

Sprawa C-204/03

Komisja Wspólnot Europejskich

przeciwko

Królestwu Hiszpanii

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Artykuł 17 i 19 szóstej dyrektywy VAT – Subwencje – Ograniczenie prawa do odliczenia

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 – Subwencje – Ustawodawstwo krajowe ustanawiające mechanizm cząstkowego odliczenia podatku poniesionego przez podatników wykonujących wyłączenie czynności opodatkowane i ograniczający możliwość odliczenia podatku naliczonego od zakupu towarów i usług finansowanych z pomocy subwencji – Niedopuszczalność

(dyrektywa Rady 77/388, art. 17 ust. 2 i 5, i art. 19)

Uchybia zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy prawa wspólnotowego, a w szczególności art. 17 ust. 2 i 5 oraz art. 19 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych, państwo członkowskie, które w przypadku działalności subwencjonowanej ustanawia mechanizm cząstkowego odliczenia podatku od wartości dodanej poniesionego przez podatników wykonujących wyłączenie czynności opodatkowane i które wprowadza przepis szczególny ograniczający możliwość odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego od zakupu towarów i usług finansowanych z pomocy subwencji.

(por. pkt 31 i sentencja)

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)

z dnia 6 października 2005 r. (*)

Uchybienie zobowiązaniom państwa członkowskiego – Artykuł 17 i 19 szóstej dyrektywy VAT – Subwencje – Ograniczenie prawa do odliczenia

W sprawie C-204/03

mając za przedmiot skargę o stwierdzenie, na podstawie art. 226 WE, uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego, wniesioną w dniu 14 maja 2003 r.,

Komisja Wspólnot Europejskich, reprezentowana przez E. Traversa oraz L. Lozano Palacios, działających w charakterze pełnomocników, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

Królestwu Hiszpanii, reprezentowanemu przez N. Díaz Abad, działającego w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczenia w Luksemburgu,

strona pozwana,

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J.-P. Puissochet, 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 posiedzeniu w dniu 10 marca 2005 r.,

wydaje następujący

Wyrok

1 Komisja Wspólnot Europejskich wnosi w skardze do Trybunału o stwierdzenie, że ustanawiając mechanizm częściowego odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) poniesionego przez podatników wykonujących wyrocznie czynności opodatkowane oraz przepis szczególny ograniczający możliwość odliczenia podatku VAT naliczonego od zakupu towarów lub usług finansowanych z subwencji, Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom, które cięży na nim na mocy prawa wspólnotowego, a w szczególności na mocy art. 17 ust. 2 i 5 oraz art. 19 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (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 11 cz. III A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi, że podstawą opodatkowania jest:

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

3 Artykuł 17 ust. 2 lit. a) powołanej dyrektywy, w treści wynikającej z art. 28f tej dyrektywy, przewiduje, że „o ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić [...], należny lub zapłacony na terytorium kraju podatek od wartości dodanej od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika”.

4 Ustęp 5 tego artykułu przewiduje:

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

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

[...]”.

5 Artykuł 19 ust. 1 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Obliczanie części podlegającej odliczeniu”, stanowi:

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

- jako licznik – całkowita kwota, poza podatkiem od wartości dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji, do których stosuje się odliczenie podatku od wartości dodanej zgodnie z art. 17 ust. 2 i 3,
- jako mianownik – całkowita kwota, poza podatkiem od wartości dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji uwzględnionych w liczniku oraz transakcji dla których nie przysuguje odliczenie podatku od wartości dodanej. Państwa członkowskie mogą również włączyć do mianownika kwotę subwencji innych niż określone w art. 11 części A ust. 1 lit. a).

[...]”.

Uregulowania krajowe

6 Artykuł 102 ustawy nr 37/1992 z dnia 28 grudnia 1992 r. o podatku od wartości dodanej (BOE nr 312 z dnia 29 grudnia 1992 r., str. 44247), zmienionej przez ustawę nr 66/1997 z dnia 30 grudnia 1997 r. (BOE nr 313 z dnia 31 grudnia 1997 r., str. 38517) (zwanej dalej „ustawą nr 37/1992”) poświadczony jest zasadzie częściowego odliczenia tego podatku. Ustęp 1 tego artykułu stanowi:

„Zasadę cząstkowego odliczenia podatku stosuje się, jeżeli podatnik w ramach wykonywania działalności gospodarczej lub zawodowej dokonuje jednocześnie sprzedaży towarów lub usług rodzajnych prawo do odliczenia i innych czynności tego samego rodzaju, które nie rodzaj takiego prawa.

