

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

M. POIARES A MADURA

przedstawiona w dniu 10 marca 2005 r.¹

1. Komisja Wspólnot Europejskich wnosi w skardze do Trybunału o stwierdzenie, że ustanawiając przepis szczególny ograniczający możliwość odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) naliczonego od zakupu dóbr inwestycyjnych, z tego powodu, że zostały one sfinansowane z subwencji, Republika Francuska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążyą na mocy prawa wspólnotowego, w szczególności art. 17 i 19 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 podatku² (zwanego dalej „szóstą dyrektywą”).

I — Ramy prawne i postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

2. Trybunał ma się w niniejszej sprawie wypowiedzieć po raz kolejny w przedmiocie zgodności prawa francuskiego w zakresie ograniczenia prawa do odliczenia podatku VAT z odpowiednimi przepisami szóstej dyrektywy³.

A — Prawo wspólnotowe

3. Artykuł 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych⁴ stanowi, że „zasada wspólnego systemu podatku od towarów i usług obejmuje zastosowanie do towarów i usług

1 — Język oryginału: portugalski.

2 — Dz.U. L 145, str. 1.

3 — Zobacz wyrok z dnia 21 września 1988 r. w sprawie 50/87 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. 4797.

4 — Dz.U. 1967, 71, str. 1301.

ogólnego podatku konsumpcyjnego dokład- nie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany. Każda transakcja będzie podlegała podatkowi od towarów i usług obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów [...]”.

i zwolnione z podatku VAT zostały ujęte w art. 17 ust. 5 szóstej dyrektywy, zgodnie z którym:

„W odniesieniu do towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji określonych w ust. 2 i 3, dla których podatek od wartości dodanej podlega odliczeniu, jak też transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku od wartości dodanej, jaka przypada na kwotę tych pierwszych trans- akcji.

4. Artykuł 17 szóstej dyrektywy dotyczy powstania i zakresu prawa do odliczenia. W ust. 2 tego artykułu ustanowiona została ogólna zasada, zgodnie z którą „o ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji [służą wykonywaniu czynności] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot: należnego [podlegającego zapłacie] lub zapłaconego podatku od wartości doda- nej od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być podatnikowi dostarczone przez innego podatnika [...]”⁵.

Ta część podlegająca odliczeniu [Proporcja ta] zostanie ustalona, zgodnie z art. 19, dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika”.

6. Artykuł 19 ust. 1 szóstej dyrektywy wymienia metody obliczania części podlega- jącej odliczeniu w sposób następujący:

„Na część podlegającą odliczeniu na pod- stawie art. 17 ust. 5 akapit pierwszy składać się będzie proporcja mająca [ułamek mający]:

5. Przypadki podatników wykonujących jed- nocześnie czynności opodatkowane

— jako licznik całkowitą kwotę, poza po- datkiem od wartości dodanej, obrotu

5 — Artykuł zmieniony dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwiet- nia 1995 r. (Dz.U. L 102, str. 18).

w danym roku uzyskanego z transakcji, do których stosuje się odliczenie podatku od wartości dodanej zgodnie z art. 17 ust. 2 i 3,

B — *Prawo krajowe*

- jako mianownik całkowitą kwotę, poza podatkiem od wartości dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji uwzględnionych w liczniku oraz transakcji, dla których nie przysługuje odliczenie podatku od wartości dodanej. Państwa członkowskie mogą również włączyć do mianownika kwotę subwencji innych niż określone w art. 11 część A ust. 1 lit. a)”.

7. Artykuł 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi, że w przypadku czynności dokonanych na terenie państwa podstawa opodatkowania jest:

„w odniesieniu do dostaw towarów i usług [...], wszystko co stanowi wartość otrzymanego wzajemnego świadczenia, które dostawca lub świadczący usługi otrzymuje lub powinien otrzymać od kupującego, klienta lub osoby trzeciej, z tytułu takich dostaw, włącznie z subwencjami związanymi bezpośrednio z ceną takich dostaw”.

8. Przepisy prawa francuskiego, których zgodność z jednolitymi przepisami szóstej dyrektywy jest kwestionowana przez Komisję, wynikają z instruction administrative z dnia 8 września 1994 r. (zwanej dalej „instrukcją”) wydanej przez Service de la législation fiscale (organ do spraw ustawodawstwa podatkowego).

