

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

M. POIARESA MADURA

przedstawiona w dniu 10 marca 2005 r.(1)

Sprawa C-204/03

Komisja Wspólnot Europejskich

przeciwko

Królestwu Hiszpanii

Podatek VAT – Ograniczenie prawa do odliczenia – Subwencje

1. Niniejsza skarga, wniesiona na podstawie art. 226 WE, ma na celu uzyskanie stwierdzenia, że ograniczając prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) względem podatników finansujących swoją działalność z subwencji, Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom, które cięży na nim na mocy prawa wspólnotowego, a w szczególności art. 17 oraz art. 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(2) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

I – Ramy prawne oraz postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

A – Uregulowania wspólnotowe

2. Artykuł 17 szóstej dyrektywy dotyczy powstania i zakresu prawa do odliczenia podatku. Według jego ust. 5:

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

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

3. Artykuł 19 ust. 1 szóstej dyrektywy ustala zasady obliczenia części podlegającej odliczeniu:

„Na część podlegającą odliczeniu na podstawie art. 17 ust. 5 akapit pierwszy składa się będzie proporcja mająca:

– jako licznik – całkowita kwota, poza podatkiem od wartości dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji [czynności], do których stosuje się odliczenie podatku od wartości dodanej zgodnie z art. 17 ust. 2 i 3,

– jako mianownik – całkowita kwota, poza podatkiem od wartości dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji [czynności] uwzględnionych w liczniku oraz transakcji, dla których nie przysuguje odliczenie podatku od wartości dodanej. Państwa członkowskie mogą również włączyć do mianownika kwoty subwencji innych niż określone w art. 11 cz. IV A ust. 1 lit. a)”.
4. Artykuł 11 cz. IV A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi, że w przypadku transakcji [czynności] dokonywanych na terytorium kraju podstawą opodatkowania jest:

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

B – Uregulowania krajowe

5. Z akt sprawy wynika, że hiszpańska ustawa nr 37/1992 z dnia 28 grudnia 1992 r. o podatku od wartości dodanej została zmieniona ustawą nr 66/1997 z dnia 30 grudnia 1997 r. (zwaną dalej „ustawą o podatku VAT”) w celu wprowadzenia pewnych ograniczeń odliczenia podatku VAT ponoszonego przez przedsiębiorców lub podmioty wykonujące działalność zawodową, którzy są beneficjentami subwencji przeznaczonych na finansowanie ich działalności gospodarczej lub zawodowej, które to subwencje nie stanowią części podstawy opodatkowania transakcji.

6. Obecnie art. 102 ust. 1 tej ustawy stanowi:

„Zasada częściowego odliczenia podatku stosuje się, jeżeli podatnik w ramach wykonywania swojej działalności gospodarczej lub zawodowej dokonuje jednocześnie sprzedaży towarów lub usług dających prawo do odliczenia i innych czynności tego samego rodzaju, które nie dają takiego prawa.

Zasada częściowego odliczenia podatku stosuje się również, jeżeli podatnik otrzymuje subwencje, które zgodnie z art. 78 ust. 2 pkt 3 niniejszej ustawy nie są wliczane do podstawy opodatkowania, o ile są one przeznaczone do finansowania działalności gospodarczej lub zawodowej podatnika”.

7. Zgodnie z brzmieniem art. 104 ust. 2 tej ustawy:

„Subwencje kapitałowe ujmują się w mianowniku umowa stanowiłoby część podlegającą odliczeniu, mogą one jednak zostać uwzględnione odpowiednio w jednej piątej w roku podatkowym, w którym zostały otrzymane, i w kolejnych czterech latach. Niemniej jednak subwencje kapitałowe otrzymane na sfinansowanie zakupu określonych towarów lub usług, nabytych w ramach czynności opodatkowanych i niezwolnionych z podatku VAT, pomniejszają wyłącznie kwotę odliczenia podatku VAT zapłaconego lub należnego za te czynności dokadnie w takiej wysokości, w jakiej przyczyniły się one do ich sfinansowania”.

C – Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

8. W dniu 21 maja 1999 r. Komisja Wspólnot Europejskich wysłała do Królestwa Hiszpanii pismo z wezwaniem do udzielenia informacji w sprawie wykadni art. 104 ustawy o podatku VAT. Królestwo Hiszpanii odpowiedziało pismem z dnia 14 czerwca 1999 r. generalnej dyrekcji do spraw podatków ministerstwa gospodarki i finansów. Ponieważ odpowiedź wadł hiszpańskich

nie zadowoliła Komisji, przesłała ona w dniu 20 kwietnia 2001 r. wezwanie do usunięcia uchynienia, a następnie w dniu 27 czerwca 2002 r. – uzasadnioną opinię. W pismach tych Komisja zarzucała Królestwu Hiszpanii naruszenie zobowiązań nałożonych przez szóstą dyrektywę poprzez utrzymanie w mocy powoływanych art. 102 i 104 ustawy o podatku VAT. W piśmie z dnia 20 września 2002 r. Królestwo Hiszpanii w części uzasadniło utrzymanie tej regulacji. W związku z tym Komisja wniosła niniejszą skargę

II – Ocena

A – W kwestii zgodności art. 102 ustawy o podatku VAT z szóstą dyrektywą

9. Sporny przepis ma na celu ograniczenie prawa odliczenia przysługującego podatnikom, którzy otrzymują subwencje przeznaczone do finansowania ich działalności gospodarczej lub zawodowej, poprzez zastosowanie mechanizmu częściowego odliczenia, gdzie do mianownika wliczane są te subwencje.

10. Takie rozszerzenie zasady częściowego odliczenia podatku jest wyrażnie sprzeczne z postanowieniami szóstej dyrektywy. Z art. 17 wynika jednoznacznie, że częściowe odliczenie podatku przewidziane w art. 19 tej samej dyrektywy może być stosowane tylko wobec określonej kategorii podatników. Należą do nich podatnicy zwani „mieszanymi”, którzy dokonują jednocześnie czynności opodatkowanych dających prawo do odliczenia oraz czynności zwolnionych, które nie dają prawa do odliczenia. Częściowego odliczenia podatku nie mogą zatem dokonywać podatnicy „całkowici”, którzy dokonują wyłącznie czynności opodatkowanych dających prawo do odliczenia.

11. Rzecz hiszpański podtrzymuje jednak, że art. 19 szóstej dyrektywy może być stosowany w sposób autonomiczny. Z tego względu możliwe jest stosowanie częściowego odliczenia nie tylko na warunkach określonych w art. 17 szóstej dyrektywy.

12. Należy odrzucić taką wykładnię. Z brzmienia art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy wynika, że mechanizm częściowego odliczenia podatku stosowany jest w warunkach określonych w art. 17 ust. 5 akapit pierwszy tej samej dyrektywy. W związku z tym artykuł ten nie może być oddzielany od tych warunków. Zakres jego stosowania jest wyrażnie ograniczony do zakresu stosowania art. 17 ust. 5 akapit pierwszy dotyczącego „towarów i usług, które mają być wykorzystane przez podatnika, tak w przypadku transakcji [czynności] określonych w ust. 2 i 3, dla których podatek od wartości dodanej podlega odliczeniu, jak też transakcji [czynności], dla których podatek nie podlega odliczeniu”(3).

13. Ponadto taka wykładnia pozostaje w sprzeczności z duchem zharmonizowanego systemu podatku VAT, który został zdefiniowany w orzecznictwie Trybunału. Bezsporne jest, że „w braku przepisu pozwalającego państwom członkowskim na ograniczenie prawa odliczenia od podatku przyznanego podatnikom, uprawnienie to jest wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do całego podatku obciążającego transakcję powodującą naliczenie podatku [...]. Z tego względu odstąpienia są dopuszczalne wyłącznie w przypadkach wyrażnie przewidzianych w dyrektywie”(4). Stosowanie mechanizmu częściowego odliczenia wobec wszystkich podatników otrzymujących subwencje sprowadza się do ograniczenia prawa do odliczenia w innych przypadkach niż te, które zostały przewidziane w dyrektywie.

14. Królestwo Hiszpanii twierdzi jednak, że jego wykładnia jest bliższa zasadzie sussynności oraz w lepszy sposób zapewnia zachowanie równych warunków konkurencji pomiędzy podmiotami gospodarczymi. System proponowany przez Komisję byłby niezgodny z zasadą sussynności, ponieważ tylko podatnicy mieszanego rodzaju doznawaliby ograniczenia prawa do odliczenia, podczas gdy podatnicy całkowicie otrzymujący takie same subwencje temu ograniczeniu by nie podlegali.