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

7 Artykuł 104 tej samej ustawy dotyczy ogólnej zasady odliczenia cząstkowego. Ustęp 2 pkt 2 akapit drugi tego artykułu stanowi:

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

Postępowanie poprzedzające wniesienie skargi

8 Komisja wszczęła postępowanie o stwierdzenie uchybienia zobowiązaniom państwa członkowskiego przewidziane przez art. 226 WE, wysłanej w dniu 20 kwietnia 2001 r. do rządu hiszpańskiego wezwanie do usunięcia uchybienia, w którym podnosi ona, że art. 102 i art. 104 ust. 2 pkt 2 akapit drugi ustawy nr 37/1992 ograniczają sprzecznie z art. 17 ust. 2 i 5 i art. 19 szóstej dyrektywy prawo do odliczenia podatku VAT.

9 Królestwo Hiszpanii w odpowiedzi na to wezwanie przedstawiło swoje uwagi pismem z dnia 28 maja 2001 r.

10 Ponieważ odpowiedź ta nie zadowoliła Komisji, wydała ona w dniu 27 czerwca 2002 r. uzasadnioną opinię, wzywając wspomniane państwo członkowskie do podjęcia środków w celu zastosowania się do niej w terminie dwóch miesięcy od chwili jej doręczenia.

11 Pismem z dnia 20 września 2002 r. Królestwo Hiszpanii odpowiedziało na tę uzasadnioną opinię, powtórnie nie zgadzając się ze stanowiskiem Komisji.

W przedmiocie skargi

Uwagi wstępne

12 Należy podkreślić, że przepisy ustawy nr 37/1992, o których mowa w pkt 6 i 7 niniejszego wyroku, stanowią zasadę ogólną oraz zasadę szczególną.

13 Na podstawie zasady ogólnej zawartej w art. 102 w związku z art. 104 zdanie pierwsze tej ustawy, przytoczonym w pkt 7 niniejszego wyroku, subwencje przeznaczone na finansowanie działalności gospodarczej lub zawodowej podatnika, które nie są wliczane do podstawy opodatkowania podatkiem VAT, są uwzględniane przy obliczaniu części podlegającej odliczeniu w ten sposób, że ujmowane są w mianowniku ułamka, któremu ta część jest równa. Subwencje te zmniejszają więc w sposób ogólny wysokość odliczenia przysługującą podatnikom. Należy do nich nie tylko podatnicy, którzy wykorzystują nabyte towary i usługi w celu dokonania jednocześnie czynności opodatkowanych rodzajnych prawo do odliczenia oraz czynności

zwolnionych, które nie rodz? prawa do odliczenia (zwani dalej „podatnikami mieszanymi”), lecz równie? podatnicy, którzy wykorzystuj? te towary i us?ugi wy??cznie w celu dokonania czynno?ci opodatkowanych rodz?cych prawo do odliczenia (zwani dalej „podatnikami ca?kowitymi”).

14 Zasada szczególna zawarta jest w przepisach art. 104 ustawy nr 37/1992, przytoczonych w pkt 7 niniejszego wyroku. Na mocy tej zasady subwencje przeznaczone do sfinansowania zakupu okre?lonych towarów lub us?ug nabytych w ramach czynno?ci opodatkowanych, niezwolnionych z podatku VAT obni?aj? wy??cznie kwot? odliczenia podatku VAT zap?aconego lub nale?nego z tytu?u tych czynno?ci dok?adnie w takim stopniu, w jakim przyczyni?y si? do ich sfinansowania. W konsekwencji w przypadku, w którym subwencja wynosi przyk?adowo 20 % ceny zakupu towaru lub us?ugi, zakres odliczenia podatku VAT w odniesieniu do tego w?a?nie towaru lub us?ugi jest zmniejszony o 20 %.

Argumentacja stron

15 Komisja utrzymuje, ?e zasada ogólna ustawy nr 37/1992 w sposób niezgodny z prawem rozszerza ograniczenie prawa do odliczenia przewidziane w art. 17 ust. 5 w zwi?zku z art. 19 szóstej dyrektywy przez to, ?e stosuje to ograniczenie nie tylko do podatników mieszanych, lecz równie? do podatników ca?kowitych. Ponadto zasada szczególna ustanowiona t? ustaw? wprowadza mechanizm odliczenia nieprzewidziany przez szóst? dyrektyw? i sprzeczny z ni?.

16 RzRz?d hiszpa?ski uwa?a ze swej strony, ?e Komisja odczytuje szóst? dyrektyw? w sposób dos?owny, który nie uwzgl?dnia celów tej regulacji, a w szczególno?ci zasady neutralno?ci podatku VAT.

