swobodnego uznania państw członkowskich, należy dalej zbadać, czy w Portugalii przyznanie zryczałtowanej rekompensaty jest „konieczne” lub czy obciążenie rolników ryczałtowych VAT naliczonym jest równe zeru lub jest zbliżone do zera.

60. Komisja wskazuje w skardze, że zgodnie z CIVA większość transakcji rolniczych na wcześniejszym etapie obrotu w rolnictwie w Portugalii jest objętych stawką podatkową w wysokości 6% a maszyny, urządzenia i paliwo stawką podatkową w wysokości 13%. Portugalia zasadniczo potwierdziła to w odpowiedzi na skargę.

61. Komisja podniosła ponadto, że kwota podatku naliczonego na wcześniejszym etapie obrotu, której portugalscy rolnicy ryczałtowi nie mogli odliczyć w 2004 i 2005 r. odpowiadała 5,3% względnie 7,9% ich sprzedaży. Władze portugalskie udzieliły takiej informacji Komisji w ramach kontroli środków własnych, którą przeprowadziła ona w Portugalii w 2007 r.

62. Pochodzenie i prawidłowość tych liczb są co do szczegółów sporne między stronami. Komisja słusznie jednakże wskazuje w replice, że w niniejszym postępowaniu nie chodzi o ustalenie konkretnych procentowych stawek zryczałtowanej rekompensaty, lecz o kwestię, czy spełnione są przesłanki ustanowienia rekompensaty równej zeru. Na podstawie tych liczb Komisja miała zamiar wykazać, że obciążenie rolników ryczałtowych VAT naliczonym na wcześniejszym etapie obrotu jest znaczne. Tego, że tak jest, Portugalia nie zakwestionowała w sposób przekonujący i w świetle obowiązujących w Portugalii stawek VAT od transakcji na wcześniejszym etapie obrotu w rolnictwie jest to również możliwe do przyjęcia.

43 — 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 (Dz.U. L 326, s. 40).

44 — Wyżej wymieniony w przypisie 42 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, pkt 28 i nast., pkt 36 i 48.

63. Należy zatem stwierdzić, że Portugalia stosuje procentową stawkę zryczałtowanej rekompensaty równą zeru, mimo że transakcje zawierane przez portugalskich rolników ryczałtowych na wcześniejszym etapie obrotu są obciążone w znacznym stopniu VAT naliczonym i w związku z tym konieczne jest jego zrekompensowanie.

3. W przedmiocie dalszej argumentacji Portugalii

a) Zryczałtowana rekompensata tylko w przypadku nadpłaty podatków przez rolników

64. Portugalia podnosi, że państwa członkowskie mogą uwzględnić w ramach systemu ryczałtowego również podatek VAT, który rolnicy ryczałtowi musieliby odprowadzić, gdyby podlegali zasadom ogólnym. Najwyraźniej uważa ona, że dodatnia zryczałtowana rekompensata musi być brana pod uwagę tylko wtedy, kiedy w ramach zasad ogólnych VAT naliczony na wcześniejszym etapie obrotu przewyższałby podatek podlegający odprowadzeniu i wszyscy rolnicy ryczałtowi znajdowaliby się wobec państwa w sytuacji dodatniego salda podatkowego. Niemniej przy zastosowaniu zasad ogólnych podatek VAT podlegający odprowadzeniu przewyższałby w Portugalii podatek VAT podlegający odliczeniu. Rekompensata równa zeru jest zatem zgodna z racjonalnością budżetową i nie oznacza dla rolników ryczałtowych żadnych niedogodności.

65. Jak Komisja słusznie stwierdza w replice, w dyrektywie brak jednak wskazówki umożliwiającej stwierdzenie, że dodatnia zryczałtowana rekompensata podlegałaby przyznaniu tylko w atypowym przypadku, w którym obciążenie całego sektora gospodarczego podatkiem VAT naliczonym na wcześniejszym etapie obrotu przewyższałoby podatek VAT od transakcji na późniejszym etapie obrotu, który należałoby odprowadzić w przypadku zastosowania zasad ogólnych. Gdyby przychylić się do stanowiska Portugalii, to system ryczałtowy odszedłby daleko od zasad ogólnych i związanej z nimi możliwości odliczenia podatku VAT naliczonego; nie zapobiegłoby to dalszemu przerzucaniu ukrytego podatku VAT.

