

Sprawa C-243/03

Komisja Wspólnot Europejskich

przeciwko

Republique Francuskiej

Podatek VAT – Odliczenie podatku naliczonego – Dobra inwestycyjne sfinansowane z subwencji

Opinia rzecznika generalnego M. Poiaresa Madura przedstawiona w dniu 10 marca 2005 r. I?0000

Wyrok Trybunału (trzecia izba) z dnia 6 października 2005 r. I?0000

Streszczenie wyroku

Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od wartości dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Ograniczenia prawa do odliczenia – Ustawodawstwo krajowe ograniczające możliwość odliczenia podatku z tytułu zakupu dóbr inwestycyjnych finansowanych z subwencji – Niedopuszczalność

(dyrektywa Rady 77/388, art. 17 i 19)

Uchybia zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy prawa wspólnotowego, a w szczególności na mocy art. 17 i 19 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, państwo członkowskie, które wprowadza przepis szczególnie ograniczający możliwość odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego z tytułu zakupu dóbr inwestycyjnych ze względu na to, że zostały one sfinansowane z subwencji.

(por. pkt 37 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 6 października 2005 r.(*)

Podatek VAT – Odliczenie podatku naliczonego – Dobra inwestycyjne sfinansowane z subwencji

W sprawie C?243/03

mającej za przedmiot skargi o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 6 czerwca 2003 r.,

Komisja Wspólnot Europejskich, reprezentowana przez E. Traversa, działającego w charakterze pełnomocnika, oraz przez N. Coutrelisa, adwokata, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Republice Francuskiej, reprezentowanej przez G. de Berguesa oraz C. Jurgensen-Mercier, działających w charakterze pełnomocników,

strona pozwana,

popieranej przez:

Królestwo Hiszpanii, reprezentowane przez N. Díaz Abad, działającą w charakterze pełnomocnika,

interwenient,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J.P. Puissechot, S. von Bahr (sprawozdawca), J. Malenovský i U. Løhmus, sędziowie,

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,

sekretarz: R. Grass,

uwzględniając procedurę pisemną,

po wysłuchaniu opinii rzecznika generalnego na rozprawie w dniu 10 marca 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Komisja Wspólnot Europejskich wnosi w skardze do Trybunału o stwierdzenie, że ustanawiając przepis szczególny ograniczający możliwość odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) naliczonego od zakupu dóbr inwestycyjnych, z tego powodu, że zostały one sfinansowane z subwencji, Republika Francuska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciąży na mocy prawa wspólnotowego, a w szczególności art. 17 i 19 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, str. 1) zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, str. 18, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

2 Artykuł 2 akapit drugi pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 1967, 71, str. 1301), zmienionej przez szóstą dyrektywę (zwaną dalej „pierwszą dyrektywą”), stanowi, że „[k]ażda transakcja będzie podlegała podatkowi od towarów i usług obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku od towarów i usług poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów”.

3 Artyku? 11 cz??? A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi, ?e podstaw? opodatkowania jest:

„w odniesieniu do dostaw towarów i us?ug [...], wszystko co stanowi warto?? otrzymanego wzajemnego ?wiadczenia, które dostawca lub ?wiadczy?cy us?ugi otrzymuje lub powinien otrzyma? od kupuj?cego, klienta lub osoby trzeciej, z tytu?u takich dostaw, w??cznie z subwencjami zwi?zanymi bezpo?rednio z cen? takich dostaw”.

4 Artyku? 17 ust. 2 lit. a) przywo?anej dyrektywy, w tre?ci wynikaj?cej z art. 28f tej dyrektywy, przewiduje, ?e „o ile towary i us?ugi s? u?ywane do celów zawieranych transakcji [s?u?? wykonywaniu czynno?ci] podlegaj?cych opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowi?zany jest zap?aci? [...], nale?ny [podlegaj?cy zap?acie] lub zap?acony na terytorium kraju podatek od warto?ci dodanej od towarów lub us?ug, które s? lub maj? by? mu dostarczone przez innego podatnika”.

