

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JÁNA MAZÁKA

przedstawiona w dniu 18 wrzeźnia 2007 r.(1)

Sprawa C-368/06

Cedilac SA

przeciwko

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

[wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złoony przez Tribunal administrative de Lyon (Francja)]

Podatki – VAT – Prawo do odliczenia – Dyrektywa Rady 77/388/EWG – Artykuły 17, 18 oraz 28 ust. 3 lit. d) i ust. 4 – Zniesienie przez Francję zasady „przesunięcia o miesiąc” – Wierzytelność wobec skarbu państwa – Zwrot w ratach

1. W niniejszym wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożonym na podstawie art. 234 WE, sąd krajowy zwrócił się do Trybunału o udzielenie wskazówek odnośnie wykadni art. 17, 18 oraz 28 ust. 3 lit. d) i ust. 4 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku(2) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

I – Ważące przepisy prawa wspólnotowego

2. Artykuł 17 ust. 1 szóstej dyrektywy stanowi, że „prawo do odliczenia powstaje w momencie, w którym odliczany podatek staje się wymagalny.”

3. Artykuł 18 szóstej dyrektywy zatytułowany „Szczegółowe zasady wykonywania prawa do odliczeń” stanowi:

„[...]”

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

[...].

4. W przypadkach, gdy za określony okres rozliczeniowy kwota dozwolonych odliczeń

przekracza kwotę należnego podatku, państwa członkowskie mogą albo zwrócić nadpłat albo przenieść nadpłat na następny okres rozliczeniowy w oparciu o ustalone przez nich warunki.

[...].”

4. W tytule XVI szóstej dyrektywy, art. 28 zawiera przepisy przejściowe zezwalające państwom członkowskim na utrzymanie w mocy zwolnień oraz odstępstw do czasu ich uchylecia. I tak, art. 28 ust. 3 lit. d) dyrektywy stanowi, że w okresie przejściowym, określonym w ust. 4, państwa członkowskie mogą „utrzymać stosowanie przepisów stanowiących odstępstwo od zasady natychmiastowego odliczenia, określonej w art. 18 ust. 2 zdanie pierwsze”.

5. Artykuł 28 ust. 4 szóstej dyrektywy ma następujące brzmienie: „[o]kres przejściowy trwa początkowo przez pięć lat, począwszy od dnia 1 stycznia 1978 r. Najpóźniej sześć miesięcy przed końcem tego okresu, a później w miarę potrzeby, Rada weryfikuje sytuację powstałą na skutek odstępstw ustanowionych w ust. 3, na podstawie sprawozdania Komisji i określi jednomyślnie, na wniosek Komisji czy znieść niektóre, czy wszystkie te odstępstwa.”

II – Właściwe przepisy krajowe

6. Działając na podstawie odstępstwa określonego w art. 28 ust. 3 lit. d) szóstej dyrektywy, Francja kontynuowała po wejściu w życie dyrektywy stosowanie tak zwanej zasady przesunięcia [odliczenia] o miesiąc. Wskutek tej zasady podatnicy nie mieli możliwości, jak przyznaje im art. 17 ust. 1 szóstej dyrektywy, natychmiastowego odliczenia od podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”), który byli zobowiązani zapłacić, podatku VAT, który zapłacili w związku z nabyciem towarów niestanowiących środków trwałych oraz usług. Odliczenie mogło zostać dokonane dopiero w kolejnym miesiącu.

7. Przyjmując w dniu 22 czerwca 1993 r. art. 2 ust. I ustawy zmieniającej ustawę budżetową nr 937859 na 1993 r.(3), Francja uchyliła zasadę przesunięcia o miesiąc. Toteż zgodnie z art. 271 ust. 3 code général des impôts (kodeksu podatkowego, zwanego dalej „kodeksem”), który został dodany przez art. 2 ust. I ustawy budżetowej nr 937859, podatnicy mają prawo do odliczenia podatku VAT, obciążającego towary i usługi, od podatku należnego w miesiącu, w którym powstało prawo do odliczenia.

8. Artykuł 2 ust. II ustawy zmieniającej ustawę budżetową na 1993 r. poza uchYLENIEM zasady przesunięcia o miesiąc wprowadził w kodeksie przepis przejściowy. Przepis ten znajduje się w art. 271 A kodeksu.

