

62010CC0524

OPINIA RZECZNIKA GENERALNEGO

JULIANE KOKOTT

przedstawiona w dniu 22 września 2011 r. (1)

Sprawa C-524/10

Komisja Europejska

przeciwko

Republice Portugalskiej

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

I – Wprowadzenie

1.

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

2.

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

3.

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

II – Ramy prawne

A – Prawo Unii Europejskiej

4.

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

5.

Tytuł XII „Procedury szczególne” dyrektywy 2006/112/WE reguluje w rozdziale 2, który obejmuje art. 295–305, „Wspólny system ryczałtowy dla rolników”.

6.

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

7.

Artykuł 297 dyrektywy ma następującą treść:

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

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

8.

Artykuł 298 dyrektywy przewiduje:

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

Wartości procentowe mogą zostać zaokrąglone o pół punktu w górę lub w dół. Państwa członkowskie mogą również zredukować takie wartości procentowe do zera” (3).

9.

Procentowe stawki ryczałtowej rekompensaty nie mogą skutkować otrzymaniem przez rolników ryczałtowych zwrotów przewyższających VAT naliczony i pobrany. Przysługująca

indywidualnemu rolnikowi ryczałtowemu zryczałtowana rekompensata jest obliczana poprzez zastosowanie w określonej procentowej stawki zryczałtowanej rekompensaty do ceny netto dostarczonych przez niego produktów i wykonanych usług (art. 300). Zryczałtowana rekompensata wypłacana jest przez kontrahenta albo przez organy władzy publicznej (art. 301). W przypadku gdy wypłaca ją kontrahent podlegający opodatkowaniu, może on odliczyć ją od podatku VAT od właściwych transakcji zawieranych na późniejszym etapie lub może od organów administracji podatkowej jej zwrotu (art. 303).

B – Prawo portugalskie

10.

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

11.

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

III – Okoliczności faktyczne, postępowanie poprzedzające wniesienie skargi i oddania

12.

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

13.

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

14.

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

15.

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

16.

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

1)

stwierdzenie, że poprzez stosowanie do rolników odmiennej od przewidzianej w dyrektywie 2006/112/WE w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej procedury szczególnej, zgodnie z którą są oni zwolnieni z uiszczania podatku VAT i znajduje do nich zastosowanie procentowa stawka zryczałtowanej rekompensaty równa zero, i jednocześnie poprzez dokonywanie w przypadku jej środków własnych znacznej negatywnej kompensacji w celu zrekompensowania poboru podatku VAT, Republika Portugalska uchybiła zobowiązaniom ciążącym na niej na mocy art. 296–298 tej dyrektywy,

2)

obciążenie Republiki Portugalskiej kosztami postępowania.

17.

Republika Portugalska wnosi o:

1)

oddalenie skargi,

2)

obciążenie Komisji kosztami postępowania.

18.

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

IV – Analiza prawna

A – W przedmiocie zarzutu stosowania procentowej stawki zryczałtowanej rekompensaty równej zero

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

19.

Dla rozwiązania niniejszego sporu naleŹy w pierwszej kolejnoŹci wyjaŹniŹ, na jakich warunkach paŹstwa czŹonkowskie, a tym samym Portugalia, sŹ zgodnie z dyrektywŹ nr 2006/112/WE uprawnione do wprowadzania w ramach systemu ryczaŹtowego dla rolnikŹw procentowej stawki zryczaŹtowanej rekompensaty rŹwnej zeru. Na podstawie takiej zerowej stawki nie dochodzi w rezultacie do zrekompensowania VAT ciŹŹŹcego na transakcjach zawieranych przez rolnikŹw na wczeŹniejszym etapie obrotu.

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

20.

Portugalia uwaŹa zerowŹ stawkŹ za absolutnie dopuszczalnŹ i wskazuje na brzmienie art. 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy. Bez wŹtpienia przepis ten wyraŹnie stanowi, Źe „paŹstwa czŹonkowskie mogŹ rŹwnieŹ zredukowaŹ takie wartoŹci procentowe do zera”.

21.

Komisja uwaŹa jednak, Źe postanowienia tego nie moŹna interpretowaŹ jako danie wolnej rŹki. Przeciwnie, zerowa stawka procentowa jest dopuszczalna tylko na okreŹlonych warunkach, tj. wtedy, kiedy obliczona zgodnie z dyrektywŹ procentowa stawka zryczaŹtowanej rekompensaty jest zbliŹona do zera lub gdy transakcje zawierane przez rolnikŹw na wczeŹniejszym etapie sŹ zwolnione z podatku, w zwiŹzku z czym nie ma niczego do zrekompensowania.

