Zbiór Orzeczeń

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 8 marca 2012 r.*

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego — Wspólny system podatku od wartości dodanej — Dyrektywa 2006/112/WE — Artykuły 296–298 — Wspólny system ryczałtowy dla rolników — Zerowa stawka procentowa zryczałtowanej rekompensaty

W sprawie C-524/10

mającej za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 258 TFUE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 11 listopada 2010 r.,

Komisja Europejska, reprezentowana przez M. Afonso, działającą w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Portugalskiej, reprezentowanej przez L. Ineza Fernandesa i R. Lairesa, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: J.C. Bonichot, prezes izby, K. Schiemann, L. Bay Larsen, C. Toader i E. Jarašiūnas (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: M. Ferreira, główny administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 14 września 2011 r.,

po zapoznaniu się z opinią rzecznika generalnego na posiedzeniu w dniu 22 września 2011 r.,

wydaje następujący

* Język postępowania: portugalski.

Wyrok

1 W swojej skardze Komisja Europejska wnosi do Trybunału o stwierdzenie, że poprzez stosowanie wobec rolników szczególnego systemu niezgodnego z systemem przewidzianym w dyrektywie Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT"), zgodnie z którym są oni zwolnieni z uiszczania podatku od wartości dodanej (zwanego dalej również „podatkiem VAT") oraz znajduje do nich zastosowanie zerowa stawka zryczałtowanej rekompensaty, a jednocześnie że poprzez dokonywanie znacznej negatywnej kompensacji środków własnych Unii Europejskiej należnych w związku z poborem podatku VAT Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 296–298 tej dyrektywy.

Ramy prawne

Prawo Unii

2 Dyrektywa VAT ustanawia w art. 295–305 zasady dotyczące wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników (zwanego dalej „rolniczym systemem ryczałtowym"). Do dnia 1 stycznia 2007 r. system ten regulowały przepisy art. 25 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą").

3 Zgodnie z treścią art. 295 ust. 1 pkt 1–5 dyrektywy VAT system ten dotyczy w swej istocie dostaw towarów (produktów rolnych) dokonywanych w ramach gospodarstw rolnych, leśnych lub rybackich oraz usług rolniczych, wymienionych, odpowiednio, w załącznikach VII i VIII tej dyrektywy, realizowanych przez rolnika, zaś określenie „rolnik ryczałtowy" oznacza każdego rolnika objętego rolniczym systemem ryczałtowym.

4 Artykuł 295 pkt 7 dyrektywy VAT stanowi, że „procentowe stawki zryczałtowanej rekompensaty" oznaczają „wartości procentowe ustalane przez państwa członkowskie zgodnie z art. 297, 298 i 299 oraz stosowane przez nie w przypadkach, o których mowa w art. 300, w celu umożliwienia rolnikom ryczałtowym skorzystania ze zryczałtowanej rekompensaty VAT naliczonego i pobranego". VAT naliczony i pobrany oznacza, zgodnie z art. 295 pkt 6, „całkowitą kwotę VAT, którym obciążono towary i usługi kupowane przez wszystkie gospodarstwa rolne, leśne i rybackie każdego z państw członkowskich podlegające systemowi ryczałtowemu, w przypadkach gdy podatek taki podlegałby odliczeniu zgodnie z art. 167, 168 i 169 oraz art. 173–177 przez rolnika podlegającego zasadom ogólnym VAT".

5 Artykuły 296–298 dyrektywy VAT brzmią następująco:

„Artykuł 296

1. W przypadku gdy zastosowanie do rolników zasad ogólnych VAT lub, w stosownych przypadkach, procedury szczególnej [dla małych przedsiębiorstw] przewidzianej w rozdziale 1 mogłoby powodować trudności, państwa członkowskie mogą zastosować w odniesieniu do rolników, zgodnie z niniejszym rozdziałem, system ryczałtowy mający na celu zrekompensowanie VAT zapłaconego od transakcji nabycia towarów i usług dokonanych przez rolników ryczałtowych.

2. Każde państwo członkowskie może wyłączyć z systemu ryczałtowego niektóre kategorie rolników, jak również rolników, w przypadku których zastosowanie zasad ogólnych VAT lub, w stosownych przypadkach, procedur uproszczonych przewidzianych w art. 281 nie powinno spowodować trudności administracyjnych.

3. Na zasadach i warunkach ustalanych przez każde państwo członkowskie każdy rolnik ryczałtowy ma prawo wybrać pomiędzy zastosowaniem zasad ogólnych VAT a, w zależności od sytuacji, zastosowaniem procedur uproszczonych przewidzianych w art. 281.

Artykuł 297

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.

Artykuł 298

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".

6 Artykuł 299 dyrektywy VAT stanowi, że procentowe stawki zryczałtowanej rekompensaty nie mogą skutkować otrzymaniem przez rolników ryczałtowych zwrotów przewyższających VAT naliczony i pobrany.

7 Zgodnie z przepisami art. 300 dyrektywy VAT procentowe stawki zryczałtowanej rekompensaty stosuje się do cen, z wyłączeniem VAT, towarów rolnych i usług rolniczych dostarczonych i świadczonych przez rolników ryczałtowych podatnikom innym niż podatnicy objęci systemem ryczałtowym.

8 Artykuł 301 dyrektywy stanowi:

„1. W odniesieniu do dostaw produktów rolnych i świadczenia usług rolniczych, o których mowa w art. 300, państwa członkowskie zapewniają wypłatę zryczałtowanych rekompensat przez nabywcę lub usługobiorcę albo przez organy władzy publicznej.