9. Punkt 151 tej instrukcji, który należy do księgi drugiej, dotyczącej prawa do odliczenia, tytuł drugi „Przepisy stosowane do podatników, którzy nie wykonują wyłącznie czynności dających prawo do odliczenia”, stanowi, że „podatek naliczony od inwestycji finansowanych z subwencji może zostać odliczony faktycznie na zasadach ogólnych, jeżeli podatnik uwzględni w cenach stosowanych w ramach wykonywanych przez siebie czynności odpisy amortyzacyjne od dóbr sfinansowanych w całości lub w części z tej subwencji. Jeżeli okaże się, że przesłanka takiego przeniesienia odpisu amortyzacyjnego od tych dóbr na cenę nie zostanie dochowana, podatek VAT dotyczący tych dóbr nie może zostać odliczony w odniesieniu do części kwoty sfinansowanej za pomocą subwencji na wyposażenie”.

10. Punkt 150 wspomnianego tytułu drugiego definiuje subwencje na wyposażenie jako „subwencje niepodlegające opodatkowaniu, które w momencie ich wypłaty udzielane są na sfinansowanie określonego dobra inwestycyjnego”.

C — Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi **II — Analiza**

11. W następstwie skargi otrzymanej dotyczącej francuskiego podatnika, wobec którego zrzucono się wiarygodności, Komisja uznała, że Republika Francuska naruszyła art. 17 ust. 2 i 5 i art. 19 szóstej dyrektywy, ponieważ opodatkowanie wprowadzone instrukcją w zakresie subwencji na wyposażenie ogranicza prawo do odliczenia na zasadach nieprzewidzianych w tej dyrektywie. W dniu 23 kwietnia 2004 r. do rządu francuskiego skierowane zostało wezwanie do usunięcia uchybienia. Nie otrzymawszy odpowiedzi na to wezwanie w wyznaczonym terminie, Komisja wydała w dniu 21 grudnia 2001 r. uzasadnioną opinię. Odpowiedź rządu francuskiego z dnia 7 stycznia 2002 r. na wezwanie do usunięcia naruszenia doręczona została Komisji w dniu 14 stycznia 2002 r., czyli po wysłaniu uzasadnionej opinii.

12. Aby uwzględnić te uwagi Komisja wydała w dniu 26 czerwca 2002 r. uzupełniającą uzasadnioną opinię. Rząd francuski udzielił odpowiedzi na tę uzupełniającą uzasadnioną opinię w piśmie z dnia 21 sierpnia 2002 r., w którym zakwestionował podstawę zarzutu Komisji i stwierdził, że nie można mu zarzucić żadnego uchybienia względem art. 17 i 19 szóstej dyrektywy. Nie podzielając zdania rządu francuskiego, Komisja zdecydowała wnieść skargę do Trybunału.

13. Z art. 17 szóstej dyrektywy wynika wyraźnie, że jedyną przesłanką umożliwiającą odliczenie przez podatnika podatku VAT jest przyporządkowanie dobra jego działalności podlegającej opodatkowaniu. Sporny przepis francuski dodaje wstępną przesłankę dopuszczalności odliczenia podatku VAT naliczonego z tytułu zakupu dóbr inwestycyjnych sfinansowanych z subwencji, a mianowicie aby podatnik uwzględnił w cenach stosowanych w zakresie czynności opodatkowanych odpisy amortyzacyjne od dóbr sfinansowanych z tej subwencji. Nie jest to w żadnym razie przewidziane w szóstej dyrektywie. Pochodzenie funduszy wykorzystanych na nabycie dobra lub sposób obliczania ceny w zakresie czynności opodatkowanych wykonywanych przez danego podatnika są kwestiami, które nie należą do zharmonizowanego systemu podatku VAT.

14. Niewątpliwie taka przesłanka przeniesienia odpisów amortyzacyjnych od tych dóbr na cenę skutecznie ogranicza prawo do odliczenia pewnych subwencjonowanych podatników i jest sprzeczna z treścią szóstej dyrektywy.

15. W tym zakresie zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału „wobec braku jakiegokolwiek przepisu, który pozwalałby państwom członkowskim ograniczyć przyznane podatnikom prawo do odliczenia, prawo to jest wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego czynności opodatkowane. Ponieważ ograniczenia takie powinny być stosowane

w takim samym zakresie we wszystkich państwach członkowskich, odstępstwa są dopuszczalne wyłącznie w przypadkach wyraźnie wymienionych w dyrektywie”⁶.