22.

W treŹci art. 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy brak oparcia dla takiego ograniczenia przyznanej paŹstwom czŹonkowskim moŹliwoŹci zredukowania procentowej stawki zryczaŹtowanej rekompensaty do zera. TreŹŹ ta nie wyklucza jednak prezentowanej przez KomisjŹ wykŹadni zawŹŹajŹcej. Dlatego teŹ naleŹy zbadaŹ kontekst i cele przepisu (5) oraz jego genezŹ (6) pod kŹtem dalszych wskazŹwek umoŹliwiajŹcych stwierdzenie, w jakim kierunku naleŹy dokonywaŹ wykŹadni tego przepisu.

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

23.

JeŹeli chodzi o szczegŹlnie podkreŹlanŹ przez strony genezŹ art. 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy, to naleŹy przede wszystkim stwierdziŹ, Źe juŹ art. 25 ust. 3 akapit pierwszy zdanie czwarte szŹstej dyrektywy VAT 77/388 (7), ktŹrej dyrektywa 2006/112/WE stanowi przeksztaŹcenie, od poczŹtku przewidywaŹ, Źe „paŹstwa czŹonkowskie mogŹ zdecydowaŹ o zredukowaniu takich stawek procentowych do zera”.

24.

O ile wiadomo, przepis ten ma ŹrŹdŹo we wniosku Irlandii w sprawie zmiany pierwotnego projektu Komisji (8). W sporzŹdzonym przez KomisjŹ w ramach prac nad jej projektem „ostatecznym kompromisowym tekŹcie” w przedmiocie procedury szczegŹlnej dla rolnikŹw (9), ktŹry uwzglŹdnia „kilka zmian dokonanych na posiedzeniu Komitetu StaŹych Przedstawicieli w dniu 3 grudnia 1976 r.”, znajduje siŹ w art. 27 (10) ust. 3 akapit trzeci nowe zdanie czwarte, zgodnie z ktŹrym „paŹstwa czŹonkowskie mogŹ zredukowaŹ te wypŹaty [...] do zera”. W przypisie wyjaŹnia siŹ, Źe dodanie tego zdania przez Komitet StaŹych Przedstawicieli zostaŹo uzgodnione na

wniosek delegacji irlandzkiej.

25.

Dokument Rady nr R/3260/76 (FIN 892) z dnia 21 grudnia 1976 r. (11) w przedmiocie posiedze? Komitetu Sta?ych Przedstawicieli z dnia 3 i 8 grudnia 1976 r. wskazuje ponadto, ?e „wszystkie delegacje opowiedzia?y si? za tym, ?e pa?stwa cz?onkowskie powinny mie? mo?liwo?? zredukowania stosownych stawek rekompensaty do zera”.

26.

W skierowanym do Rady pi?mie sta?ego przedstawiciela Irlandii z dnia 19 listopada 1976 r. (12) dotycz?cym art. 27 szóstej dyrektywy VAT – procedura szczególna dla rolników – brak omawianego wniosku, ani te? pismo to nie pozwala na wnioski co do stoj?cych za nim motywów. Stwierdza ono jedynie ogólnie, ?e „obecna wersja stawia Irlandi? przed znacznymi trudno?ciami. Komisja zosta?a poinformowana o tych trudno?ciach w celu dostosowania projektu. [...]”.

27.

Komisja podnosi w niniejszym post?powaniu, ?e sporny system znajduje wyja?nienie w szczególnoci w tym, ?e w tamtym okresie niektóre pa?stwa cz?onkowskie, w tym Irlandia, stosowa?y do elementów produkcji rolnej stawki zerowe?, a dyrektywa 77/388 nadal, aczkolwiek jedynie w w?skich granicach, na to zezwala?a (13). W odniesieniu do takiej sytuacji Rada przyzna?a pa?stwom cz?onkowskim mo?liwo?? ustanowienia procentowej stawki zrycza?towanej rekompensaty równej zeru.

28.