2. W odniesieniu do dostaw produktów rolnych i świadczenia usług rolniczych innych niż te, o których mowa w art. 300, uznaje się, że zryczałtowane rekompensaty wypłacane są przez nabywcę lub usługobiorcę".

9 Artykuł 302 dyrektywy VAT stanowi, że w przypadku gdy rolnik ryczałtowy korzysta ze zryczałtowanej rekompensaty, nie ma on prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do czynności objętych omawianym systemem ryczałtowym.

10 Artykuł 303 ust. 1 omawianej dyrektywy wskazuje co do istoty, że w przypadku gdy nabywca lub usługobiorca będący podatnikiem wypłaca zryczałtowaną rekompensatę zgodnie z art. 301 ust. 1, ma on prawo do odliczenia kwoty wypłaconej rekompensaty od kwoty VAT, którą jest on zobowiązany zapłacić w państwie członkowskim, w którym dokonuje swoich opodatkowanych transakcji. W myśl art. 303 ust. 2 nabywcy lub usługobiorcy mogą w określonych okolicznościach uzyskać zwrot tej kwoty od organów podatkowych.

11 Szósta dyrektywa przewidywała ponadto w art. 25 ust. 12, że jeżeli państwa członkowskie zdecydują się na stosowanie na swoim terytorium rolniczego systemu ryczałtowego, ustalają one jednolitą podstawę opodatkowania podatkiem VAT w celu zastosowania systemu środków własnych Unii, używając wspólnej metody obliczania opisanej w załączniku C do tej dyrektywy. Przytoczony przepis oraz

wspomniany załącznik nie zostały powtórzone w dyrektywie VAT, lecz objęte są treścią art. 5 ust. 2 rozporządzenia Rady (EWG, Euratom) nr 1553/89 z dnia 29 maja 1989 r. w sprawie ostatecznych jednolitych warunków poboru środków własnych pochodzących z podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 155, s. 9).

12 Na podstawie art. 272 ust. 1 lit. e) dyrektywy VAT państwa członkowskie mogą zwolnić podatników objętych rolniczym systemem ryczałtowym z niektórych lub wszystkich obowiązków, o których mowa w tytule XI rozdziały 2–6 omawianej dyrektywy, a mianowicie w szczególności z obowiązku zgłaszania organom podatkowym wszelkiej działalności w charakterze podatnika do celów identyfikacji, wystawiania faktur zawierających VAT, prowadzenia ewidencji księgowej oraz składania deklaracji VAT.

13 Zgodnie z postanowieniami art. 395 aktu dotyczącego warunków przystąpienia Królestwa Hiszpanii i Republiki Portugalskiej oraz dostosowań w traktatach (Dz.U. 1985, L 302, s. 23) w związku z załącznikiem XXXVI do tego aktu Republika Portugalska mogła stosować do dnia 1 stycznia 1989 r. odstępstwa od pełnego zastosowania zasad wspólnego systemu VAT.

Prawo krajowe

14 Dekretem z mocą ustawy nr 195/89 z dnia 12 czerwca 1989 r. (*Diário da República*, seria 1, nr 133 z dnia 12 czerwca 1989 r.) wprowadzono do portugalskiego Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (kodeksu w sprawie podatku od wartości dodanej, zwanego dalej „CIVA"), zatwierdzonego dekretem z mocą ustawy nr 394-B/84 z dnia 26 grudnia 1984 r. (*Diário da República*, seria 1, nr 297 z dnia 26 grudnia 1984 r.), zmienionego i ponownie ogłoszonego w drodze dekretu z mocą ustawy nr 102/2008 z dnia 20 czerwca 2008 r. (*Diário da República*, seria 1, nr 118 z dnia 20 czerwca 2008 r.), oświadczenie w sprawie sprostowania nr 44-A/2008 z dnia 13 sierpnia 2008 r. (*Diário da República*, seria 1, nr 156 z dnia 13 sierpnia 2008 r.), szereg przepisów mających na celu dostosowanie portugalskich uregulowań dotyczących podatku VAT do szóstej dyrektywy. Wśród tych zmian legislacyjnych znalazły się przepisy ustanawiające szczególny system mający zastosowanie do rolników (zwany dalej „spornym portugalskim systemem").

15 Zgodnie z art. 9 pkt 33 CIVA „dostawy towarów, które następują w ramach czynności wymienionych w załączniku A do niniejszego kodeksu oraz usługi rolnicze wymienione w załączniku B, o ile są one dokonywane przez rolnika incydentalnie, za pomocą jego siły roboczej i normalnego wyposażenia jego gospodarstwa rolnego lub leśnego, są zwolnione z podatku VAT". Wspomniane załączniki A i B do CIVA są zasadniczo zgodne z załącznikami VII i VIII dyrektywy VAT.

16 Z przytoczonego art. 9 pkt 33 w związku z art. 20 ust. 1 CIVA wynika, że w zamian za powyższe zwolnienie rolnicy nie mogą odliczyć lub uzyskać zwrotu poniesionych kwot podatku VAT od towarów i usług nabytych z przeznaczeniem na realizację powyższych dostaw i usług.