9. Zgodnie z art. 271 A ust. 1 kodeksu podatnicy, którzy rozpoczęli działalność przed dniem 1 lipca 1993 r. dokonują odliczenia „déduction de référence” (kwoty referencyjnej) od podatku podlegającego odliczeniu. Kwota referencyjna jest co do zasady obliczana na podstawie średniej miesięcznej prawa do odliczenia powstałego w lipcu 1993 r. i w trakcie jedenastu poprzedzających go miesięcy.

10. Artykuł 271 A ust. 2 kodeksu stanowi, między innymi, że w przypadku gdy kwota referencyjna nie mogła zostać odliczona od podatku podlegającego odliczeniu, nadwyżka podlega odliczeniu w kolejnych miesiącach. Jeżeli kwota podatku podlegającego odliczeniu otrzymana po odjęciu kwoty referencyjnej jest niższa od kwoty podatku podlegającego odliczeniu w poprzednim miesiącu, nadwyżka kwoty referencyjnej jest wykazywana w kolejnych deklaracjach.

11. Zgodnie z art. 271 A ust. 3 kodeksu kwota objęta prawem do odliczenia, którego podatnik nie wykonał działając na podstawie art. 271 A ust. 1, z zastrzeżeniem zasad określonych w art.

271 A ust. 2, stanowi wierzytelno?? podatnika wobec skarbu pa?stwa. Wierzytelno?? ta nie mo?e by? przedmiotem przeniesienia lub zbycia. Jednak?e mo?e ona by? wykorzystana jako zastaw lub zabezpieczenie. Ponadto mo?e ona zosta? przeniesiona, mi?dzy innymi, w przypadku ??czenia lub zbycia przedsi?biorstw. Wierzytelno?? podlega zap?acie w maksymalnym terminie dwudziestu lat.

12. Zgodnie z art. 271 A ust. 5 kodeksu, gdy kwota referencyjna nie przekracza 10 000 FRF, podatnicy, co do zasady, nie s? zobowi?zani do dokonania jej odliczenia na zasadach okre?lonych w art. 271 A ust. 1 kodeksu.

13. Zgodnie z dekretem nr 93?1078 z dnia 14 wrze?nia 1993 r.(4), dekretem nr 94?296 z dnia 6 kwietnia 1994 r.(5) oraz dekretem nr 2002?179 z dnia 13 lutego 2002 r.(6), wierzytelno?ci przys?uguj?ce podatnikom na podstawie art. 271 A kodeksu podlega?y zap?acie w nast?puj?cy sposób:

- w 1993 r. wierzytelno?ci, których kwota nie przekracza?a 150 000 FRF (22 867,35 euro) zosta?y zap?acone w ca?o?ci. W tym samym roku wierzytelno?ci wy?sze ni? wskazana powy?ej kwota zosta?y zap?acone w 25%, przy czym minimalna p?atno?? wynosi?a 150 000 FRF (22 867,35 euro);
- w 1994 r. pozosta?e wierzytelno?ci zosta?y wpisane na rachunku, a zap?acie podlega?o 10% ich pocz?tkowej kwoty;
- w ka?dym kolejnym roku dokonywano zap?aty wierzytelno?ci w wysoko?ci 5% ich pocz?tkowej warto?ci;
- w 2002 r. wszystkie pozosta?e wierzytelno?ci zosta?y zap?acone w ca?o?ci z góry.

14. Odsetki od rzeczonych wierzytelno?ci wynosi?y 4,5% w 1993 r., 1% w 1994 r. i 0,1% w ka?dym kolejnym roku.

III – Post?powanie g?ówne i wnioszek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym

15. W dniu 26 grudnia 2002 r. spó?ka Cedilac SA (zwana dalej „skar??c?”) wyst?pi?a o zap?at? przez Francj?, mi?dzy innymi, 1 524 806,62 euro oraz odsetek w zwi?zku ze szkod? poniesion? w latach 1993?2002 w wyniku stosowania przepisów towarzysz?cych uchyleniu zasady przesuni?cia o miesi?c.

16. Bior?c pod uwag?, i? Ministre de l'économie, des finances et de l'industrie (minister gospodarki, finansów i przemys?u) nie odpowiedzia? na wniosek skar??cey, tym samym w sposób dorozumiany odrzucaj?c to ??danie, skar??ca wnios?a skarg? do Tribunal administratif de Lyon (s?du administracyjnego w Lyonie) na ow? dorozumian? decyzj?.