Ten argument nale?y jednak?e odeprze? stwierdzeniem, ?e zrycza?towana rekompensata nieodzownie wymaga zap?aty podatku naliczonego na wcze?niejszym etapie obrotu (14), w zwi?zku z czym w przypadku zerowej stawki procentowej od transakcji na wcze?niejszym etapie obrotu procentowa stawka zrycza?towanej rekompensaty wi?ksza ni? zero nie mo?e od samego pocz?tku wchodzi? w rachub? i w zwi?zku z tym wyra?ne upowa?nienie nie by?o w tym wzgl?dzie konieczne. Ponadto w momencie, w którym sporny w niniejszej sprawie przepis zosta? w??czony do projektu dyrektywy 77/388, art. 27 ust. 3 (15) brzmi? ju? w ten sposób, ?e pa?stwa cz?onkowskie ustalaj? procentowe stawki zrycza?towanej rekompensaty, „je?eli jest to konieczne”. Je?eli do transakcji na wcze?niejszym etapie obrotu zastosowanie ma stawka zerowa, to taka konieczno?? akurat nie wyst?puje, w zwi?zku z czym równie? upowa?nienie do ustalenia zerowej procentowej stawki zrycza?towanej rekompensaty nie by?o konieczne.

29.

Portugalia wskazuje ze swojej strony na uzasadnienie Komisji do jej pierwotnego projektu dyrektywy z czerwca 1973 r. (16), w którym Komisja sama stwierdza w przedmiocie ust. 4 i 5 art. 27 „System rycza?towy dla rolników”, ?e pa?stwa cz?onkowskie mog? w ramach wyznaczonej na podstawie ust. 3 maksymalnej granicy dowolnie ustala? procentowe stawki zrycza?towanej rekompensaty. W niemieckiej wersji uzasadnienia projektu brak wprawdzie wyrazu „dowolnie”, jednak?e w tek?cie francuskim zawarte jest dos?ownie sformu?owanie „peuvent librement fixer”, w angielskim „may freely fix”, we w?oskim „possono liberamente fissare” i w tek?cie niderlandzkim „vrijelijk kunnen vaststellen”.

30.

Zdaj?ca si? mie? tu miejsce wielkoduszno?? zaskakuje. Gdyby Komisja rzeczywi?cie zamierza?a

da? pa?stwom cz?onkowskim zupe?nie woln? r?k? poni?ej wymienionej maksymalnej granicy, to dla niej i Rady nie by?oby nic ?atwiejszego ni? zapisanie tego w tek?cie dyrektywy. To jednak nie nast?pi?o. Przeciwnie, Rada, pod naciskiem Irlandii, na do?? p?nym etapie rokowa? wyrazi?a zgod? na przepis, który w odniesieniu do swobody pa?stw cz?onkowskich jest zdecydowanie mniej jasny.

31.

Ponadto Rada w okresie, w którym zajmowa?a si? irlandzkim wnioskiem w sprawie zmiany projektu dyrektywy, zajmowa?a si? tak?e zaproponowanym przez niemieckie sta?e przedstawicielstwo (17) i uznawanym przez nie za „bezwzgl?dnie konieczne” uzupe?nieniem art. 27 ust. 3 akapit pierwszy (18), aby procentowe stawki zrycza?towanej rekompensaty mog?y by? zaokr?glane o p? punktu w g?r? lub w d??. Wniosek ten zosta? uwzgl?dniony jako zdanie pi?te tego przepisu (19). Gdyby delegacje uzna?y ju? przy pierwotnym projekcie dyrektywy lub najp?niej po dodaniu zdania czwartego, którego wnioskodawc? by?a Irlandia, ?e pa?stwa cz?onkowskie maj? poni?ej maksymalnej granicy pe?n? swobod? ustalania procentowej stawki zrycza?towanej rekompensaty, to regu?a dotycz?ca zaokr?glania stawek nie by?aby konieczna. Przeciwnie, w?skie wytyczne wynikaj?ce z regu?y dotycz?cej zaokr?glania stawek procentowych przemawiaj? w?a?nie przeciwko pe?nej swobodzie pa?stw cz?onkowskich.

32.

Rozwa?ania Komisji w uzasadnieniu do pierwotnego projektu dyrektywy nie mog? by? wi?c miarodajne dla stwierdzenia, w jakim kierunku nale?y interpretowa? sporny w niniejszej sprawie przepis.

33.

Geneza art. 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy 2006/112/WE nie dostarcza zatem ?adnych wskaz?wek umo?liwiaj?cych stwierdzenie, czy nale?y interpretowa? go w sposób zaproponowany przez Komisj? czy te? tak jak proponuje Portugalia.

c) W przedmiocie systemowego kontekstu i celów

i) Konkretny kontekst systemowy

34.

W wywodach w przedmiocie genezy przeprowadzone ju? zosta?y niekt?re rozwa?ania systemowe.