Ponadto ponieważ system ten przyznawałby dodatkowe uprawnienia podatnikom otrzymującym subwencje, prowadziłby on do zakłócenia w dziedzinie konkurencji.

15. Nie można zgodzić się z tymi argumentami. Po pierwsze, należy przypomnieć, tak jak to zrobiła Komisja, że zgodnie z art. 19 szóstej dyrektywy wyłączenie subwencji niezwiązanych z ceną do częściowego odliczenia jest jedynie możliwością pozostawioną uznaniu państw członkowskich. A zatem Królestwo Hiszpanii mogło równie dobrze nie skorzystać z tego uprawnienia i uniknąć w ten sposób negatywnych skutków, które rzekomo wynikają ze skorzystania z niego. Po drugie, wykazano, że uprawnienie to zostało wprowadzone do szóstej dyrektywy w celu uniknięcia sytuacji, w której podmiot otrzymujący subwencje, niemający zamiaru dokonywania czynności podlegających opodatkowaniu mógłby poprzez dokonanie całkowitej symbolicznej czynności podlegającej opodatkowaniu otrzymać zwrot podatku VAT. W tym celu wprowadzone uprawnienie nie może być poszerzane i stosowane jako powszechny mechanizm służący zrównaniu warunków konkurencji pomiędzy podmiotami gospodarczymi bądź innymi podatnikami. Wreszcie wydaje się, że państwa członkowskie dysponują innymi środkami pozwalającymi na przywrócenie warunków konkurencji pomiędzy podatnikami otrzymującymi subwencje a podatnikami, którzy jej nie otrzymują.

16. W każdym razie, władze krajowe nie mają prawa dokonywać zmian tekstu brzmiejącego w sposób jasny. Postanowienia zawarte w art. 17 szóstej dyrektywy precyzyjnie wskazują warunki powstania i zakres prawa do odliczenia oraz warunki ograniczające to uprawnienie. Zgodnie z tym, co już wcześniej orzekł Trybunał, „nie pozostawiają [one] państwom członkowskim żadnego uznania w zakresie ich transpozycji”(5). W tych warunkach ważne jest, aby ograniczenia prawa do odliczenia były stosowane w sposób jednolity we wszystkich państwach członkowskich(6).

B – *W kwestii zgodności art. 104 ustawy o podatku VAT z szóstą dyrektywą*

17. Sporny przepis dotyczy ograniczenia prawa odliczenia względem niektórych podatników otrzymujących subwencje poprzez proste zmniejszenie kwoty odliczenia wymaganego podatku VAT.

18. Nie ma wątpliwości, iż taki przepis jest niezgodny z brzmieniem szóstej dyrektywy.

19. Jak wynika z powyższych wyjaśnień, zgodnie z art. 17 i art. 19 szóstej dyrektywy, ograniczenie prawa odliczenia ze względu na przyznanie subwencji niezwiązanych z ceną dotyczy tylko podatników mieszanych i w tym zakresie może być dokonywane wyłącznie na zasadzie częściowego odliczenia przewidzianego w art. 19. W tym zakresie ustawa o podatku VAT dokonuje podwójnego poszerzenia: po pierwsze, rozciąga ograniczenie na podatników, którzy nie są podatnikami podatku VAT, a po drugie, względem tych, którzy mu podlegają, przewiduje ograniczenie wykraczające poza warunki ustanowione przez szóstą dyrektywę.

20. Przypomnieć należy, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem „odstępstwa [od prawa do odliczenia] są dopuszczalne tylko w wyrażnie przewidzianych w dyrektywie przypadkach”(7).

21. W tym zakresie Królestwo Hiszpanii powtarza argumenty oparte na równości gospodarczej i konieczności uniknięcia naruszenia konkurencji. Jednakże Trybunał już przypomina, że nawet, jeżeli system odliczenia podatku VAT wprowadzony przez ustawodawcę wspólnotowego nie jest doskonały, to nie ma możliwości odstąpienia od niego lub rezygnacji z niego(8). Podobnie jest w przypadku systemu ograniczenia prawa do odliczenia. Państwa członkowskie nie mają prawa wprowadzać ograniczeń, które wykraczałyby poza możliwości przewidziane w dyrektywie, nawet jeżeli w pewnych sytuacjach takie ograniczenia mogłyby wydawać się ekonomicznie uzasadnione(9). Podjęcie innej decyzji oznaczałoby odejście od realizacji celu harmonizacji zamierzonego przez szósty dyrektyw.