5 Ust?p 5 tego artyku?u przewiduje:

„W odniesieniu do towarów i us?ug, które maj? by? wykorzystane przez podatnika tak w przypadku transakcji okre?lonych w ust. 2 i 3, dla których podatek od warto?ci dodanej podlega odliczeniu, jak te? transakcji, dla których podatek nie podlega odliczeniu, odliczenie b?dzie dotyczy?o tylko takiej cz??ci podatku od warto?ci dodanej, jaki przypada na kwot? tych pierwszych transakcji.

Ta cz??? podlegaj?ca [Proporcja ta] odliczeniu zostanie ustalona, zgodnie z art. 19, dla wszystkich transakcji przeprowadzanych przez podatnika.

[...]”.

6 Artyku? 19 szóstej dyrektywy, zatytu?owany „Obliczanie cz??ci podlegaj?cej odliczeniu” stanowi:

„Na cz??? podlegaj?c? odliczeniu na podstawie art. 17 ust. 5 akapit pierwszy sk?ada? si? b?dzie proporcja maj?ca [u?amek maj?cy]:

– jako licznik ca?kowi? kwot?, poza podatkiem od warto?ci dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji, do których stosuje si? odliczenie podatku od warto?ci dodanej zgodnie z art. 17 ust. 2 i 3,

– jako mianownik ca?kowi? kwot?, poza podatkiem od warto?ci dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji uwzgl?dnionych w liczniku oraz transakcji dla których nie przys?uguje odliczenie podatku od warto?ci dodanej. Pa?stwa cz?onkowskie mog? równie? w??czy? do mianownika kwot? subwencji innych ni? okre?lone w art. 11 cz??? A ust. 1 lit. a).

[...]”.

Uregulowania krajowe

7 Artyku? 271 code général des impôts (kodeksu podatkowego, zwanego dalej „CGI”) stanowi:

„I. 1. Podatek od warto?ci dodanej poniesiony w sk?adnikach kosztów czynno?ci podlegaj?cej opodatkowaniu podlega odliczeniu od podatku od warto?ci dodanej nale?nego od tej czynno?ci.

[...]

II. 1. W zakresie w jakim towary i us?ugi s? wykorzystywane na potrzeby czynno?ci podlegaj?cych

opodatkowaniu i pod warunkiem że czynności te dają prawo do odliczenia, podatnicy mogą odliczyć [w szczególności]:

a) podatek, który jest wykazany na fakturach zakupu wystawionych im przez sprzedających, o ile sprzedający byli uprawnieni do wykazania go na tych fakturach;

[...]”.

8 Artykuł 212 załącznika II do CGI zmieniony art. 2 décret (dekretu) nr 94452 z dnia 3 czerwca 1994 r. (JORF z dnia 5 czerwca 1994, str. 8143), przewiduje:

„1. Podatnicy, którzy w ramach działalności podlegają opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej nie wykonują wyłączenie czynności dających prawo do odliczenia, są uprawnieni do odliczenia części podatku od wartości dodanej naliczonego od dóbr stanowiących majątek trwały służący do wykonywania tej działalności.

Czyżby ta odpowiada kwocie otrzymanego podatku podlegającego odliczeniu, ewentualnie po zastosowaniu przepisów art. 207 bis, pomniejszonej przez współczynnik wynikający ze stosunku pomiędzy:

a) w liczniku – kwota całkowitego obrotu rocznego bez podatku od wartości dodanej, dotyczącej czynności dających prawo do odliczenia, włącznie z subwencjami bezpośrednio związanymi z cenami tych czynności;

b) w mianowniku – kwota całkowitego obrotu rocznego bez podatku od wartości dodanej, dotyczącej czynności znajdujących się w liczniku, jak również czynności nie dających prawa do odliczenia oraz całości subwencji, które nie są bezpośrednio związane z cenami tych czynności.

[...]”.

9 Instruction z dnia 8 września 1994 r. wydana przez Service de la législation fiscale (organ do spraw ustawodawstwa podatkowego) (Bulletin officiel des impôts, numer specjalny 3 CA-94 z dnia 22 września 1994 r., zwana dalej „instrukcją z dnia 8 września 1994 r.”) wyjaśnia w książce drugiej zasady rozdziału prawem do odliczenia:

„150. Pojęcie subwencji na wyposażenie.

Są to subwencje niepodlegające opodatkowaniu, które w momencie ich wypłaty udzielane są na sfinansowanie określonego dobra inwestycyjnego.

[...]”.