35.

I tak stwierdzono ju?, ?e ustalenie procentowych stawek zrycza?towanej rekompensaty zgodnie z art. 297 ust. 1 dyrektywy (20) jest bezspornie przewidziane tylko na wypadek konieczno?ci. Je?eli elementy produkcji rolnej nie s? obci??one VAT naliczonym na wcze?niejszym etapie obrotu, to konieczno?? taka nie wyst?puje i w zasadzie, aby m?c ustali? stawki rekompensaty równ? zeru, art. 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy nie by?by konieczny.

36.

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

37.

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

38.

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

39.

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

40.

Z systemowego punktu widzenia zdanie drugie nie stanowi jednakże uzupełnienia w stosunku do zdania pierwszego w tym sensie, że zaokręglenie może również prowadzić do stawki równej zeru. Po pierwsze, kolejność tych zdań w dyrektywie 77/388 byłaby bowiem odmienna, a po drugie chronologia dodawania tych zdań do projektu dyrektywy 77/388 nie wyklucza takiego punktu widzenia i po trzecie do istoty rzeczy należy, że zaokręglenie może również prowadzić do stawki równej zeru. Dla zupełności wyводу należy wskazać, że słowo „również” zawarte w art. 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy 2006/112/WE jest nowym elementem tej dyrektywy. Ponieważ jednak zmiana ta nie jest wymieniona zgodnie z motywem trzecim tej dyrektywy w przepisach regulujących transpozycję dyrektywy i jej wejście w życie (28), nie byłaby w tym względzie zamierzona zmiana merytoryczna. Dla wykładni, która ma być dokonana w niniejszej sprawie, z tej czysto redakcyjnej zmiany nie da się odczytać dalej idących wskazówek.

41.

Ponieważ omówione dotychczas względy systemowe nie kierują jednoznacznie wykładni art. 298

ust. 2 zdanie drugiej dyrektywy 2006/112/WE ani w jedn?, ani w drug? stron?, przepis ten nale?y umie?ci? w jego dalszym kontek?cie, a ponadto nale?y w??czy? do badania ratio legis i cel systemu rycza?owego dla rolników.

ii) Dalszy kontekst oraz ratio legis i cel systemu rycza?owego

42.

System rycza?owy dla rolników nale?y do systemów szczególnych wspólnego systemu podatku od warto?ci dodanej i jako taki musi by? interpretowany w sposób ?cis?y (29).

43.

Jak ju? sygnalizuje nag?ówek w?a?ciwego rozdzia?u 2 tytu?u XII dyrektywy, „Wspólny system rycza?owy dla rolników”, a art. 296 i 302 w zwi?zku z art. 727 ust. 1 akapit pierwszy lit. e) tej dyrektywy konkretyzuj?, ten szczególny system ma na celu to, aby rolnicy w przypadku których zasady ogólne lub nawet szczególny system dla ma?ych przedsi?biorstw mog?yby napotyka? na trudno?ci, mogli mie? mo?liwo?? otrzymania rekompensaty VAT naliczonego na wcze?niejszym etapie obrotu (30). System ten jest ukszta?towany tak, ?e obj?ci nim rolnicy nie pobieraj? i nie odprowadzaj? podatku VAT od ich transakcji, jednak?e w zamian za to nie maj? w tym zakresie równie? prawa do odliczenia podatku naliczonego na wcze?niejszym etapie. VAT naliczony powinien zosta? zrekompensowany rycza?owo.

44.

W tym kontek?cie nale?y przypomnie?, ?e prawo do odliczenia VAT, który obci??a? towary i us?ugi nabyte na wcze?niejszym etapie, stanowi zgodnie z utrwalonym orzecznictwem zasad? podstawow? wspólnego systemu podatku VAT (31) i co do zasady nie mo?e by? ograniczane (32). Prawo do odliczenia VAT naliczonego gwarantuje bowiem neutralno?? tego podatku (33).

45.