17 Zgodnie z art. 29 ust. 3 CIVA rolnicy, którzy dokonują wyłącznie transakcji zwolnionych z podatku VAT, są zwolnieni z obowiązków rozliczania tego podatku i naliczania go swoim klientom, fakturowania, składania deklaracji podatkowej i prowadzenia księgowości, którym to obowiązkom podlegają podatnicy objęci ogólnymi zasadami opodatkowania podatkiem VAT.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

18 Pismem stanowiącym wezwanie do usunięcia uchybienia z dnia 6 czerwca 2008 r. Komisja poinformowała Republikę Portugalską, że uważa sporny portugalski system za sprzeczny z rolniczym systemem ryczałtowym określonym w dyrektywie VAT, a w szczególności z art. 296–298 tej dyrektywy, ponieważ portugalskie przepisy nie przewidują wypłaty rolnikom objętym tym krajowym

systemem rekompensaty z tytułu VAT naliczonego i pobranego, a ograniczają się do ustanowienia zwolnienia czynności rolniczych w powiązaniu z brakiem możliwości odliczenia VAT naliczonego i pobranego.

19 W odpowiedzi z dnia 20 sierpnia 2008 r. Republika Portugalska zakwestionowała istnienie uchybienia, podnosząc, że art. 298 akapit 2 zdanie drugie dyrektywy VAT (zwany dalej „spornym przepisem") wyraźnie zezwala państwom członkowskim na wprowadzenie procentowej stawki zryczałtowanej rekompensaty równej zeru, i to niezależnie od wysokości podatku VAT zapłaconego przez rolników objętych spornym portugalskim systemem. Utrzymywała ona również, że portugalskie uregulowania prowadzą do skutków zgodnych z celami rolniczego systemu ryczałtowego, w szczególności zaś z celem w postaci uproszczenia procedur, oraz że jeżeli przewidzianemu w takim systemie traktowaniu w zakresie podatków towarzyszy rekompensata o zerowej stawce, to jest ono równoważne z systemem, którym objęta jest działalność zwolniona z podatku VAT bez prawa do odliczenia. Republika Portugalska uznała, że skoro każde państwo członkowskie może swobodnie dokonać wyboru formy i środków, które zamierza zastosować celem wdrożenia do swojego wewnętrznego porządku prawnego skierowanych do niego dyrektyw, sporny portugalski system może być objęty wykazem zwolnionych rodzajów działalności zamieszczonym w art. 9 CIVA.

20 Ponieważ powyższa odpowiedź nie przekonała Komisji, w dniu 26 czerwca 2009 r. wystosowała ona do Republiki Portugalskiej uzasadnioną opinię, w której podtrzymała swoje stanowisko, że sporny portugalski system nie jest zgodny z art. 296–298 dyrektywy VAT.

21 W piśmie z dnia 31 sierpnia 2009 r. Republika Portugalska poinformowała Komisję o odmowie przyjęcia środków niezbędnych do zastosowania się do powyższej uzasadnionej opinii i bardziej wyczerpująco uzasadniła argumentację przedstawioną w odpowiedzi na wezwanie do usunięcia uchybienia.

22 Ponieważ Komisja pozostała na stanowisku, że portugalskie uregulowania nie są zgodne z art. 296–298 dyrektywy VAT, postanowiła ona wnieść skargę w niniejszej sprawie.

W przedmiocie skargi

Argumentacja stron

23 W pierwszej kolejności Komisja podnosi, że jednym z celów rolniczego systemu ryczałtowego jest uproszczenie, ponieważ rolnicy ryczałtowi mogą być zwolnieni z szeregu obowiązków towarzyszących ogólnemu lub uproszczonemu systemowi podatku VAT, a drugim – zrekompensowanie VAT naliczonego i pobranego, aby nie stanowił on, jako „ukryty VAT", czynnika ustalania cen produktów rolnych.

24 Zdaniem Komisji, jeżeli dane państwo członkowskie zdecyduje się na stosowanie omawianego systemu na swoim terytorium, to zgodnie z art. 297 akapit pierwszy zdanie pierwsze dyrektywy VAT musi ono w razie konieczności ustalić stawki procentowe rekompensaty. Tymczasem sporny portugalski system nie spełnia wymogu wprowadzenia rekompensaty dla rolników objętych tym systemem w odniesieniu do podatku VAT naliczonego i pobranego.

25 Zdaniem Komisji nie można przyjąć argumentów, które Republika Portugalska podnosi na uzasadnienie spornego portugalskiego systemu. Po pierwsze, sporny przepis nie ma takiego zakresu, jaki przypisuje mu to państwo członkowskie. Z prac przygotowawczych nad projektem szóstej dyrektywy nie można wywodzić przedstawionej przez to państwo interpretacji.

26 Po drugie, cechy portugalskiego rolnictwa nie pozwalają uznać, że ponieważ zerowa stawka rekompensaty wciąż jest korzystna dla portugalskich rolników objętych spornym portugalskim systemem, jest ona w każdym razie zgodna z przepisami dyrektywy VAT.

27 Po trzecie, obowiązek ustanowienia zryczałtowanej rekompensaty w odniesieniu do podatku VAT naliczonego i pobranego nie jest uzależniony od warunku, by wszyscy rolnicy ryczałtowi mieli nadwyżkę podatku w stosunku do danego państwa.

28 Po czwarte, nieistotny jest fakt, że Komisja zwlekała z zakwestionowaniem spornego portugalskiego systemu, choć został on wprowadzony w zasadniczym zarysie w 1992 r. W tej kwestii Komisja zwraca w szczególności uwagę, że dopiero po przeprowadzonej w Portugalii w listopadzie 2007 r. inspekcji środków własnych okazało się, że kwota podatku VAT nieodliczonego przez rolników objętych tym systemem sięga ok. 5,3% ich kwoty sprzedaży za 2004 r., a 7,9% za 2005 r. Władze portugalskie, uznawszy, że kwota podatku VAT pobrana w sektorze rolnym jest zbyt duża, zastosowały więc w 2004 r. negatywną kompensację, wynoszącą ok. 70 mln EUR, przy obliczaniu podstawy zasobów własnych.