17. Wyrokiem z dnia 15 listopada 2005 r. tribunal administratif de Lyon wyst?pi? na podstawie art. L.113-1 Code de justice administrative (kodeksu post?powania przed s?dami administracyjnymi) do Conseil d'État (rady stanu) o opini?, czy „przepisy przyj?te przez Francj? towarzysz?ce zniesieniu zasady przesuni?cia o miesi?c, zawarte w art. 271 A code général des impôts oraz kolejnych dekretach wykonawczych, s? zgodne z art. 17 i 18 ust. 4 szóstej dyrektywy”.

18. W opinii z dnia 14 czerwca 2006 r. Conseil d'État uzna?a, ?e zagadnienie jest na tyle skomplikowane, ?e uzasadnia to wyst?pienie do Trybuna?u z wnioskiem o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym.

19. Postanowieniem z dnia 5 wrze?nia 2006 r. tribunal administratif podj?? decyzj? o

zawieszeniu postępowania i przedłożeniu Trybunałowi następującego pytania:

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

20. W rzeczonym postanowieniu odsyłającym z dnia 5 września 2006 r. sąd krajowy wniosł o rozpoznanie powyższego pytania w trybie przyspieszonym, określonym w art. 104a Regulaminu Trybunału Sprawiedliwości, „z uwagi na liczbę już wszczętych postępowań oraz poważnych konsekwencji finansowych dla budżetu państwa [...]”.

21. Postanowieniem z dnia 25 września 2006 r. prezes Trybunału odrzucił wniosek o zastosowanie trybu przyspieszonego.

22. Skarżący, rząd francuski oraz Komisja przedstawili uwagi na piśmie. Nie złożono wniosku o przeprowadzenie rozprawy i rozprawa nie została przeprowadzona.

IV – Główne argumenty stron

23. Skarżący uważa, że przepisy przyjęte w związku z uchynieniem zasady przesunięcia o miesiąc, określonej w art. 271 A kodeksu, która skutkowałą uniemożliwieniem natychmiastowego odliczenia podatku VAT, są sprzeczne z zasadą neutralności podatku VAT oraz z art. 17 i 18 szóstej dyrektywy.

24. Skarżący powołuje się w szczególności na wyrok Trybunału w sprawie Komisja przeciwko Włochom(7). W sprawie tej Trybunał orzekł, że Republika Włoska naruszyła zobowiązania wynikające z art. 17 i 18 szóstej dyrektywy, ustanawiając zwrot nadwyżki podatku VAT na rzecz określonej kategorii podatników w postaci emisji obligacji rządowych. Trybunał uznał, że forma zwrotu określona przez państwo członkowskie na mocy art. 18 ust. 4 szóstej dyrektywy powinna umożliwiać podatnikowi odzyskanie, w odpowiednich warunkach, całości wierzytelności wynikającej z owej nadpłaty podatku. Zdaniem skarżących oznacza to, że zwrot powinien nastąpić w rozsądnym terminie oraz w formie płatności gotówkowej lub równoważnej. W każdym razie przyjęta forma płatności nie może wiązać się dla podatnika z jakimkolwiek ryzykiem finansowym.

25. Ponadto skarżący podkreśla, że w przeciwieństwie do stanu faktycznego, który miał miejsce w sprawie Komisja przeciwko Włochom, gdzie włoskie obligacje rządowe wydane w celu dokonania zwrotu nadwyżki podatku VAT były notowane na giełdzie papierów wartościowych, w sprawie niniejszej wierzytelność wobec skarbu państwa nie mogła być przeniesiona lub zbyta. Ponadto wierzytelność była oprocentowana według niskiej stopy procentowej i podatnik musiał ponosić prawie pewne ryzyko dewaluacji wierzytelności w okresie 20 lat. Skarżący dodaje, że rozpatrywane przepisy naruszają zasadę równości podatników. Toteż zdaniem skarżących Trybunał powinien udzielić odpowiedzi przeczącej na pytanie przedstawione przez sąd krajowy.