Poprzez zrycza?owan? rekompensat? nie osi?ga si? wprowadzie neutralno?ci podatku VAT na równie indywidualnej podstawie jak w przypadku prawa do odliczenia, jednak?e podstawow? ide? tego systemu jest zachowanie neutralno?ci podatku VAT dla ca?ej grupy rolników rycza?owych (34) i zbli?enie do niej na indywidualnej podstawie w mo?liwie najwi?kszym stopniu. Zostaje to osi?gni?te w ten sposób, ?e procentowe stawki zrycza?owanej rekompensaty, które zgodnie z art. 295 ust. 1 pkt 7 dyrektywy s?? zrekompensowaniu VAT naliczonego na wcze?niejszym etapie obrotu, s? obliczane zgodnie z art. 289 ust. 1 dyrektywy na podstawie obowi?zuj?cych dla tej grupy danych makroekonomicznych (35) i nast?pnie stosowane zgodnie z art. 300 dyrektywy do transakcji zawieranych przez indywidualnego rolnika rycza?owego na pó?niejszym etapie obrotu.

46.

W przeciwie?stwie do podatników obj?tych ogólnymi zasadami, system rycza?owy dla rolników prowadzi do tego, ?e od zawieranych przez nich na pó?niejszym etapie obrotu transakcji nie jest naliczany VAT i dlatego mo?na sobie postawi? pytanie, dlaczego rekompensata VAT naliczonego na wcze?niejszym etapie obrotu ma w ogóle nast?powa? tam, gdzie przecie?, jak podnosi Portugalia, w przypadku transakcji zawieranych na pó?niejszym etapie obrotu, które s? zwolnione z VAT, zgodnie z art. 168 dyrektywy, nie istnieje równie? prawo do odliczenia VAT naliczonego.

47.

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

48.

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

49.

Artykuł 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy umożliwia jednak całkowite wyłączenie rekompensaty VAT naliczonego poprzez możliwe ustalenie procentowej stawki zryczaśowanej rekompensaty równej również zero. Nie chodzi przy tym o rodzaj wyniku od wyniku, który oznacza powrót do ogólnej zasady i z tego względu miałyby podlegać wykadni rozszerzającej (37), jednakowoż traktowanie rolników ryczaśowych na gruncie przepisów z zakresu podatku VAT oddala się w ten sposób jeszcze bardziej od ogólnych zasad, niż ma to i tak miejsce. Artykuł 298 ust. 2 zdanie drugie dyrektywy należy więc interpretować w sposób ścisły.

50.

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

51.

Aby zapewnić równomierne pobieranie własnych dochodów i uniknąć zakłóceń konkurencji w związku ze stosowaniem podatku VAT w poszczególnych państwach członkowskich, wspólny system ryczaśowy dla wszystkich rolników ryczaśowych nie może, zgodnie z uzasadnieniem do pierwotnego projektu, być związany z finansowymi korzyściami i niedogodnościami (39). Jest rzeczą samą przez się zrozumiałą, że zastosowanie systemu ryczaśowego – jeżeli chodzi o pobieranie własnych dochodów i warunki konkurencji pomiędzy rolnikami w poszczególnych państwach członkowskich – nie miałoby takich samych skutków, gdyby rolnicy ryczaśowi jednego z tych państw otrzymali zryczaśowaną rekompensatę, w odniesieniu do której rolnikom ryczaśowym z innych krajów nie przysuguje prawo do takiej rekompensaty (40).

52.

Mimo że pierwotny projekt dyrektywy został pod różnymi względami zmieniony, to przedstawione fragmenty uzasadnienia wydają mi się nadal trafnie opisywać ratio legis i cel wspólnego systemu

ryczałtowego dla rolników. Gdyby państwo czonkowskie mogło dowolnie zdecydować o tym, że mimo znacznego obciążenia VAT naliczonym zryczałtowana rekompensata nie jest przyznawana, to wspólny system ryczałtowy byłby bezskuteczny. Taka wykładnia nie byłaby zgodna z ratio legis i celem tego systemu.

53.

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

54.

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

d) Wniosek częściowy

55.

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

e) W przedmiocie argumentu niedopuszczalności wykładni korygującej

56.

Portugalia podważa rezultat wykładni, taki jak został ustalony w niniejszej sprawie, powołując wyrok z dnia 15 czerwca 2010 r. w sprawie Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu (42). Zgodnie z tym wyrokiem nie można zarzucać państwu członkowskiemu, którego przepisy krajowe są zgodne z jasnym i precyzyjnym brzmieniem przepisu dyrektywy, naruszenia tego przepisu z uwagi na fakt, iż to państwo członkowskie zaniedbało dokonać wykładni mającej na celu skorygowanie rzeczonego przepisu w celu dostosowania się do generalnej logiki wspólnego systemu podatku VAT i usunąć błąd prawodawcy wspólnotowego.

57.