151. Zasady stosowane w odniesieniu do subwencji na wyposażenie.

Przepisy stosowane do podatników, którzy nie wykonują wyłączenie czynności dających prawo do odliczenia”, stanowi, że „podatek naliczony od inwestycji finansowanych z subwencji może zostać odliczony faktycznie na zasadach ogólnych, jeżeli podatnik uwzględni w cenach stosowanych w ramach wykonywanych przez siebie czynności odpisy amortyzacyjne od dóbr sfinansowanych w całości lub w części z tej subwencji.

Jeżeli okaże się, że przesłanka takiego przeniesienia odpisu amortyzacyjnego od tych dóbr na cenę nie zostanie dochowana, podatek VAT dotyczący tych dóbr nie może zostać odliczony w odniesieniu do części kwoty sfinansowanej za pomocą subwencji na wyposażenie

Przykład:

Dobro inwestycyjne, którego cena zakupu wynosi 1 186 000 FRF (brutto), VAT 186 000 FRF, jest finansowane w całości (20%) z subwencji na wyposażenie w kwocie 237 200 FRF.

Podatnik nie przeniósł na cenę stosowaną w zakresie czynności opodatkowanych całości odpisu amortyzacyjnego od tego dobra, która odpowiada całości sfinansowanej z subwencji na wyposażenie. W konsekwencji podatek obciążający to dobro (186 000 FRF) można odliczyć tylko w wysokości: $186\,000\text{ FRF} \times 80\% = 148\,800\text{ FRF}$.

Podatnik stosuje w odniesieniu do podatku w ten sposób obliczonego w danym przypadku i na zasadach ogólnych stawki procentowej odliczenia właściwa dla przedsiębiorstwa.

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

10 W następstwie otrzymanej przez Komisję skargi, w dniu 23 kwietnia 2004 r. przedstawiła ona rządowi francuskiemu wezwanie do usunięcia uchybienia, w którym zarzuciła Republice Francuskiej, że ta naruszyła art. 17 ust. 2 i 5 i art. 19 szóstej dyrektywy, po pierwsze, stosując całościowe odliczenie podatku VAT do wszystkich podatników, w tym także z podatnikami wykonującymi wyłącznie czynności opodatkowane, dając prawo do odliczenia (zwanymi dalej „podatnikami całkowitymi”), a po drugie, ograniczając w drodze regulacji dotyczącej subwencji na wyposażenie prawo do odliczenia w sytuacjach nieprzewidzianych w tej dyrektywie.

11 Nie otrzymawszy w wyznaczonym terminie odpowiedzi na to wezwanie, Komisja wydała w dniu 20 grudnia 2001 r. uzasadnioną opinię, wzywając wspomniane państwo członkowskie do podjęcia środków w celu zastosowania się do niej w terminie dwóch miesięcy od chwili jej doręczenia.

12 Pismem z dnia 7 stycznia 2002 r. rząd francuski, odpowiadając na wezwanie Komisji do usunięcia uchybienia, wyjaśnił, że całościowe odliczenie podatku ma zastosowanie wyłącznie do podatników wykonujących jednocześnie czynności opodatkowane i nieopodatkowane podatkiem VAT (zwanym dalej „podatnikami mieszanymi”), a nie do podatników całkowitych.

13 W dniu 26 czerwca 2002 r. Komisja wydała uzupełniającą uzasadnioną opinię, w której wycofała zarzut pierwszy dotyczący stosowania całościowego odliczenia podatku do podatników całkowitych, podtrzymując jednak zarzut drugi dotyczący ograniczenia prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego od dóbr sfinansowanych z subwencji.

14 Ponieważ odpowiedź udzielona przez rząd francuski na tę uzupełniającą uzasadnioną opinię nie zadowoliła Komisji, zdecydowała ona o wniesieniu niniejszej skargi.

W przedmiocie skargi

Argumentacja uczestników

15 Komisja zarzuca rządowi francuskiemu wprowadzenie w punktach 150 i 151 instrukcji z dnia 8 września 1994 r. ograniczenia prawa do odliczenia podatku VAT, które nie zostało przewidziane w szóstej dyrektywie i nie może być uzasadnione również na podstawie art. 2 pierwszej dyrektywy.