29 Po piąte, rzekome odzyskanie naliczonego i pobranego podatku VAT za pośrednictwem subwencji i innych form pomocy publicznej na rzecz działalności rolniczej nie może zastępować prawidłowego zastosowania rolniczego systemu ryczałtowego w kształcie określonym w dyrektywie VAT.

30 Po szóste, ani na podstawie dyrektywy VAT, ani uzasadnienia do szóstej dyrektywy, ani też orzecznictwa Trybunału nie można uznać, że sporna zryczałtowana rekompensata ma charakter pozafiskalny.

31 W drugiej kolejności Komisja utrzymuje, że portugalskie przepisy ograniczają się do zwolnienia z opłacania podatku VAT, a zatem do wyłączenia z powszechnego systemu podatku VAT wszystkich rolników nieobjętych systemem ogólnym, którzy stanowią znaczną część portugalskiego sektora rolnego, tj. 27% w 2004 r. i 29% w 2005 r. Sporny portugalski system poważnie narusza więc zasadę powszechności podatku VAT.

32 W pierwszej kolejności Republika Portugalska kwestionuje zasadność argumentów Komisji. Kiedy przyjęto szóstą dyrektywę, zerowa stawka była stosowana jedynie bardzo sporadycznie i przejściowo. Zatem nie można uznać, że stosowanie zerowej stawki rekompensaty jest powiązane ze stosowaniem zerowej stawki opodatkowania zakupów dokonywanych na wcześniejszym etapie obrotu, chyba żeby przyjąć, że możliwość przyznana państwom członkowskim na mocy art. 25 ust. 3 szóstej dyrektywy, który to przepis znajduje się obecnie w art. 298 akapit drugi dyrektywy VAT, od początku była praktycznie niemożliwa do zastosowania.

33 Ponadto, po pierwsze, Rada Unii Europejskiej zdecydowała się na wprowadzenie do opracowanego przez Komisję projektu szóstej dyrektywy zmiany poprzez dodanie omawianej możliwości. Ponieważ jednak wspomniany projekt przewidywał już możliwość zaokrąglenia stawek w dół lub w górę, a zatem i do zera, jeżeli wartości procentowe były mu bliskie, wprowadzona przez Radę zmiana z konieczności musiała wykraczać poza ramy tego projektu. W uzasadnieniu do projektu Komisja wskazała również, że państwa członkowskie powinny móc swobodnie ustalać stawki zryczałtowanej rekompensaty, a wartości procentowe wynikające z właściwych obliczeń makroekonomicznych stanowią jedynie maksymalne granice. Dodanie w spornym przepisie wyrazu „również”, którego nie było w odpowiadającym mu przepisie szóstej dyrektywy, a które to dodanie stanowiło czysto formalną zmianę, potwierdza, że państwa członkowskie mogą ustalać stawkę zryczałtowanej rekompensaty wynoszącą zero bez względu na okoliczności.

34 Tymczasem zgodnie z orzecznictwem Trybunału państwu członkowskiemu, którego uregulowania krajowe są zgodne z jasnym i precyzyjnym brzmieniem przepisu dyrektywy VAT, nie można zarzucać, że uchybiło ono zobowiązaniom ciążącym na nim właśnie na mocy tego przepisu. Tym samym skarga nie powinna zostać uwzględniona.

35 Po drugie, przyjęcie interpretacji Komisji byłoby wbrew zasadom pewności i pewności prawa, a także wbrew celowi stosowania w sposób prosty i jednolity zasad wspólnego systemu podatku VAT.

36 Po trzecie, w ramach rolniczego systemu ryczałtowego jedynym zadaniem Komisji jest weryfikacja, że wysokość rekompensaty ustalona przez państwo członkowskie nie prowadzi do zbyt wysokiej rekompensaty. Nie może ona żądać od państwa członkowskiego stosowania stawki rekompensaty wyższej niż ta, którą państwo to postanowiło wprowadzić.

37 Powyższe czynniki przemawiają za dosłowną wykładnią spornego przepisu. Ponadto wykładnia, za którą opowiada się Republika Portugalska, nie jest sprzeczna ani z wymogiem jednolitego stosowania prawa Unii, ani z zasadą równego traktowania i neutralności podatkowej. W tym względzie Republika Portugalska utrzymuje, że rolniczy system ryczałtowy sam w sobie może zagrażać rzeczonej neutralności, ponieważ dopuszcza on stosowanie stawek zryczałtowanej rekompensaty ustalanych według zwykłych szacunków.

38 Co więcej, Republika Portugalska podnosi, że jej decyzja o niedokonywaniu rekompensaty podatku VAT naliczonego i pobranego od rolników objętych spornym systemem portugalskim jest wewnętrznie spójna z fiskalnego punktu widzenia.

39 Po pierwsze, warunki, które panowały w Portugalii w momencie wejścia w życie szóstej dyrektywy w tym państwie członkowskim, nie zmieniły się bardzo od tamtego czasu, ponieważ obecna sytuacja w zakresie podatku VAT jest w zarysie równoważna z sytuacją istniejącą w dniu 1 stycznia 1989 r. Ponadto, nawet gdyby zaszła zmiana warunków, na którą powołuje się Komisja, to stałoby się to blisko 17 lat temu, ponieważ stawka zerowa została zniesiona w portugalskich przepisach w marcu 1992 r.