66. W zakresie, w jakim za tą argumentacją miałyby stać względy budżetowe, należy ponadto wskazać, że wspólny system ryczałtowy dla rolników stanowi jedynie opcjonalną procedurę szczególną i państwa członkowskie nie są zobowiązane do skorzystania z niej. Jeżeli jednak zdecydują się na tę szczególną procedurę, muszą utrzymywać swoje przepisy transponujące w ramach przepisanych przez dyrektywę w sprawie systemu podatku VAT. W tym względzie również argumentacja Portugalii jest bezskuteczna, ponieważ do państw członkowskich należy dokonanie wyboru formy i środków transpozycji.

b) Brak zmiany sytuacji rolnictwa w zakresie podatku VAT

67. Portugalia podnosi ponadto, że Komisja niesłusznie zakłada, że sytuacja sektora rolnictwa w Portugalii w zakresie podatku VAT uległa tego rodzaju zmianie, że w przeciwieństwie do wcześniejszej sytuacji procentowa stawka zryczałtowanej rekompensaty równa zeru nie jest obecnie już możliwa. Nawet jeśli stawki podatkowe uległy zmianie, to sytuacja z 1989 r., gdy Portugalia po okresie przejściowym musiała się dostosować do dyrektywy 77/388 i sytuacja z dnia dzisiejszego są, w odniesieniu do opodatkowania transakcji na wcześniejszym i późniejszym etapie obrotu, porównywalne. Nawet jeżeli przyjąć istotną zmianę, to miała ona miejsce już 17 lat temu, gdy Portugalia zniosła w 1992 r. zerową stawkę od różnych elementów produkcji w dziedzinie rolnictwa.

68. W tym względzie wystarczy wskazać na utrwalone orzecznictwo, zgodnie z którym istnienie uchybienia powinno być oceniane według stanu faktycznego, jaki miał miejsce w momencie upływu terminu określonego w uzasadnionej opinii [45], i wyłącznie do Komisji należy podjęcie decyzji, czy [46] i kiedy [47] dokona wszczęcia postępowania w sprawie uchybienia zobowiązaniom. To, jak przedstawiała się sytuacja w 1989 r. i 1992 r., może zatem pozostać nierozstrzygnięte.

c) Rekompensata w inny sposób

69. Wreszcie, Portugalia podnosi, że zryczałtowana rekompensata, jeżeli miałaby ona rzeczywiście być udzielana, nie ma, w przeciwieństwie do prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego na wcześniejszym etapie obrotu, charakteru prawnopodatkowego. Przeciwnie, chodzi wyłącznie od to, by przyznać rolnikom ryczałtowym finansową rekompensatę za koszty związane z prowadzeniem ich działalności. W Portugalii następuje to prawie zawsze w drodze pomocy państwa, odszkodowań, premii i innych subwencji państwowych.

70. Wspólny system ryczałtowy dla rolników jest bez wątpienia częścią wspólnego systemu podatku VAT, tak jak jest on uregulowany w dyrektywie 2006/112/WE. Kwalifikacja tej szczególnej procedury, w zakresie w jakim przewiduje ona zryczałtowaną rekompensatę, jako nie mającej charakteru prawnopodatkowego, wydaje mi się nie do obrony. Ponadto konieczność jednolitego stosowania tego systemu nie dopuszcza wyboru pomocy państwa lub innych subwencji państwowych jako surogatu brakującej rekompensaty VAT naliczonego.

4. Wnioski

71. W rezultacie należy zatem stwierdzić, że Portugalia ustanawiając procentową stawkę zryczałtowanej rekompensaty równą zeru, mimo że obciążenie rolników ryczałtowych podatkiem VAT naliczonym na wcześniejszym etapie obrotu nie jest równe zeru ani nie jest zbliżone do zera, uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników.

B – *W przedmiocie zarzutu w zakresie obliczenia środków własnych*

72. W żądaniu skargi Komisja kwestionuje nie tylko omawianą dotychczas procedurę szczególną, którą Portugalia stosuje do rolników ryczałtowych, lecz również to, że Portugalia dokonuje w przypadku swoich rolników znaczącej negatywnej kompensacji ze środków własnych, które powinna wpłacać z tytułu pobranego podatku VAT.

73. W przeciwieństwie do zarzutu dotyczącego procedury szczególnej obie strony analizują w swoich pismach tę drugą część żądania skargi Komisji jedynie na marginesie.

74. Komisja poświęciła w skardze temu zagadnieniu jedynie krótki punkt. Stwierdza ona w nim, że niniejsze postępowanie nie ma wprawdzie na celu stwierdzenia, w jakim zakresie Portugalia spełniła swoje zobowiązania w związku z gromadzeniem środków własnych, ale że należy wskazać, iż Komisja może żądać zapłaty wyrównania łącznie z odsetkami, gdyby Portugalia miała naruszyć dyrektywę

45 — Wyroki: z dnia 26 kwietnia 2005 r. w sprawie C-494/01 Komisja przeciwko Irlandii, Zb.Orz. s. I-3331, pkt 29; z dnia 28 stycznia 2010 r. w sprawie C-333/08 Komisja przeciwko Francji, Zb.Orz. s. I-757, pkt 55; z dnia 7 kwietnia 2011 r. w sprawie C-20/09 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. s. I-2637, pkt 31.

46 — Wyroki: z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-233/00 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-6625, pkt 31; z dnia 2 czerwca 2005 r. w sprawie C-266/03 Komisja przeciwko Luksemburgowi, Zb.Orz. s. I-4805, pkt 35; z dnia 21 stycznia 2010 r. C-17/09 Komisja przeciwko Niemcom, pkt 20; z dnia 26 maja 2011 r. w sprawie C-306/08 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb.Orz. s. I-4541, pkt 66.