26. Zdaniem rządu francuskiego pytanie przedstawione przez sąd krajowy powinno zostać preredagowane. Francja podnosi, że sąd odsyłający w istocie zapytuje, czy przyjęte przepisy towarzyszące uchynieniu zasady przesunięcia o miesiąc są sprzeczne z art. 28 ust. 3 lit. d) szóstej dyrektywy. Francja uważa, że na pytanie to, po dokonaniu jego preredagowania, należy udzielić odpowiedzi przeczącej.

27. Zdaniem Komisji zadaniem Trybunału w ramach wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym nie jest orzekanie o zgodności przepisów prawa krajowego z prawem wspólnotowym. Taka kompetencja należy do sądów krajowych, w razie potrzeby, po uzyskaniu od Trybunału w ramach wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym takich wyjaśnień, jakie mogą być konieczne w odniesieniu do zakresu stosowania i wykładni prawa

wspólnotowego.

28. Francja podnosi, że zasada przesunięcia o miesiąc, która stanowiła odstępstwo od zasady natychmiastowego odliczenia podatku VAT określonej w art. 18 ust. 2 szóstej dyrektywy, była dopuszczalna zgodnie z art. 28 ust. 3 lit. d) tej dyrektywy. Wskutek uchylenia zasady przesunięcia o miesiąc z mocy od lipca 1993 r. podatnicy mogli w lipcu 1993 r. dokonać odliczenia podatku naliczonego w czerwcu i lipcu 1993 r. Wynikiem tej reformy byłoby obciążenie budżetu państwa na wysokość od 80 do 100 miliardów FRF. W związku z tym przyjęto mechanizm pozwalający na rozłożenie w czasie tak wysokiego obciążenia dla finansów państwa. Francja dodaje, że wspomniany mechanizm nie dotyczy wszystkich podatników. Zgodnie z art. 271 A ust. 5 kodeksu, gdy kwota referencyjna danego przedsiębiorstwa jest niższa niż 10 000 FRF, nie jest ono poddane mechanizmowi rozłożonego w czasie zwrotu. Toteż w odniesieniu do 82% przedsiębiorstw mechanizm ten nie miał zastosowania.

29. Francja i Komisja uważają, że przepisy towarzyszące uchyleniu zasady przesunięcia o miesiąc są zgodne z orzecznictwem Trybunału dotyczącym art. 28 ust. 3 szóstej dyrektywy. Ich zdaniem rozumowanie Trybunału przedstawione w wyroku w sprawie Norbury Developments(8) powinno być stosowane przez analogię w niniejszej sprawie. Toteż Francja i Komisja uważają, że o ile państwo członkowskie nie może rozszerzyć istniejącego odstępstwa określonego w art. 28 ust. 3 lit. d) szóstej dyrektywy, to może ono częściowo lub w sposób progresywny zrezygnować z tego odstępstwa.

30. Komisja wskazuje, że uchYLENIE zasady przesunięcia o miesiąc i przepisy kwestionowane przez skarżycę w postępowaniu przed sądem krajowym zostały przyjęte w tym samym akcie prawnym. Celem rzeczonych przepisów było ułatwienie przejścia do zasad określonych zgodnie z art. 17 i 18 szóstej dyrektywy i prawa natychmiastowego odliczenia podatku VAT.

31. Zdaniem Francji i Komisji stan faktyczny niniejszej sprawy nie jest podobny do tego, który był przedmiotem sprawy Komisja przeciwko Włochom(9).

32. W owej sprawie Trybunał uznał, że Włochy, wprowadzając zwrot nadwyżki podatku VAT w formie wydania obligacji rzędowych podatnikom, którzy wykazali nadpłat podatku, nie spełniły zobowiązań wynikających z art. 17 i 18 szóstej dyrektywy. Rozumowanie Trybunału w tej sprawie było jednak oparte na tym, że Włochy, w przeciwieństwie do Francji w niniejszej sprawie, nie korzystały z jakiegokolwiek odstępstwa przewidzianego w szóstej dyrektywie.

33. Komisja dodaje, że sytuacja wszystkich podatników jest jednoznacznie korzystniejsza od chwili uchylenia zasady przesunięcia o miesiąc, pomimo brzmienia art. 271 A kodeksu.

V – Ocena

34. Przedkładając wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym, sąd odsyłający oczekuje od Trybunału rozstrzygnięcia, czy przyjęte przez Francję przepisy towarzyszące uchyleniu zasady przesunięcia o miesiąc są zgodne z art. 17 i 18 ust. 4 szóstej dyrektywy.