16 W tym zakresie Komisja podnosi, że w odniesieniu do podatników mieszanych na podstawie szóstej dyrektywy odliczenie podatku VAT jest ograniczone do wysokości równej wartości czynności dających prawo do odliczenia albo poprzez zastosowanie odliczenia całościowego

globalnie w stosunku do całego przedsiębiorstwa, jak wskazuje art. 19 ust. 1 tej dyrektywy, albo ewentualnie – jeżeli państwo członkowskie skorzysta z tej możliwości, w szczególności w celu uniknięcia nadużyć – zgodnie z metodą wskazaną w art. 17 ust. 5 akapit trzeci tej dyrektywy (odrębne współczynniki odliczenia w zależności od branży działalności przedsiębiorstwa lub bezpośrednio przyporządkowanie dobra do konkretnej działalności). Jeżeli państwo członkowskie stosuje cząstkowe odliczenie podatku, żaden przepis szóstej dyrektywy nie pozwala przed zastosowaniem tego odliczenia cząstkowego na obniżenie podstawy opodatkowania podatkiem VAT, do której stosuje się to odliczenie cząstkowe, w zależności od pochodzenia funduszy wykorzystanych na nabycie dobra lub od sposobu obliczania ceny stosowanej w ramach czynności opodatkowanych wykonywanych przez danego podatnika.

17 Jej zdaniem, jeżeli chodzi o podatników całkowitych, żaden przepis szóstej dyrektywy nie pozwala na poddanie odliczania podatku VAT naliczonego od dóbr inwestycyjnych ograniczeniu związanemu z pochodzeniem funduszy, które umożliwiły nabycie tych dóbr lub ze sposobem obliczania ceny stosowanej w ramach dokonanych czynności.

18 Jeżeli chodzi o subwencje otrzymane przez podatnika, to poza art. 11 cz. I ust. 1 lit. a) i art. 19 szósta dyrektywa nie przewiduje innego przypadku uwzględnienia subwencji przy rozliczaniu podatku VAT należnego od podatników. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem ograniczenie prawa do odliczenia jest dopuszczalne wyłącznie w przypadkach przewidzianych wyraźnie przez szóstą dyrektywę (zob. w szczególności wyroki z dnia 21 września 1988 r. w sprawie 50/87 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. 4797, pkt 16 i 17, i z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C 62/93 BP Supergaz, Rec. str. I-1883).

19 Jeżeli chodzi o art. 2 akapit drugi pierwszej dyrektywy Komisja podnosi, że przepis ten nie różni się treściowo od art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy.

20 Rząd francuski uważa, że przepisy dotyczące subwencji na wyposażenie, a w szczególności przesłanki związanej z amortyzacją dobra, stanowi jedynie wykonanie ogólnych zasad prawa do odliczenia ustanowionych w art. 2 akapit drugi pierwszej dyrektywy i rozwiniętych w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy.

21 Z brzmienia przepisów obu tych artykułów wynika bowiem, że prawo do odliczenia istnieje wtedy, gdy dobro jest wykorzystywane do wykonywania działalności dającej prawo do odliczenia, a cena stosowana w ramach dokonanych następnie czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT zawiera koszt tego dobra, niezależnie od tego, czy było ono sfinansowane z subwencji, czy z jakiegokolwiek innego źródła należnego do podatnika.

22 Zdaniem rzędu francuskiego z orzecznictwa Trybunału wynika, że odliczona może zostać jedynie kwota podatku VAT naliczonego bezpośrednio od różnych składników kosztów czynności opodatkowanej i aby powstało prawo do odliczenia, wydatki dokonane przez podatnika powinny mieć bezpośredni i ścisły związek z czynnością opodatkowaną podatkiem VAT lub podobną czynnością (zob. w szczególności wyroki z dnia 5 maja 1982 r. w sprawie 15/81 Schul, Rec. str. 1409, pkt 10 i z dnia 27 września 2001 r. w sprawie C-16/00 Cibo Participations, Rec. str. I-6663, pkt 31–33).

23 Rząd francuski wyjaśnia ponadto, że skorzystanie z oferowanej przez art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy możliwości udzielenia subwencji na wyposażenie w mianowniku ułamka równego części podlegającej odliczeniu, prowadzi do ograniczenia wykonywania prawa do odliczenia w odniesieniu do wszystkich wydatków poniesionych przez podatnika, podczas gdy przyznanie tych subwencji ma inny charakter punktowy.