40 Tym samym okoliczność, że stawki zryczałtowanej rekompensaty ustala się, „jeśli to konieczne", oznacza, że istnieją sytuacje, w których ustalenie takich wartości procentowych nie jest uzasadnione. Ma to miejsce w szczególności, w przypadku gdy wszyscy traktowani jako całość rolnicy nie mają nadwyżki podatku VAT względem państwa. Ponadto w szczególności z orzecznictwa Trybunału wynika, że wyliczenie maksymalnej wysokości rekompensaty powinno uwzględniać podatek VAT należny rozliczany zgodnie z ogólnym systemem oraz że pod rygorem stania się pomocą państwa rolniczy system ryczałtowy nie może pozwalać państwom członkowskim na zwrot ryczałtowym rolnikom kwot przekraczających zwrot podatku VAT, do którego rolnicy ci mieliby prawo, gdyby byli objęci systemem ogólnym.

41 Tymczasem w Portugalii, zarówno w dniu 1 stycznia 1989 r., jak i obecnie, kwoty podatku VAT związanego z nabyciem towarów i usług przeznaczonych na działalność rolniczą podlegające odliczeniu w ramach ogólnego systemu są niższe niż należne skarbowi państwa kwoty podatku VAT wynikające z rozliczenia i przerzucenia go na nabywców towarów i usług rolniczych. Zatem wszyscy rolnicy nie mają względem państwa nadwyżki podatku VAT. Tym samym ustalenie zerowej stawki procentowej rekompensaty podatku VAT naliczonego i pobranego jest w przypadku Republiki Portugalskiej jedynym właściwym i spójnym rozwiązaniem fiskalnym.

42 W tym względzie Republika Portugalska utrzymuje, że Komisja nie wykazała ani w postępowaniu poprzedzającym wniesienie skargi, ani w skardze, w jaki sposób wyliczyła wartości procentowe wynoszące 5,3% i 7,9%, a ponadto że Republika Portugalska nie wie, skąd się one biorą. Nie może więc podważyć tych wartości procentowych, których Komisja nie może zatem użyć, aby wymóc na Republice Portugalskiej przyznanie rolnikom objętym spornym portugalskim systemem rekompensaty równej lub bliskiej tym wartościom. W każdym razie stanowią one jedynie maksymalny pułap.

43 Po drugie, Republika Portugalska podnosi, że sporny portugalski system jest zgodny z zakresem przedmiotowym systemu w jego kształcie określonym w dyrektywie VAT oraz z celem uproszczenia reguł i procedur, ponieważ krajowe przepisy zwalniają rolników objętych tym systemem z wszystkich obowiązków w zakresie fakturowania, rozliczania, składania deklaracji, prowadzenia rachunkowości, przerzucania i uiszczania podatku VAT. Ponadto jedynie ustalenie zerowej stawki rekompensaty

pozwala na dokonanie prawdziwego uproszczenia, ponieważ jest ono pełne. Omawiany system odpowiada więc również warunkom obowiązującym w zakresie obowiązku transpozycji prawa pochodnego do prawa wewnętrznego.

44 Ponadto odzyskanie kwot podatku VAT naliczonego przy nabyciu towarów i usług przeznaczonych na działalność rolniczą jest prawie zawsze zapewnione dzięki pomocy i innym subwencjom udzielanym przez państwo i inne organy publiczne.

45 Po trzecie, Republika Portugalska podnosi, że w wezwaniu do usunięcia uchybienia i w uzasadnionej opinii nie powołano się na cel rekompensaty na rzecz rolników ryczałtowych podatku VAT, który został im naliczony i pobrany od wspomnianych transakcji nabycia. Nawet gdyby określono ten cel, to ewentualna rekompensata nie miałaby charakteru fiskalnego. Szósta dyrektywa i dyrektywa VAT nie mogą więc wymagać jej wypłaty.

46 Na koniec Republika Portugalska podkreśla, że Komisja sama poniechała w skardze kwestii rzekomego długu Portugalii w zakresie środków własnych Unii związanych z rolniczym systemem ryczałtowym. Republika Portugalska podnosi jednak w szczególności, że choćby nawet Trybunał przyznał rację Komisji, nie może to oznaczać zwiększenia udziału Portugalii w odniesieniu do środków Unii pochodzących z podatku VAT.

Ocena Trybunału

47 Na poparcie swojej skargi Komisja podnosi dwa oddzielne zarzuty, z których jeden dotyczy stosowania do rolników objętych spornym portugalskim systemem szczególnego systemu zwalniającego ich z podatku VAT i przewidującego stosowanie zerowej stawki zryczałtowanej rekompensaty, a drugi – negatywnej kompensacji środków własnych należnych od Republiki Portugalskiej w odniesieniu do poboru podatku VAT.