III – Skutki w czasie wyroku stwierdzającego naruszenie

22. Królestwo Hiszpanii pomocniczo wnosi do Trybunału, aby w przypadku stwierdzenia naruszenia ograniczyć on skutki wyroku.

23. Należy przypomnieć, że jedynie w wyjątkowych przypadkach Trybunał może uznać, stosując ogólną zasadę pewności prawa leżącej u podstaw wspólnotowego porządku prawnego, że należy ograniczyć skutki, jakie w przyszłości wywoła jego wyroki. Możliwość ta, stosowana w zasadzie w postępowaniu prejudycjalnym, nie jest wykluczona w przypadku wyroku wydanego na podstawie art. 226 WE(10).

24. Ponadto konieczne jest wykazanie, że do przyjęcia uregulowania lub zachowania niezgodnego z prawem wspólnotowym skłoniły organy państwowe obiektywna i istotna niepewność odnośnie do zakresu danych przepisów wspólnotowych(11). W niniejszym przypadku okazuje się jednak, że przedmiotowe przepisy wspólnotowe nie pozostawiały jakiegokolwiek wątpliwości co do ich wykładni. Królestwo Hiszpanii nie mogło nie zdawać sobie sprawy, że jego ustawodawstwo byłoby niezgodne z przepisami szóstej dyrektywy.

25. W związku z powyższym należy oddalić wniosek o ograniczenie w czasie skutków przyszłego wyroku.

IV – Wnioski

26. Wobec powyższych rozważań proponuję, aby Trybunał orzekł, że:

„Ograniczając prawo do odliczenia podatku od wartości dodanej na warunkach określonych w art. 102 ust. 1 i art. 104 ust. 2 ustawy nr 37/1992 z dnia 28 grudnia 1992 r. w sprawie podatku od wartości dodanej, zmienionej ustawą nr 66/1997 z dnia 30 grudnia 1997 r., Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom ciążącym na nim na mocy 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”.

1 – Język oryginału: portugalski.

2 – Dz.U. L 145, str. 1.

3 – Należy zauważyć, że Conseil d'État (Francja) orzekł, że częściowe odliczenie podatku VAT, które obejmuje otrzymane subwencje, jest stosowane na podstawie prawa krajowego zgodnego z prawem wspólnotowym, jedynie wobec podatników dokonujących jednocześnie czynności opodatkowanych dających prawo do odliczenia oraz czynności zwolnionych, które nie dają prawa do odliczenia (decyzja z dnia 26 listopada 1999 r., Syndicat mixte pour l'aménagement et l'exploitation de l'aéroport Rodez-Marcillac [Konsorcjum mieszane do spraw zagospodarowania i

eksploatacji lotniska Rodez-Marcillac], wydana po zgodnym wniosku komisarza rz?du Courtiala).

4 – Wyroki z dnia 15 stycznia 1998 r. w sprawie C-37/95 Ghent Coal Terminal, Rec. str. I-1, pkt 16; z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. str. I-1883, pkt 18; z dnia 11 lipca 1991 r. w sprawie C-97/90 Lennartz, Rec. str. I-3795 pkt 27 oraz z dnia 21 wrze?nia 1988 r. w sprawie 50/87 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. 4797, pkt 17).

5 – Wyrok w sprawie BP Soupergaz, przywo?any w przypisie 4, pkt 35.

6 – Wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, przywo?any w przypisie 4, pkt 17.

7 – Zobacz orzecznictwo przywo?ane w przypisie 4.

8 – Wyrok z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C-338/98 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. str. I-8265, pkt 55 i 56.

9 – Zobacz analogicznie uwagi rzecznika generalnego Sir Gordona Slynna w sprawie Komisja przeciwko Francji, przywo?anego w przypisie 4, Rec. str. 4811.

10 – Zobacz podobnie, wyroki z dnia 19 marca 2002 r. w sprawie C-426/98 Komisja przeciwko Grecji, Rec. str. I-2793 oraz z dnia 12 wrze?nia 2000 r. w sprawie C-359/97 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. str. I-6355.

11 – Zobacz podobnie wyrok w sprawie Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, przywo?any w przypisie 10, pkt 92.