24 Poza tym skorzystanie ze wspomnianej możliwości, która dotyczy jedynie podatników

mieszanych, mogą być tym samym wywołane powołane zakłócenia konkurencji między tymi podatnikami a podatnikami całkowitymi.

25 Rząd francuski dodaje, że wymóg dotyczący przenoszenia kosztu wydatków poniesionych przez podatnika na cenę stosowaną w ramach czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem VAT pozwala uniknąć nadużywania mechanizmu odliczenia tego podatku przez beneficjentów subwencji, które nie podlegają opodatkowaniu. W tej kwestii podnosi on w szczególności, że mechanizm ten w zakresie dotyczącym dóbr inwestycyjnych finansowanych z subwencji może być stosowany w ten sposób, że podatek naliczony podlegający odliczeniu może być wyszyty niżej pobrany później należny podatek VAT.

26 Rząd hiszpański podnosi, że bezpośrednie ograniczenie prawa do odliczenia podatku VAT poniesionego przy nabyciu dóbr inwestycyjnych sfinansowanych z subwencji stanowi konkretne zastosowanie zasad stanowiących podstawę wyłączenia do mianownika ułamka równego części podlegającej odliczeniu na podstawie art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy subwencji, które zgodnie z art. 11 części A ust. 1 lit. a) dyrektywy nie stanowi podstawy opodatkowania. Ograniczenie to jest zatem zgodne z prawem wspólnotowym i uzasadnione przepisami szóstej dyrektywy.

27 Rząd ten utrzymuje również, że państwa członkowskie mogą stosować art. 19 szóstej dyrektywy niezależnie od art. 17 ust. 5 tej dyrektywy i że w następstwie tego mogą stosować ten przepis nie tylko do podatników mieszanych, ale do wszystkich podatników.

Ocena Trybunału

28 Należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 i nast. szóstej dyrektywy stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Wykonywane ono jest natychmiastowo w odniesieniu do całości podatku naliczonego na poprzednich etapach obrotu. Wszelkie ograniczenie prawa do odliczenia 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 szóstej dyrektywy (zob. w szczególności ww. wyroki w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 15–17 i w sprawie BP Supergaz, pkt 18, i wyrok z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C-409/99 Metropol i Stadler, Rec. str. I-81, pkt 42).

29 W tym zakresie art. 17 ust. 1 szóstej dyrektywy przewiduje, że prawo do odliczenia powstaje z chwilą powstania obowiązku podatkowego, a ust. 2 tego artykułu przyznaje podatnikowi, o ile towary i usługi są wykonywaniu czynności podlegających opodatkowaniu, uprawnienie do odliczenia od podatku, który jest on zobowiązany zapłacić, podlegającego zapłacie lub zapłaconego podatku od towarów lub usług dostarczonych lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika.

30 Jeżeli chodzi o podatników mieszanych, z art. 17 ust. 5 akapit pierwszy i drugi szóstej dyrektywy wynika, że wysokość odliczenia ustalana na podstawie proporcji określonej zgodnie z art. 19 tej dyrektywy. Artykuł 17 ust. 5 akapit trzeci uprawnia jednak państwa członkowskie do przyjęcia jednej z metod ustalenia wysokości odliczenia wymienionych w tym akapicie, tzn. m.in. określenia specjalnej stawki, według której następuje odliczenie dla każdego z obszarów działalności lub stosowania odliczenia na podstawie wykorzystania całości lub części towarów i usług do określonego rodzaju działalności.

31 Artykuł 11 części A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy przewiduje, że subwencje związane bezpośrednio z ceną towaru lub usługi podlegają opodatkowaniu w taki sam sposób jak ta cena. Jeżeli chodzi o subwencje inne niż subwencje bezpośrednio związane z ceną, wyłącznie z

subwencjami stanowi?cymi przedmiot niniejszej sprawy, art. 19 ust. 1 tej samej dyrektywy przewiduje, że pa?stwa cz?onkowskie maj? mo?liwo?? w??czenia ich do mianownika u?amka równego cz??ci podlegaj?cej odliczeniu, je?eli podatnik wykonuje jednocze?nie czynno?ci daj?ce prawo do odliczenia i czynno?ci zwolnione z opodatkowania.