35. Należy wziąć pod uwagę, że Trybunał nie posiada kompetencji rozstrzygania na mocy art. 234 WE kwestii dotyczących zgodności przepisów prawa krajowego z prawem wspólnotowym. Trybunał może jednak wyodrębnić na podstawie brzmienia pytania przedstawionego przez sąd krajowy, w świetle stanu faktycznego ustalonego przez ten sąd, zagadnienia wymagające dokonania wykładni prawa wspólnotowego(10).

36. Toteż na podstawie brzmienia rzeczonego pytania oraz rozumowania przedstawionego w postanowieniu odsyłającym, moim zdaniem sąd krajowy oczekuje wyjaśnienia, czy art. 17, 18

oraz 28 ust. 3 lit. d) i ust. 4 szóstej dyrektywy sprzeciwia się przepisom takim jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym.

37. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 i nast. szóstej dyrektywy stanowi integralny mechanizm podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Powinno być ono wykonywane natychmiast w odniesieniu do całości podatku naliczonego w związku z czynnościami opodatkowanymi(11). Ponadto jakiegokolwiek ograniczenie prawa do odliczenia podatku VAT ma wpływ na wysokość obciążenia podatkowego i powinno być stosowane w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich. W konsekwencji odstąpienia są dopuszczalne wyłącznie w przypadkach przewidzianych wyraźnie przez szóstą dyrektywę(12).

38. Przed wejściem w życie szóstej dyrektywy Francja stosowała tak zwaną zasadę przesunięcia o miesiąc. Według uwag przedstawionych przez strony, zgodnie z tą zasadą podatnicy we Francji mogli dokonać odliczenia od podatku należnego podatku naliczonego w związku z nabyciem towarów dopiero po upływie miesiąca od powstania prawa do odliczenia. Francja była uprawniona do utrzymania w mocy zasady przesunięcia o miesiąc, która poprzedzała szóstą dyrektywę, po wejściu w życie tej dyrektywy na podstawie wyraźnego odstąpienia określonego w art. 28 ust. 3 lit. d) tej dyrektywy.

39. Wyraźne odstąpienie określone w art. 28 ust. 3 lit. d) szóstej dyrektywy obowiązywało nadal w dniu 1 lipca 1993 r.(13), gdy Francja uchyliła zasadę przesunięcia o miesiąc i przyjął przepisy przejściowe towarzyszące uchyleniu tej zasady. Dlatego też uważam, że zmiany wprowadzone przez Francję wraz z przyjęciem w dniu 22 czerwca 1993 r. art. 2, ust. I i II ustawy zmieniającej ustawę budżetową na 1993 r. były dobrowolne, w takim rozumieniu, iż prawo wspólnotowe nie zobowiązuje o tego państwa członkowskiego do rezygnacji z odstąpienia, z którego korzystało ono na podstawie art. 28 ust. 3 lit. d) szóstej dyrektywy.

40. Na podstawie uwag przedstawionych przez rząd francuski mogłoby się wydawać, że wskutek zasady przesunięcia o miesiąc skarb państwa stale był dłużnikiem podatników. Kwota wierzytelności zmieniała się z miesiąca na miesiąc, w zależności od wysokości podatku VAT, który podatnik miał prawo odliczyć w danym miesiącu. Wierzytelność ta nie wiązała się z zapłatą odsetek.

41. Sąd odsyłający wskazał, że przyjmując ustawę zmieniającą ustawę budżetową na 1993 r. nr 937859 Francja jednocześnie uchyliła zasadę przesunięcia o miesiąc oraz przyjął przepisy przejściowe zawarte w art. 271 A kodeksu. Wydaje się, że zgodnie z przepisami krajowymi, z zastrzeżeniem weryfikacji przez sąd krajowy, rozpatrywane uchycenie oznaczało, iż podatnicy, którzy rozpoczęli działalność po 1 lipca 1993 r., nie byli objęci zakresem stosowania zasady przesunięcia o miesiąc, a tym samym zapłacony przez nich podatek VAT podlegał natychmiastowemu odliczeniu zgodnie z zasadami określonymi w art. 17 i 18 szóstej dyrektywy.