16. Jedynymi przepisami szóstej dyrektywy, które przewidują uwzględnienie subwencji przy rozliczaniu podatku VAT należnego od podatników, są art. 11 część A ust. 1 lit. a) i art. 19.

17. Poza tymi przepisami dyrektywa nie pozwala na jakiekolwiek ograniczenie prawa do odliczenia związane z otrzymaniem subwencji, nawet jeśli wydawałoby się to właściwe lub uzasadnione gospodarczo⁷.

18. Prawodawca francuski zamiast przestrzegać szczególnego sposobu ograniczenia dokonywanego na poziomie obliczania części podlegającej odliczeniu, który został przewidziany w art. 19 ust. 1, wprowadził inne ograniczenie, które dokonywane jest jeszcze przed zastosowaniem proporcji i niezależnie

od niej i którego skutkiem jest zmniejszenie kwoty podlegającej odliczeniu. Zharmonizowany system podatku VAT nie przewiduje w ogóle jako wstępnej przesłanki dopuszczalności odliczenia podatku VAT naliczonego przy zakupie dóbr inwestycyjnych sfinansowanych z subwencji, że podatnik ma przenosić w cenę, w ramach czynności opodatkowanych podatkiem VAT, odpisy amortyzacyjne od tych dóbr i że w razie braku spełnienia tej przesłanki przeniesienia odpisów amortyzacyjnych tych dóbr na ceny podatek VAT dotyczący tych dóbr nie może zostać odliczony w części sfinansowanej za pomocą subwencji na wyposażenie.

19. Dokonywanie zmian treści niebudzącego wątpliwości tekstu nie należy do kompetencji władz krajowych. Przepisy art. 17 szóstej dyrektywy precyzyjnie wskazują przesłanki powstania, zakresu prawa do odliczenia oraz przesłanki ograniczenia tego prawa. Jak to już miał Trybunał okazję stwierdzić, „nie pozostawia on państwom członkowskim żadnej swobody uznania w zakresie ich wykonania”⁸. Ważne jest wobec tego, aby ograniczenia prawa do odliczenia były interpretowane ściśle⁹, co ma zasadnicze znaczenie dla ich jednolitego stosowania we wszystkich państwach członkowskich. Zezwolenie każdemu z państw członkowskich na wprowadzanie wyjątków lub uzasadnień nieprzewidzianych w tekście stałoby w oczywistej sprzeczności z celem harmonizacji praw krajowych z szóstą dyrektywą¹⁰.

6 — Wyrok z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 Ghent Coal Terminal, Rec. str. I-1, pkt 16; ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 16 i 17; wyrok z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. str. I-3795, pkt 27; wyrok z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. str. I-1883, pkt 18.

7 — Zobacz w szczególności opinia rzecznika generalnego sir Gordona Slyna z dnia 25 maja 1988 r. w ww. sprawie Komisja przeciwko Francji, Rec. str. 4811, zgodnie z którą „dyrektywa przewidywała zatem pewne opcje [ograniczenia prawa do odliczenia] w pewnych szczególnych sytuacjach gospodarczych [...]. Nie można tworzyć żadnych innych opcji, nawet jeśli wydawałoby się to właściwe lub uzasadnione gospodarczo. Państwa członkowskie są zobowiązane do wyboru jednej z różnych opcji przewidzianych przez dyrektywę, tak by osiągnąć w możliwie najpełniejszym stopniu zamierzony przez nie cel”.

8 — Wyżej wymieniony wyrok w sprawie BP Soupergaz, pkt 35.

9 — Zobacz w szczególności opinia rzecznika generalnego Jacoba z dnia 30 kwietnia 1991 r. przedstawiona w ww. sprawie Lennartz, pkt 79.

10 — Zobacz wyżej pkt 15 opinii oraz orzecznictwo tam przywołane.