32 Jak s?uszenie przypomina?a Komisja, z wyj?tkiem tych dwóch przepisów szósta dyrektywa nie przewiduje ?adnego przypadku uwzgl?dnienia subwencji przy wymiarze podatku VAT.

33 Nale?y stwierdzi?, że wskazane przepisy krajowe uzale?niaj? prawo do odliczenia podatku VAT, je?eli nabycie danego dobra jest finansowane z subwencji, od warunku, aby odpisy amortyzacyjne tego dobra zosta?y przeniesione na cen? stosowan? w ramach czynno?ci dokonywanych przez podatnika, który to warunek nie jest przewidziany w szóstej dyrektywie i stanowi w konsekwencji ograniczenie prawa do odliczenia niedopuszczalne w ?wietle tej dyrektywy.

34 Z jednej strony nale?y w zwi?zku z tym odrzuci? argumentacj? rz?du francuskiego opart? na art. 2 akapit drugi pierwszej dyrektywy. Przepis ten ogranicza si? do wyra?enia zasady prawa do odliczenia, która jest uregulowana w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy, i nie mo?e s?u?y? jako podstawa nieprzewidzianego w tych przepisach ograniczenia prawa do odliczenia (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 23).

35 Z drugiej strony nale?y wyja?ni?, podobnie jak to uczyni? rzecznik generalny w pkt 23 opinii, że pa?stwa cz?onkowskie s? zobowi?zane do stosowania szóstej dyrektywy, nawet je?eli uwa?aj?, że wymaga ona poprawek. Jak wynika bowiem z wyroku z dnia 8 listopada 2001 r. w sprawie C?338/98 Komisja przeciwko Niderlandom, Rec. str. I?8265, pkt 55 i 56, nawet je?eli wyk?adnia zaproponowana przez pewne pa?stwa cz?onkowskie pozwala?aby na lepsze przestrzeganie okre?lonych celów, którym s?u?y szósta dyrektywa, takich jak neutralno?? podatkowa, pa?stwa cz?onkowskie nie mog? odej?? od stosowania przewidzianych w niej w sposób wyra?ny przepisów.

36 Je?eli chodzi o argumenty Królestwa Hiszpanii opieraj?ce si? na art. 19 szóstej dyrektywy, nale?y stwierdzi?, po pierwsze, że przepis ten znajduje zastosowanie wy??cznie do podatników mieszanych, a po drugie, że stosuje si? on wy??cznie do sytuacji, które sam przewiduje (zob. wyrok z dnia 6 pa?dziernika 2005 r. w sprawie C?204/03 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb.Orz. str. I?8389, pkt 24 i 25).

37 Nale?y zatem stwierdzi?, że ustanawiaj?c przepis szczególny ograniczaj?cy mo?liwo?? odliczenia podatku VAT naliczonego z tytu?u zakupu dóbr inwestycyjnych ze wzgl?du na to, że zosta?y one sfinansowane z subwencji, Republika Francuska uchybi?a zobowi?zaniom, które na niej ci??? na podstawie prawa wspólnotowego, a w szczególno?ci art. 17 i 19 szóstej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

38 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obci??ona, na ??danie strony przeciwnej, strona przegrywaj?ca spraw?. Poniewa? Komisja wnios?a o obci??enie Republiki Francuskiej kosztami post?powania, a Republika Francuska przegra?a spraw?, nale?y obci??y? j? kosztami post?powania.

Z powy?szych wzgl?dów Trybuna? (trzecia izba) orzeka, co nast?puje:

1) **Ustanawiaj?c przepis szczególny ograniczaj?cy mo?liwo?? odliczenia podatku od warto?ci dodanej naliczonego z tytu?u zakupu dóbr inwestycyjnych, ze wzgl?du na to, że zosta?y one sfinansowane z subwencji, Republika Francuska uchybi?a zobowi?zaniom, które na niej ci??? na mocy prawa wspólnotowego, a w szczególno?ci 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, zmienionej dyrektywy Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r.

2) Republika Francuska zostaje obciążona kosztami postępowania.

3) Królestwo Hiszpanii ponosi koszty własne.

Podpisy

* Język postępowania: francuski.