W przedmiocie pierwszego zarzutu, dotyczącego zwolnienia i stosowania zerowej stawki zryczałtowanej rekompensaty

48 Jak wynika z art. 272 ust. 1 lit. e) i z art. 296 ust. 1 dyrektywy VAT, rolniczy system ryczałtowy ma na celu umożliwienie państwom członkowskim zwolnienia rolników, w przypadku których zastosowanie zasad ogólnych VAT lub procedury szczególnej dla małych przedsiębiorstw mogłoby powodować trudności, z niektórych lub ze wszystkich obowiązków ciążących zwykle na podatnikach objętych ogólnym systemem podatku VAT, przy jednoczesnym przyznaniu im zryczałtowanej rekompensaty za obciążający ich podatek VAT, który został zapłacony przez omawianych rolników na wcześniejszym etapie obrotu. System ten ma zatem na celu jednocześnie uproszczenie (wyrok z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-43/04 Stadt Sundern, Zb. Orz. s. I-4491, pkt 28) i zrekompensowanie obciążenia podatkiem VAT naliczonym i pobranym (wyrok z dnia 15 lipca 2004 r. w sprawie C-321/ 02 Harbs, Zb. Orz. s. I-7101, pkt 29). Ponieważ ponadto, jak wynika z akt przedłożonych Trybunałowi, Komisja powołała się na ten ostatni cel zarówno w wezwaniu do usunięcia uchybienia, jak i w uzasadnionej opinii, twierdzenia Republiki Portugalskiej, iż nie można go wobec niej podnosić w ramach niniejszej skargi, nie są w każdym razie zasadne.

49 Należy również na wstępie przypomnieć, że, po pierwsze, rolniczy system ryczałtowy stanowi odstępstwo od ogólnego systemu dyrektywy VAT i w związku z tym powinien mieć zastosowanie wyłącznie w zakresie niezbędnym do osiągnięcia swego celu. Ponadto zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału wszelkie odstępstwa i wyjątki od zasady ogólnej należy interpretować w sposób ścisły (ww. wyroki: w sprawie Harbs, pkt 27; w sprawie Stadt Sundern, pkt 27). Po drugie, zwolnienie z podatku VAT dla działalności rolniczej nie jest przewidziane w dyrektywie VAT. Wręcz przeciwnie, jak podniosła rzecznik generalna w pkt 46–48 opinii, choć od sprzedaży dokonywanej przez rolników ryczałtowych nie jest pobierany podatek VAT, to rolniczy system ryczałtowy właśnie

nie został pomyślany jako system zwolnienia, gdyż tego rodzaju system nie umożliwiłby wyeliminowania obciążenia podatkiem VAT naliczonym i pobranym, a zatem zapewnienia neutralności wspólnego systemu podatku VAT. Ponadto z art. 296 ust. 1 omawianej dyrektywy wynika, że rolnicy podlegają co do zasady bądź ogólnemu systemowi, bądź systemowi szczególnemu dla małych przedsiębiorstw, bądź też systemowi ryczałtowemu.

50 Ponadto, chociaż uproszczenie obowiązków administracyjnych ciążących na rolnikach ryczałtowych rzeczywiście zalicza się do celów realizowanych przez rolniczy system ryczałtowy, to dążenie do uproszczenia nie może uzasadniać wprowadzenia zwolnienia, które nie jest przewidziane w dyrektywie VAT (zob. podobnie i analogicznie wyrok z dnia 28 września 2006 r. w sprawie C-128/05 Komisja przeciwko Austrii, Zb. Orz. s. I-9265, pkt 25), tym bardziej że omawiany cel polegający na uproszczeniu należy w niniejszym przypadku pogodzić z celem zrekompensowania obciążenia zainteresowanych rolników podatkiem VAT naliczonym i pobranym, dla którego nieodzowne jest nałożenie na rolników ryczałtowych minimum obowiązków administracyjnych, w szczególności w celu zebrania danych niezbędnych do ustalenia mających zastosowanie procentowych stawek zryczałtowanej rekompensaty.

51 Tymczasem, jako że rolnicy ryczałtowi faktycznie ponoszą istotne obciążenie podatkiem VAT naliczonym i pobranym, nieprzyznanie im rekompensaty za takie obciążenie byłoby niezgodne z tym ostatnim celem.

52 Ponadto zgodnie z motywem 7 dyrektywy VAT wspólny system VAT powinien pozwolić na osiągnięcie neutralnych warunków konkurencji, w takim znaczeniu, że na terytorium każdego państwa członkowskiego podobne towary i usługi podlegają takiemu samemu obciążeniu podatkowemu, bez względu na długość łańcucha produkcji i dystrybucji. Tym samym, jak zauważyła rzecznik generalna w pkt 45–48 opinii, rolniczy system ryczałtowy ma również na celu zachowanie w możliwie największym stopniu neutralności podatku VAT, a rekompensata zmierza do uniknięcia sytuacji, w której obciążenie podatkiem VAT naliczonym i pobranym zostanie przerzucone na kolejne etapy obrotu i stanie się dodatkowym składnikiem ceny, która z kolei zostanie obłożona tym podatkiem i będzie się on kumulował na całej długości łańcucha produkcji i dystrybucji obejmującego produkty i usługi rolników ryczałtowych. W związku z tym interpretowanie spornego przepisu w taki sposób, że pozostawia on państwom członkowskim swobodę zredukowania stawek zryczałtowanej rekompensaty do zera, nawet gdy rolnicy ryczałtowi rolnicy ponoszą istotne obciążenie podatkiem VAT na wcześniejszym etapie obrotu, stanowiłoby naruszenie rzeczonej neutralności.

53 Wprawdzie wypłata zwykłej rekompensaty mającej czysto ryczałtowy charakter z definicji nie zapewnia idealnej neutralności podatku VAT, jednakże pozwala na zapewnienie możliwie największej neutralności, zważywszy na konieczność pogodzenia zarówno neutralności, jak i celu polegającego na rekompensacie z celem uproszczenia zasad, jakim podlegają rolnicy ryczałtowi, które to uproszczenie również stanowi jeden z celów rolniczego systemu ryczałtowego, jak to już wskazano w pkt 48 niniejszego wyroku.