42. Jednakże Francja nie ograniczyła się do uchylecia zasady przesunięcia o miesiąc, bowiem spowodowałoby to, zdaniem rządu francuskiego i sądu odsyłającego, znaczne skutki finansowe dla budżetu państwa. Problemy te według rządu francuskiego i Komisji wynikają z faktu, że podatnicy, którzy prowadzili działalność przed dniem 1 lipca 1993 r. mogli, co do zasady, odliczyć w lipcu 1993 r. podatek VAT zapłacony w czerwcu i lipcu 1993 r., zaś w kolejnych miesiącach mogli odliczyć podatek VAT natychmiast, jak przewiduje to art. 17 i 18 szóstej dyrektywy.

43. Sąd odsyłający wskazał, że przepisy towarzyszące uchyleciu zasady przesunięcia o miesiąc miały charakter wyjątku oraz że zostały przyjęte w celu przeprowadzenia tej reformy podatkowej w warunkach możliwych do przyjęcia dla budżetu państwa. W istocie, jak wynika to z uwag przedstawionych przez rząd francuski, kwoty związane z uchyleciem zasady przesunięcia o

miesiąc były znaczące(14). Toteż, według sądu odsyłać tego, art. 271 A kodeksu miało na celu rozwiązanie na okres kilku lat skutków finansowych rzeczonoego uchylecia.

44. Zgodnie z krajowymi ramami prawnymi przedstawionymi przez strony w ich uwagach, art. 271 A kodeksu zobowiązuje podatników do obliczenia kwoty referencyjnej, która była zasadniczo oparta na średniej kwocie podatku VAT, który mogli oni odliczyć w trakcie lipca 1993 r. oraz jedenastu poprzedzających go miesięcy. W przypadku gdy kwota referencyjna przewyższała 10 000 FRF, była ona przekształcana w wierzytelność skarbu państwa. Stosownie do informacji przedstawionych przez sąd krajowy, z wierzytelności tej wiążąca się zapłaćta odsetek, a cała kwota miała zostać wypłaćta podatnikowi w okresie 20 lat, który to okres został później skróćony do lat 10. Rząd francuski wskazał, że z uwagi na graniczną kwotę w wysokości 10 000 FRF przepisy, które towarzyszyły uchyleciu zasady przesunięcia o miesiąc, dotyczyły około 18% podatników(15).

45. Skarżca podnosi, że przepisy towarzyszące uchyleciu zasady przesunięcia o miesiąc uniemożliwiały natychmiastowe odliczenie podatku VAT i są sprzeczne z zasadą neutralności systemu podatku VAT, która wymaga by naliczony podatek VAT podlegał odliczeniu w całości, oraz z art. 17 i 18 szóstej dyrektywy. Ponadto skarżca powołuje się w swoich uwagach w szerokim zakresie na wyrok Trybunału w sprawie Komisja przeciwko Włochom, w którym podobny system wprowadzony przez Republikę Włoską został uznany za sprzeczny z art. 17 i 18 szóstej dyrektywy.

46. Moim zdaniem, o ile rzeczywiście istnieje pewne podobieństwo w zakresie stanu faktycznego między postępowaniem przed sądem odsyłającym i sprawą Komisja przeciwko Włochom, to przepisy znajdujące zastosowanie w tych sprawach zasadniczo się różnią. W sprawie Komisja przeciwko Włochom państwo członkowskie wprowadziło zwrot nadwyżki podatku VAT w formie wydania obligacji rządowych określonym podatnikom. Włochy nie korzystały jednak z odstępstwa podobnego do tego, z którego korzystała Francja na podstawie art. 28 ust. 3 lit. d) szóstej dyrektywy, a tym samym nie mogły zgodnie z prawem odstąpić od stosowania przepisów art. 17 i 18 szóstej dyrektywy, wprowadzając zasady, które uniemożliwiały podatnikom dokonanie natychmiastowego odliczenia podatku VAT. W konsekwencji skarżca nie może powoływać się na wyrok w tej sprawie na poparcie swoich argumentów.

47. Ponadto, o ile Francja była w jasny i jednoznaczny sposób uprawniona do kontynuowania stosowania zasady przesunięcia o miesiąc po wejściu w życie szóstej dyrektywy zgodnie z art. 28 ust. 3 lit. d) tej dyrektywy, to nie była ona jednak uprawniona do przyjęcia nowego odstępstwa lub rozszerzenia istniejącego odstępstwa na podstawie tego przepisu.