W tej sprawie chodzi o w istocie o pytanie, czy Zjednoczone Królestwo powinno interpretować i stosować art. 2 ust. 1 trzynastej dyrektywy 86/560 (43), który jedynie odsyła do art. 169 lit. a) i b)

dyrektywy 2006/112/WE, w ten sposób, że odsyła on również do jego lit. c). Komisja uzasadniała to pracami przygotowawczymi, systematyką i celem spornych przepisów. Trybunał nie chciał jednak przychylić się do argumentacji Komisji, zgodnie z którą istnieje rzeczywisty błąd i wskazał, że nawet zakładając, że ma on miejsce, i przyjmując przez Komisję rozumienie ww. przepisów jest bardziej zgodne z logiką wspólnego systemu podatku VAT, do Trybunału nie należy dokonywanie takiej korygującej wykładni (44).

58.

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

2. W przedmiocie istnienia znacznego obciążenia VAT naliczonym

59.

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

60.

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

61.

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

62.

Pochodzenie i prawidłowość tych liczb są co do szczegółów sporne między stronami. Komisja słusznie jednakże wskazuje w replice, że w niniejszym postępowaniu nie chodzi o ustalenie konkretnych procentowych stawek ryczałtowanej rekompensaty, lecz o kwestię, czy spełnione są przesłanki ustanowienia rekompensaty równej zeru. Na podstawie tych liczb Komisja miała

zamiar wykaza?, że obciążenie rolników ryczałtowych VAT naliczonym na wcześniejszym etapie obrotu jest znaczne. Tego, że tak jest, Portugalia nie zakwestionowała w sposób przekonujący i w świetle obowiązujących w Portugalii stawek VAT od transakcji na wcześniejszym etapie obrotu w rolnictwie jest to również możliwe do przyjęcia.

63.

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

3. W przedmiocie dalszej argumentacji Portugalii

a) Zryczałtowana rekompensata tylko w przypadku nadpłaty podatków przez rolników

64.

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

65.

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

66.

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

b) Brak zmiany sytuacji rolnictwa w zakresie podatku VAT

67.

Portugalia podnosi ponadto, że Komisja niesłusznie zakłada, że sytuacja sektora rolnictwa w

Portugalii w zakresie podatku VAT uległ tego rodzaju zmianie, że w przeciwieństwie do wcześniejszej sytuacji procentowa stawka zryczałtowanej rekompensaty równa zero nie jest obecnie już możliwa. Nawet jeżeli stawki podatkowe uległy zmianie, to sytuacja z 1989 r., gdy Portugalia po okresie przejściowym musiała się dostosować do dyrektywy 77/388 i sytuacja z dnia dzisiejszego są, w odniesieniu do opodatkowania transakcji na wcześniejszym i późniejszym etapie obrotu, porównywalne. Nawet jeżeli przyjąć istotne zmiany, to miała ona miejsce już 17 lat temu, gdy Portugalia zniosła w 1992 r. zerowe stawki od różnych elementów produkcji w dziedzinie rolnictwa.

68.

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

c) Rekompensata w inny sposób

69.

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

70.

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

4. Wnioski

71.

W rezultacie należy zatem stwierdzić, że Portugalia ustanawiając procentowe stawki zryczałtowanej rekompensaty równe zero, mimo że obciążenie rolników ryczałtowych podatkiem VAT naliczonym na wcześniejszym etapie obrotu nie jest równe zero ani nie jest zbliżone do zera, uchybia zobowiązaniom ciętym na niej na mocy wspólnego systemu ryczałtowego dla rolników.

B – W przedmiocie zarzutu w zakresie obliczenia środków własnych

72.

W oddaniu skargi Komisja kwestionuje nie tylko omawiane dotychczas procedury szczególne, które Portugalia stosuje do rolników ryczałtowych, lecz również to, że Portugalia dokonuje w

przypadku swoich rolników znaczącej negatywnej kompensacji ze środków własnych, które powinna wpłacać z tytułu pobranego podatku VAT.

73.

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

74.

Komisja poświęciła w skardze temu zagadnieniu jedynie krótki punkt. Stwierdza ona w nim, że niniejsze postępowanie nie ma wprawdzie na celu stwierdzenia, w jakim zakresie Portugalia spełniła swoje zobowiązania w związku z gromadzeniem środków własnych, ale że należy wskazać, iż Komisja może być zadowolona z wyrównania w końcu z odsetkami, gdyby Portugalia miała naruszyć dyrektywę i miało to prowadzić do zmniejszenia środków własnych Unii Europejskiej. W ramach swych wywodów w przedmiocie wykazania art. 298 dyrektywy 2006/112/WE Komisja raczej mimochodem zwróciła uwagę na fakt, iż Portugalia dokonała w 2004 r. przy obliczaniu środków własnych negatywnej kompensacji w wysokości około 70 mln EUR, aby uwzględnić VAT naliczony na wcześniejszym etapie obrotu, który nie został odliczony przez rolników ryczałtowych.