20. Nie można zaakceptować głównego argumentu Francji, wedle którego wymóg przeniesienia odpisów amortyzacyjnych od nabytych dóbr na cenę stosowaną w zakresie czynności opodatkowanych stanowi zwykłe wykonanie ogólnych zasad prawa do odliczenia ustalonych w art. 2 ust. 2 pierwszej dyrektywy, który to artykuł został — zdaniem Republiki Francuskiej — jedynie uporządkowany przez art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy. Trybunał miał już okazję odrzucić ten argument w wyroku w sprawie Komisja przeciwko Francji¹¹ w kontekście ustanowionego przez Francję innego ograniczenia prawa do odliczenia, stwierdzając, że art. 2 pierwszej dyrektywy „ogranicza się do wyrażenia zasady prawa do odliczenia, która jest uregulowana w odpowiednich [art. 17 i 20] przepisach szóstej dyrektywy”¹².

21. Bezzasadne są podejmowane przez rząd francuski próby uzasadnienia, zwłaszcza jakoby wstępna przesłanka przeniesienia odpisów amortyzacyjnych od tych subwencjonowanych dóbr na ceny nie jest sama w sobie mniej korzystna od systemu ustanowionego w art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy, są pozbawione zasadności.

22. Nawet gdyby przesłanka przeniesienia odpisów amortyzacyjnych została uznana za ogólnie rzecz biorąc rozsądniejszą lub korzystniejszą dla podatników niż możliwość ograniczenia prawa przyznana państwom członkowskim w art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy, polegająca na ujęciu subwencji na wyposażenie w mianowniku ułamka odpowiadającego części podlegającej odliczeniu, to jednak nadal pozostaje ona inną przesłanką, nieprzewidzianą w szóstej dyrektywie. Przesłanka ta należy do wymaginowanego wspólnego systemu podatku VAT. Trybunał rozpatruje kwestię zgodności prawa francuskiego ze zharmonizowanym systemem szóstej dyrektywy, nie zaś kwestię zgodności tego prawa z innym, wirtualnym, nawet jeśli bardziej doskonałym systemem.

23. W tej kwestii Trybunał wyjaśnił, że państwa członkowskie są zobowiązane do stosowania szóstej dyrektywy, nawet gdyby uważały, że nie jest ona pozbawiona wad. W ten sposób Trybunał orzekł w wyroku z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie Komisja przeciwko Niderlandom¹³, że „o ile jest prawdą, że rozwiązanie narzucone w taki sposób przez treść art. 17 ust. 2 lit. a) szóstej dyrektywy może wydawać się nie w pełni zgodne z celem tego przepisu, jak również z celami, którym służy szósta dyrektywa — tj. neutralności podatku i unikaniu podwójnego opodatkowania — o tyle jednak wobec bezczynności prawodawcy wspólnotowego system umożliwiający odliczenie od podatku

11 — Wyżej wymieniony wyrok z dnia 21 września 1988 r.

12 — Ibidem, pkt 23. Zobacz również ww. opinia sir Gordona Slynn'a w tej samej sprawie, w której pada następujące stwierdzenie: „wynika stąd, że państwo członkowskie nie jest upoważnione do ograniczenia prawa do odliczenia, w przypadku gdy jest w stanie ustalić, że odliczenie odnosi się do towarów lub usług, których koszt nie zostanie przeniesiony na cenę stosowaną w ramach czynności podlegającej opodatkowaniu”.

13 — Sprawa C-338/98, Rec. str. I-8265, pkt 55 i 56.

VAT ustanowiony przez tego prawodawcę, tak jak został on określony w szóstej dyrektywie, nie dostarcza żadnych podstaw dla prawa podatnika do odliczenia podatku VAT [...] ani też nie pozwala na określenie ewentualnych zasad stosowania takiego prawa". Rozumowanie to ma zastosowanie zarówno w przypadku ustawodawstwa krajowego, które ustanawia system odliczeń korzystniejszy dla podatnika, jak i w przypadku ustawodawstwa ograniczającego to

prawo w sytuacjach innych niż te wyraźnie przewidziane w szóstej dyrektywie.

24. Z powyższych względów należy stwierdzić, że Republika Francuska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążyą na mocy prawa wspólnotowego.

III — Wnioski

25. Mając na uwadze powyższe rozważania, proponuję Trybunałowi stwierdzenie, co następuje:

„Ustanawiając przepis szczególny ograniczający możliwość odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego od zakupu dóbr inwestycyjnych, z tego powodu, że zostały one sfinansowane z subwencji, Republika Francuska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążyą na mocy prawa wspólnotowego, a w szczególności art. 17 i 19 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”.