48. Uważam również, uwzględniając przez analogię rozumowanie przedstawione przez Trybunał w wyroku w sprawie Norbury Developments, że szósta dyrektywa nie sprzeciwia się dokonaniu przez państwo członkowskie ograniczenia zakresu odstępstwa, takiego jak odstępstwo określone w art. 28 ust. 3 lit. d) szóstej dyrektywy, bowiem zniesienie takich odstępstw stanowi cel art. 28 ust. 4 tej dyrektywy(16). W wyroku w sprawie Norbury Developments Zjednoczone Królestwo ograniczyło zakres odstępstwa, z którego korzystało na podstawie szóstej dyrektywy(17). Trybunał stwierdził w tej sprawie, że interpretacja zawracająca art. 28 ust. 3 lit. b) szóstej dyrektywy, zgodnie z którą państwo członkowskie może utrzymać w mocy istniejące odstępstwo, ale nie może go zniesić w całości, byłaby sprzeczna z tym celem. Zdaniem Trybunału taka interpretacja mogłaby wywierać niekorzystny wpływ na jednolite stosowanie szóstej dyrektywy, bowiem państwo członkowskie mogłoby uznać, że jest zobowiązane do utrzymania w mocy odstępstwa nawet wówczas, gdy uważa za możliwe, właściwe lub pożądate stopniowe wprowadzenie systemu określonego w dyrektywie w rozpatrywanej dziedzinie.

49. W sprawie Komisja przeciwko Francji(18) Trybunał stwierdził, że jeżeli przepisy państwa

członkowskiego zostają zmienione w celu ograniczenia zakresu odstępstwa, a tym samym realizując cel szóstej dyrektywy, przepisy te powinny podlegać odstępstwu, o którym mowa w art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy. W sprawie tej, dotyczącej skargi wniesionej na podstawie art. 226 WE, Trybunał uznał, że Francja, która ograniczyła zakres istniejącego odstępstwa, zastępując całkowite wyłączenie prawa odliczenia podatku VAT w odniesieniu do samochodów prywatnych ograniczonym wyłączeniem, które zezwalało na odliczenie podatku VAT w odniesieniu do pojazdów wykorzystywanych wyłącznie do nauki jazdy, nie naruszyła zobowiązania określonego w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy.

50. Z postanowienia sądu odsyłającego wynika, że w przeciwieństwie do odliczenia w ramach odstępstwa wprowadzonego przez ustawodawcę francuskiego, będącego przedmiotem sprawy Komisja przeciwko Francji, które jest precyzyjne i wyraźnie określone, przepisy towarzyszące uchyleniu zasady przesunięcia o miesiąc byłyby wyjątkowo złe i, jeśli znajdowałyby zastosowanie do podatników, to w różnym siłą zakresie, w zależności od wysokości kwoty referencyjnej. W konsekwencji, pomimo zniesienia zasady przesunięcia o miesiąc z dniem 1 lipca 1993 r., niektórzy podatnicy byli wierzycielami skarbu państwa do 2002 r.

51. Zgodnie z uwagami przedstawionymi przez Komisję, z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd krajowy, podjęta dobrowolnie(19) przez Francję zmiana przepisów, która doprowadziła do uchylenia zasady przesunięcia o miesiąc i do wydania przepisów towarzyszących temu uchyleniu, skutkowałą stopniowym znoszeniem rezultatów tej zasady. Ponadto skutki przepisów towarzyszących uchyleniu zasady przesunięcia o miesiąc byłyby stopniowo ograniczane i ostatecznie zniesione w 2002 r. Proces ten doprowadził w latach 1993–2002 do obniżenia obciążenia wynikającego z przepisów o podatku VAT dla wszystkich podatników.

52. Toteż skutkiem reformy podjętej przez Francję, uwzględniając uwagi Komisji i rzędu francuskiego, było ograniczenie w okresie 10 lat różnic istniejących między jej systemem podatkowym, wynikających z zasady przesunięcia o miesiąc, oraz art. 17 i 18 szóstej dyrektywy, sprawiając, że to państwo członkowskie dostosowało się do jednej z podstawowych zasad szóstej dyrektywy, a mianowicie natychmiastowego odliczenia podatku VAT.