54 W tych okolicznościach nie można uznać, że same zasady ustalania procentowych stawek zryczałtowanej rekompensaty określone w art. 298 dyrektywy VAT naruszają omawiane cele. Nie można więc przyjąć, że skoro zwykłe zwolnienie działalności rolniczej byłoby z funkcjonalnego punktu widzenia równoważne z zastosowaniem zerowej stawki zryczałtowanej rekompensaty, można je uznać za właściwą transpozycję reguł dyrektywy VAT dotyczących rolniczego systemu ryczałtowego, a w szczególności art. 296–298 tej dyrektywy.

55 W tym względzie należy również stwierdzić, że możliwość zredukowania stawek zryczałtowanej rekompensaty do zera stanowi dodatkową możliwość w stosunku do zapisanej w art. 298 akapit drugi zdanie pierwsze dyrektywy VAT możliwości zaokrąglenia ich o pół punktu w górę lub w dół. Jednak zważywszy na przedstawione powyżej względy, taka możliwość zredukowania do zera przysługuje państwom członkowskim jedynie wówczas, gdy wartości procentowe uzyskane w wyniku obliczeń

dokonanych zgodnie z art. 298 akapit pierwszy, nawet jeśli przekraczają 0,5%, są równie mało istotne, a zatem jeżeli ogólne obciążenie rolników ryczałtowych podatkiem VAT naliczonym i pobranym samo można uznać za nieistotne.

56 Jak podniosła rzecznik generalna w pkt 20–33 oraz 56–58 opinii, po pierwsze, ani samo brzmienie spornego przepisu, ani prace przygotowawcze nad projektem szóstej dyrektywy nie przemawiają przeciwko tej wykładni art. 296–298 dyrektywy VAT, a po drugie, Republika Portugalska nie może skutecznie powoływać się na wyrok z dnia 15 lipca 2010 r. w sprawie C-582/08 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Zb. Orz. s. I-7195, na poparcie twierdzenia, że nie można wobec niej podnieść wspomnianej wykładni.

57 Należy również podkreślić, że wbrew temu, co utrzymuje Republika Portugalska, to właśnie interpretacja spornego przepisu pozostawiająca państwom członkowskim swobodę ustalania zerowej stawki procentowej bez względu na okoliczności naruszałaby pewność prawa i jednolite stosowanie zasad wspólnego systemu podatku VAT w Unii.

58 W niniejszym przypadku, bez potrzeby orzekania w przedmiocie dopuszczalności lub istotnego znaczenia argumentacji Komisji bazującej na wartościach procentowych wynoszących 5,3% i 7,9%, na które się ona powołuje, wystarczy stwierdzić, że Republika Portugalska przyznaje, iż zerowa stawka podatku VAT została zniesiona w przepisach portugalskich w 1992 r. oraz że towary i usługi ogólnie nabywane przez rolników na potrzeby wykonywania ich działalności są od tego czasu objęte, w zależności od przypadku, stawką podatku VAT wynoszącą 6% lub 13%. Portugalscy rolnicy ryczałtowi muszą wobec tego ponosić ciężar podatku VAT naliczonego i pobranego, który jest istotny i dlatego powinien być zrekompensowany. W związku z tym Republika Portugalska bezzasadnie stosuje wobec rolników objętych spornym portugalskim systemem zerową stawkę zryczałtowanej rekompensaty.

59 Ponadto należy przede wszystkim stwierdzić, że argument Republiki Portugalskiej, iż stawkę zryczałtowanej rekompensaty wyższą niż zerowa należy ustalić jedynie w przypadku, gdy rolnicy mają nadwyżkę podatku VAT wobec państwa, nie ma żadnego oparcia w treści dyrektywy VAT. Wręcz przeciwnie, Trybunał już wcześniej wyjaśnił, że chociaż dane makroekonomiczne dotyczące tylko rolników ryczałtowych, do których odnosi się art. 298 dyrektywy VAT, zawierają, jak wskazuje Republika Portugalska, nakłady (zużycie pośrednie i środki trwałe brutto) i wyniki (produkcja końcowa, w tym konsumpcja własna), jak również całkowitą kwotę podatków dotyczących nakładów, to Trybunał wskazał również, że stawki procentowe zryczałtowanej rekompensaty otrzymuje się, dzieląc samą całkowitą kwotę podatków dotyczących nakładów przez wyniki (wyrok z dnia 28 czerwca 1988 r. w sprawie 3/86 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. 3369, pkt 8). Podatek VAT ewentualnie należny na kolejnym etapie obrotu – a zatem ewentualna nadwyżka podatku rolników, w szczególności tych objętych systemem ryczałtowym – nie jest więc brany pod uwagę w ramach ustalania mającej zastosowanie stawki zryczałtowanej rekompensaty.

60 Co więcej, zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału występowanie uchybienia powinno być oceniane w zależności od sytuacji mającej miejsce w państwie członkowskim w momencie upływu terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii (zob. w szczególności wyroki: z dnia 11 października 2001 r. w sprawie C-110/00 Komisja przeciwko Austrii, Rec. s. I-7545, pkt 13; z dnia 3 czerwca 2010 r. w sprawie C-487/08 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb. Orz. s. I-4843, pkt 34). Ponadto Komisja nie ma obowiązku przestrzegania jakiegokolwiek konkretnego terminu w zakresie stosowania norm wyrażonych w art. 258 TFUE. To do niej należy zatem ocena, kiedy należy wnieść skargę. Ocena ta nie podlega co do zasady kontroli Trybunału (wyrok z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie C-297/08 Komisja przeciwko Włochom, Zb. Orz. s. I-1749, pkt 87 i przytoczone tam orzecznictwo).