75.

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

76.

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

77.

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

V – W przedmiocie kosztów

78.

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

VI – Wnioski

79.

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

1)

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

2)

W pozostałym zakresie skarga zostaje oddalona.

3)

Każda ze stron pokrywa własne koszty.

(1) Język oryginału: niemiecki.

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

(3) Podkreślenie moje.

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

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

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

(7) Szósta dyrektywa Rady nr 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych — wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1).

(8) Projekt ten jest dostępny pod adresem:

<http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/170.pdf>.

(9) Przesłany delegacjom jako dokument Rady nr R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 z dnia 7 grudnia 1976 r. Dostępny pod adresem:

<http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/226.pdf>. Wersja niemiecka, duńska, włoska, niderlandzka i angielska pochodzą z dnia 8 grudnia 1976 r.

(10) Chodzi o późniejszy art. 25 dyrektywy 77/388.

(11) Dostępna pod adresem: <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/227.pdf>.

Wersja niemiecka jest datowana na 23 grudnia 1976 r., natomiast wersje duńska, włoska, niderlandzka i angielska – na 22 grudnia 1976 r.

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

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

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

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

(16) Zobacz przypis 8.

(17) Teleks z dnia 19 listopada 1976 r. do Rady. Dokument Rady R/2847/76 (FIN 747) z dnia 22 lub 24 listopada 1976 r., dostępny pod adresem:

<http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf>.

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

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

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

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

(22) Zobacz w przedmiocie podobnych rozważań Komisji już w związku z pierwotnym projektem dyrektywy 77/388, ww. w przypisie 8, aczkolwiek w odniesieniu do art. 27 ust. 11 tego

projektu, za?czone do niego uzasadnienie, zgodnie z którym zawy?ona rekompensata jest równoznaczna z gospodarcz? pomoc? pa?stwa. Zobacz równie? wyrok z dnia 28 czerwca 1988 r. w sprawie 3/86 Komisja przeciwko W?ochom, Rec. s. 3369, pkt 14.

(23) Zobacz pismo sta?ego przedstawiciela Irlandii z dnia 19 listopada 1976 r., ww. w przypisie 12.

(24) Artyku? 27 ust. 3 akapit pierwszy zdanie trzecie, który sta? si? art. 25 ust. 3 akapit pierwszy zdanie trzecie dyrektywy 77/388.

(25) Jako art. 27 ust. 3 akapit pierwszy zdanie czwarte, który sta? si? art. 25 ust. 3 akapit pierwszy zdanie czwarte dyrektywy 77/388.

(26) Artyku? 27 ust. 3 akapit pierwszy zdanie pierwszy, który sta? si? art. 25 ust. 3 akapit pierwszy zdanie pierwsze dyrektywy 77/388.

(27) Zobacz ró?ne stadia projektu, tak jak wynikaj? one z dokumentów Rady R/2514/76 (FIN 663) z dnia 22 pa?dziernika 1976 r. (wersja niemiecka z dnia 27 pa?dziernika 1976 r.), dost?pna pod adresem: <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/219.pdf>, R/2892/1/76 (FIN 758) z dnia 25 listopada 1976 r. (wersja niemiecka z dnia 1 grudnia 1976 r.), dost?pna pod adresem: <http://www.consilium.europa.eu/uedocs/cmsUpload/222.pdf>, oraz R/2892/1/76 (FIN 758) rev. 1 z dnia 7 grudnia 1976 r. (przywo?ana w przyp. 9).

(28) Zobacz art. 412 dyrektywy.

(29) Wy?ej wymienione w przypisie 5 wyroki w sprawie Harbs, pkt 27 i w sprawie Stadt Sundern, pkt 27; zob. w przedmiocie procedury szczególnej dla ma?ych przedsi?biorstw wyrok z dnia 28 wrze?nia 2006 r. w sprawie C-128/05 Komisja przeciwko Austrii, Zb.Orz. s. I-9265, pkt 22 oraz moj? opini? z dnia 17 czerwca 2010 r. w sprawie C-97/09 Schmelz, Zb.Orz. s. I-10465, pkt 32.