53. Ponadto wydaje się, z zastrzeżeniem dokonania weryfikacji przez sąd krajowy, że różnice te zostałyby wyeliminowane w pełni już w 1993 r., po pierwsze, w odniesieniu do podatników, którzy rozpoczęli działalność po dniu 1 lipca 1993 r., po drugie, w odniesieniu do przypadków gdy kwota referencyjna dla danego podatnika była niższa niż 10 000 FRF i po trzecie, w przypadkach gdy wierzytelność podatnika wobec skarbu państwa nie przekraczała 150 000 FRF (22 867,35 euro). W istocie, zgodnie z wyjaśnieniami przedstawionymi przez strony, wydaje się, że zmiana przepisów sprawiła, iż już w 1993 r., roku w którym zmiany zostały wprowadzone, znacząca wysokość kwoty referencyjnej, a mianowicie 25%, została wypłacona podatnikom podlegającym przepisom przejściowym, które towarzyszyły uchyleniu zasady przesunięcia o miesiąc. W 1994 r. dodatkowe 10% kwoty referencyjnej podlegało zwrotowi. Sąd krajowy wskazał również w postanowieniu odsyłającym, że z wierzytelnościami wobec skarbu państwa wiążą się zapłacone odsetki.

54. Dlatego też uważam, że art. 17, 18 oraz 28 ust. 3 lit. d) i ust. 4 szóstej dyrektywy zasadniczo nie sprzeciwiają się przepisom takim jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym.

VI – Wnioski

55. Uwzględniając powyższe rozważania, moim zdaniem Trybunał powinien odpowiedzieć na pytanie przedstawione przez tribunal administratif de Lyon w następujący sposób:

Artykuły 17, 18 oraz 28 ust. 3 lit. d) i ust. 4 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zasadniczo nie sprzeciwiają się przepisom takim jak te będące przedmiotem postępowania przed sądem krajowym.

1 – Język oryginału: angielski.

2 – Dz.U. 1977, L 145, str. 1.

3 – JORF nr 143, 23 czerwca 1993 r., str. 8815.

4 – JORF nr 214, 15 września 1993 r., str. 12883.

5 – JORF nr 89, 16 kwietnia 1994 r., str. 5646.

6 – JORF nr 39, 15 lutego 2002 r., str. 2968.

7 – Wyrok z dnia 25 października 2001 r. w sprawie C-78/00, Rec. str. I-8195.

8 – Wyrok z dnia 29 kwietnia 1999 r. w sprawie C-136/97, Rec. str. I-2491, pkt 19.

9 – Przywołany w przypisie 7.

10 – Zobacz, przez analogię, wyrok z dnia 14 lipca 1971 r. w sprawie 10/71 Muller i in., Rec. str. 723, pkt 7.

11 – Zobacz wyrok z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C-409/99 Metropol i Stadler, Rec. str. I-81, pkt 42.

12 – Zobacz, między innymi, wyrok z dnia 19 września 2000 r. w sprawach połączonych C-177/99 i C-181/99 Ampafrance i Sanofi, Rec. str. I-7013, pkt 34 oraz przywołane tam orzecznictwo.

13 – Pomimo początkowego pięcioletniego okresu przejściowego rozpoczynającego się w dniu 1 stycznia 1978 r. określonego w art. 28 ust. 4 szóstej dyrektywy, odstępstwo przewidziane w art. 28 ust. 3 lit. d) nie zostało uchylone przez prawodawcę wspólnotowego. Mimo że nie jest to istotne dla niniejszej sprawy, biorąc pod uwagę czas wystąpienia zdarzeń, odstępstwo określone w art. 28 ust. 3 lit. d) szóstej dyrektywy wydaje się być zachowane w tak zwanej zmodyfikowanej dyrektywie VAT; zob. art. 372 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. L 347, str. 1).

14 – Zobacz powyżej pkt 28.

15 – Ibidem.

16 – Zobacz podobnie wyroki z dnia 13 lipca 2000 r. w sprawie C-36/99 Idéal tourisme, Rec. str. I-6049, pkt 32 oraz z dnia 7 grudnia 2006 r. w sprawie C-240/05 Eurodental, Zb.Orz. str. I-11479, pkt 52.

17 – Zobacz pkt 20 wyroku (przywołanego w przypisie 8).

18 – Wyrok z dnia 14 czerwca 2001 r. w sprawie C-345/99, Rec. str. I-4493.

19 – Zobacz powyżej pkt 39.