61 Z powyższego wynika, że skoro Republika Portugalska nie kwestionuje faktu, iż w chwili upływu terminu wyznaczonego w uzasadnionej opinii ogólne obciążenie podatkiem VAT, którym obłożone były czynniki produkcji rolnej i który ponosili rolnicy objęci spornym portugalskim systemem, nie było

nieistotne, jak to zostało stwierdzone w pkt 58 niniejszego wyroku, to fakt, że warunki panujące w Portugalii w tym względzie pozostają zasadniczo niezmienne od 1992 r., czy nawet od 1989 r., jest bez znaczenia dla analizy zasadności skargi Komisji, nawet jeśli zostałby on wykazany.

62 Wreszcie, po pierwsze, dyrektywa VAT wyraźnie stanowi w art. 296 ust. 1, że rolniczy system ryczałtowy ma na celu zrekompensowanie VAT zapłaconego na wcześniejszym etapie obrotu przez rolników ryczałtowych. Nie można więc przyjąć poglądu, że omawiana rekompensata dotyczy w sposób ogólny kosztów związanych z produkcją rolną i ma tym samym pozafiskalnych charakter, a jej wypłaty nie można wymagać na podstawie dyrektywy VAT. Po drugie, dyrektywa ta określa w art. 300 i 301 główne zasady, zgodnie z którymi faktyczna rekompensata, do której jest uprawniony dany rolnik, powinna być ustalana i wypłacana temu rolnikowi. Tym bardziej nie można więc dopuścić poglądu, że obciążenie rolników objętych spornym portugalskim systemem podatkiem VAT naliczonym i pobranym może zostać zrekompensowane na ich rzecz za pomocą środków innych niż wypłata zryczałtowanej rekompensaty w kształcie przewidzianym w omawianej dyrektywie.

63 W tych okolicznościach pierwszy zarzut podniesiony przez Komisję w uzasadnieniu skargi należy uznać za zasadny.

W przedmiocie drugiego zarzutu, dotyczącego negatywnej kompensacji środków własnych należnych w związku z poborem podatku VAT

64 Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunał jest uprawniony do badania z urzędu, czy spełnione zostały przesłanki wniesienia skargi o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego przewidziane w art. 258 TFUE (wyrok z dnia 31 marca 1992 r. w sprawie C-362/90 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. I-2353, pkt 8; ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Hiszpanii, pkt 70).

65 Zarówno 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. Wynika z tego, że istotne okoliczności faktyczne i prawne, na których opiera się skarga, muszą wynikać w sposób spójny i zrozumiały z treści samej skargi (wyroki: z dnia 9 stycznia 2003 r. w sprawie C-178/00 Włochy przeciwko Komisji, Rec. s. I-303, pkt 6; z dnia 15 czerwca 2010 r. w sprawie C-211/08 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb. Orz. s. I-5267, pkt 32).

66 W niniejszym przypadku drugi z przedstawionych przez Komisję zarzutów nie spełnia powyższych wymogów. Komisja zarzuca w nim bowiem Republice Portugalskiej, że dokonywała ona znacznej negatywnej kompensacji środków własnych należnych w związku z poborem podatku VAT. Jednak w uzasadnieniu zarzutów Komisja poprzestała na wskazaniu, że w razie stwierdzenia naruszenia dyrektywy VAT skutkującego umniejszeniem środków własnych Unii uzasadnione będzie z jej strony żądanie otrzymania całkowitej odpowiedniej kwoty środków własnych powiększonej o odsetki za zwłokę. Komisja nie wyjaśniła tym samym dokładnie, jakiemu zobowiązaniu uchybiło omawiane państwo członkowskie, dokonując tego rodzaju kompensacji. Ponadto Komisja twierdzi w skardze, że „niniejsze postępowanie o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego nie ma na celu badania, w jakim stopniu Republika Portugalska postępowała zgodnie z przepisami dotyczącymi poboru środków własnych”, przecząc tym samym drugiemu zarzutowi zawartemu w żądaniach, z którymi wystąpiła do Trybunału.

67 Wynika z tego, że drugi zarzut należy odrzucić jako niedopuszczalny.

68 W świetle powyższych względów należy stwierdzić, że stosując do rolników szczególny system, który jest niezgodny z systemem przewidzianym w dyrektywie VAT ze względu na to, że zwalania on ich z uiszczania podatku VAT oraz przewiduje zastosowanie zerowej stawki zryczałtowanej rekompensaty, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 296–298 tej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

69 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Na podstawie art. 69 § 3 akapit pierwszy regulaminu postępowania w razie częściowego tylko uwzględnienia żądań każdej ze stron Trybunał może postanowić, że koszty zostaną rozdzielone albo że każda ze stron poniesie własne koszty. Z uwagi na to, że skarga Komisji została uwzględniona tylko częściowo, należy orzec, iż każda ze stron ponosi własne koszty postępowania.

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

1) Stosując do rolników szczególny system, który jest niezgodny z systemem przewidzianym w dyrektywie Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej ze względu na to, że zwalania on ich z uiszczania podatku od wartości dodanej oraz przewiduje zastosowanie zerowej stawki zryczałtowanej rekompensaty, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 296–298 tej dyrektywy.

2) W pozostałym zakresie skarga zostaje oddalona.

3) Komisja Europejska i Republika Portugalska pokrywają własne koszty.

Podpisy