(30) Zobacz tak?e motyw 50 dyrektywy.

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

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

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

(34) Zobacz w tym wzgl?dzie art. 295 ust. 1 pkt 6 i 7.

(35) Zobacz w tym wzgl?dzie ww. w przypisie 22 wyrok w sprawie Komisja przeciwko W?ochom, pkt 8.

(36) W ww. w przypisie 13 wyroku w sprawie Komisja przeciwko Irlandii, pkt 29 oraz w wyroku z dnia 21 czerwca 1988 r. w sprawie 416/85 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. s. 3127, pkt 20 Trybuna? uzna? jednak dostaw? rolniczych ?rodków produkcji w zwi?zku z pytaniem, czy do ich dostaw mo?e by? nadal stosowana stawka zerowa, za le??c? dostatecznie blisko

konsumentów.

- (37) Zobacz wyroki z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-305/01 MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring, Rec. s. I-6729, pkt 72 i z dnia 28 października 2010 r. w sprawie C-175/09 Axa UK, Zb.Orz. s. I-10701, pkt 30.
- (38) Zobacz w przywołanym w przypisie 8 projekcie uzasadnienie do art. 27 ust. 1, 6, 12 i 13 oraz 16.
- (39) Zobacz w przywołany w przypisie 8 projekcie uzasadnienie do art. 27 ust. 1.
- (40) Zobacz w przywołanym w przypisie 8 projekcie uzasadnienie do art. 27 ust. 2 tiret czwarte i piąte.
- (41) Zobacz także ww. w przypisie 5 wyrok w sprawie Stadt Sundern, pkt 28.
- (42) Wyrok z dnia 15 lipca 2010 r. w sprawie C-582/08 Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Zb.Orz. s. I-7195, pkt 48.
- (43) Trzynasta dyrektywa Rady 86/560/EWG z dnia 17 listopada 1986 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich odnoszących się do podatków obrotowych – warunki zwrotu podatku od wartości dodanej podatnikom niemającym siedziby na terytorium Wspólnoty (Dz.U. L 326, s. 40).
- (44) Wyżej wymieniony w przypisie 42 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, pkt 28 i nast., pkt 36 i 48.
- (45) Wyroki: z dnia 26 kwietnia 2005 r. w sprawie C-494/01 Komisja przeciwko Irlandii, Zb.Orz. s. I-3331, pkt 29; z dnia 28 stycznia 2010 r. w sprawie C-333/08 Komisja przeciwko Francji, Zb.Orz. s. I-757, pkt 55; z dnia 7 kwietnia 2011 r. w sprawie C-20/09 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. s. I-2637, pkt 31.
- (46) Wyroki: z dnia 26 czerwca 2003 r. w sprawie C-233/00 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-6625, pkt 31; z dnia 2 czerwca 2005 r. w sprawie C-266/03 Komisja przeciwko Luksemburgowi, Zb.Orz. s. I-4805, pkt 35; z dnia 21 stycznia 2010 r. C-17/09 Komisja przeciwko Niemcom, pkt 20; z dnia 26 maja 2011 r. w sprawie C-306/08 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb.Orz. s. I-4541, pkt 66.
- (47) Wyroki: z dnia 1 lutego 2001 r. w sprawie C-333/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-1025, pkt 25; z dnia 4 marca 2010 r. w sprawie C-297/08 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-1749, pkt 87; z dnia 28 października 2010 r. w sprawie C-350/08 Komisja przeciwko Litwie, Zb.Orz. s. I-10525, pkt 33; ww. w przypisie 46 wyrok w sprawie Komisja przeciwko Włochom, pkt 66.
- (48) Artykuł 25 ust. 12 w związku z załącznikiem C do szóstej dyrektywy 77/388.
- (49) Rozporządzenie (EWG, Euratom) nr 1553/89 Rady z dnia 29 maja 1989 r. o poborze podatku od wartości dodanej i procedurach kontrolnych (Dz.U. L 155, s. 9).
- (50) Wyroki: z dnia 21 lutego 2008 r. w sprawie C-412/04 Komisja przeciwko Włochom, Zb.Orz. s. I-619, pkt 103; z dnia 16 lipca 2009 r. w sprawie C-165/08 Komisja przeciwko Polsce, Zb.Orz. s. I-6843, pkt 42; z dnia 5 maja 2011 r. w sprawie C-267/09 Komisja przeciwko Portugalii, Zb.Orz. s. I-3197, pkt 25.