47 — Wyroki: z dnia 1 lutego 2001 r. w sprawie C-333/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-1025, pkt 25; z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie C-297/08 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-1749, pkt 87; z dnia 28 października 2010 r. w sprawie C-350/08 Komisja przeciwko Litwie, Zb.Orz. s. I-10525, pkt 33; ww. w przypisie 46 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 66.

i miało to prowadzić do zmniejszenia środków własnych Unii Europejskiej. W ramach swych wywodów w przedmiocie wykładni art. 298 dyrektywy 2006/112/WE Komisja raczej mimochodem zwróciła uwagę na fakt, iż Portugalia dokonała w 2004 r. przy obliczaniu własnych środków negatywnej kompensacji w wysokości około 70 mln EUR, aby uwzględnić VAT naliczony na wcześniejszym etapie obrotu, który nie został odliczony przez rolników ryczałtowych.

75. W odpowiedzi na skargę Portugalia zajmuje się tym punktem odpowiednio wąsko. Jej zdaniem przyczyną niniejszego postępowania są wprawdzie różnice zdań pomiędzy Komisją i Portugalią w odniesieniu do prawidłowego obliczenia środków własnych w związku z procedurą szczególną dla rolników, niemniej, jak Komisja sama stwierdza, nie jest to przedmiotem niniejszego postępowania. Nawet gdyby Trybunał miał przychylić się do prezentowanej przez Komisję wykładni wspólnego systemu ryczałtowego, to nie może to powodować zwiększenia portugalskiej składki na środki własne, ponieważ maksymalny poziom jest już osiągnięty. W duplice Portugalia wskazuje ponadto na fakt, iż Komisja opiera się na przepisach szóstej dyrektywy 77/388 dotyczących obliczenia środków własnych w związku ze wspólnym systemem ryczałtowym dla rolników[48], które od dawna, a najpóźniej od wejścia w życie rozporządzenia nr 1553/89[49] nie są już stosowane i nie znalazły odpowiednika również w dyrektywie 2006/112/WE.

76. Portugalia wprawdzie nie zaprzeczyła wyraźnie, że w związku z systemem, który stosuje do rolników ryczałtowych, dokonuje negatywnej kompensacji ze środków własnych i że uczyniła to w szczególności w 2004 r. Niemniej, wobec przedstawionych wyżej stwierdzeń Komisji, powtórzonych przez nią na rozprawie w odpowiedzi na jedno z pytań, zgodnie z którymi niniejsze postępowanie nie dotyczy pobierania środków własnych, nie można czynić Portugalii z tego tytułu zarzutu. Należy również przypomnieć, że z art. 38 § 1 lit. c) regulaminu postępowania przed Trybunałem, jak i z odnoszącego się do niego orzecznictwa wynika, że skarga wszczynająca postępowanie musi wskazywać przedmiot sporu oraz zawierać zwięzłe przedstawienie zarzutów, zaś owo przedstawienie przedmiotu sporu i zarzutów musi być wystarczająco zrozumiałe i precyzyjne, tak aby pozwalało stronie pozwanej na przygotowanie obrony, a Trybunałowi na dokonanie kontroli. Z powyższego wynika, że istotne okoliczności faktyczne i prawne, na których opiera się skarga, muszą wynikać w sposób spójny i zrozumiały z tekstu samej skargi[50]. W odniesieniu do drugiej części żądania skarga Komisji warunku tego nie spełnia.

77. Ponieważ Komisja nie cofnęła drugiej części żądania skargi, należy o niej orzec, odrzucając ją jako niedopuszczalną z uwagi na brak dostatecznego uzasadnienia.

V – W przedmiocie kosztów

78. Ponieważ obie strony wniosły o obciążenie strony przeciwnej kosztami postępowania i obie strony częściowo przegrały sprawę, proponuję obciążenie każdej ze stron zgodnie z art. 69 § 3 regulaminu postępowania własnymi kosztami.

48 — Artykuł 25 ust. 12 w związku z załącznikiem C do szóstej dyrektywy 77/388.

49 — Rozporządzenie (EWG, Euratom) nr 1553/89 Rady z dnia 29 maja 1989 r. o poborze podatku od wartości dodanej i procedurach kontrolnych (Dz.U. L 155, s. 9).

50 — Wyroki: z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-412/04 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-619, pkt 103; z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie C-165/08 Komisja przeciwko Polsce, Zb.Orz. s. I-6843, pkt 42; z dnia 5 maja 2011 r. w sprawie C-267/09 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. s. I-3197, pkt 25.

VI – Wnioski

79. Mając na uwadze powyższe, proponuję, aby Trybunał orzekł, co następuje:

1) Republika Portugalska, stosując do rolników odmienną od przewidzianej w dyrektywie Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej procedurę szczególną, zgodnie z którą są oni zwolnieni z uiszczania podatku VAT i znajduje do nich zastosowanie procentowa stawka zryczałtowanej rekompensaty równa zeru, uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 296–298 tej dyrektywy.

2) W pozostałym zakresie skarga zostaje oddalona.

3) Każda ze stron pokrywa własne koszty.