17 Zdaniem tego rz?du art. 19 szóstej dyrektywy nie stanowi po prostu zasady obliczania odliczenia cz??ciowego, o którym mowa w art. 17 ust. 5 dyrektywy, przeznaczonej do obliczania w przypadku podatników mieszanych proporcji czynno?ci opodatkowanych rodz?cych prawo do odliczenia w stosunku do ogó?u czynno?ci opodatkowanych i zwolnionych podatnika. Przewiduj?c w art. 19, ?e pa?stwa cz?onkowskie mog? w??czy? do mianownika subwencje, które nie s? bezpo?rednio zwi?zane z cen? transakcyjn? i które z tego powodu nie s? wliczane do podstawy opodatkowania okre?lonej w art. 11 cz??? A ust. 1 lit. a) dyrektywy, prawodawca wprowadzi? odst?pstwo od zasady ustanowionej w art. 17 ust. 5, obejmuj?ce podatników mieszanych, pozwalaj?c na ograniczenie prawa do odliczenia podatników ca?kowitych.

18 Rz?d hiszpa?ski podnosi, ?e celem art. 19 szóstej dyrektywy jest umo?liwienie pa?stwom cz?onkowskim przywrócenia równowagi w dziedzinie konkurencyjno?ci i zachowanie w ten sposób zasady neutralno?ci podatku. Rz?d ten uzasadnia swoje stanowisko, podaj?c za przyk?ad przewo?nika, który otrzymuje subwencj? na zakup pojazdu. Subwencja ta umo?liwia mu obni?enie ceny jego us?ugi i tym samym kwoty nale?nego od niej podatku VAT. Je?eli poza tym dany przewo?nik móg?by odliczy? w ca?o?ci podatek VAT naliczony w zakresie wydatków, które poczyni? na poprzednim etapie obrotu z pomoc? tej subwencji, otrzyma?by dodatkow? korzy?? w porównaniu z konkurentami, którzy w ogóle nie otrzymuj? subwencji.

19 Rz?d hiszpa?ski dodaje, ?e zasada szczególna przyj?ta w ustawie nr 37/1992 przewiduje ograniczenie prawa do odliczenia si?gaj?ce dalej ni? ograniczenie wynikaj?ce ze stosowania art. 19 szóstej dyrektywy, poniewa? dotyczy ona odliczenia podatku VAT nale?nego wy??cznie od towarów lub us?ug nabytych z pomoc? subwencji, i ?e nie ma ona wp?ywu na odliczenie podatku dotycz?cego innych towarów lub us?ug nabytych przez podatnika.

20 Tytu?em ewentualnym, na wypadek gdyby Trybuna? nie podziela? proponowanej przez niego wyk?adni, rz?d ten wnosi o ograniczenie w czasie skutków wyroku. Niestosowanie wstecz skutków wyroku jest jego zdaniem uzasadnione, z jednej strony, okoliczno?ci?, ?e w?adze

hiszpańskie działy w dobrej wierze, przyjmując sporną regulację, a z drugiej strony, ze względu na trudności, jakie mógłby spowodować wyrok Trybunału.

Ocena Trybunału

21 Artykuł 17 ust. 2 szóstej dyrektywy ustanawia zasadę prawa do odliczenia podatku VAT. Prawo to obejmuje podatek naliczony od towarów lub usług wykorzystywanych przez podatnika do celów jego czynności opodatkowanych.

22 Jeżeli podatnik wykonuje jednocześnie czynności rodzące prawo do odliczenia i czynności zwolnione, które nie rodzą takiego prawa, art. 17 ust. 5 dyrektywy stanowi, że odliczenie będzie dotyczyło tylko takiej części podatku VAT, która jest proporcjonalna do kwoty czynności opodatkowanych. Ta część podlegająca odliczeniu obliczana jest zgodnie z warunkami określonymi w art. 19 dyrektywy.

23 Jak już Trybunał orzekł wielokrotnie, każde 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 szóstą dyrektywę (zob. w szczególności wyroki z dnia 21 września 1988 r. w sprawie 50/87 Komisja przeciwko Francji, Rec. str. 4797, pkt 17, z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 BP Soupergaz, Rec. str. I-1883, pkt 18, i z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C-409/99 Metropol i Stadler, Rec. str. I-81, pkt 42).

24 W tej kwestii należy stwierdzić, że art. 19 szóstej dyrektywy, zatytułowany „Obliczanie części podlegającej odliczeniu”, odsyła w sposób wyraźny do art. 17 ust. 5 dyrektywy, z którym jest nierozdzielnie związany.

25 Przepisy art. 19 ust. 1 tiret drugie dotyczące innych subwencji nie określone w art. 11 części A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, to znaczy subwencji, które nie są wliczane do ceny towaru lub świadczonych usług i nie są wliczane do podstawy opodatkowania podatkiem VAT, należy interpretować zatem w świetle art. 17 ust. 5. Przepis ten, jak wynika z jego brzmienia, dotyczy wyłącznie przypadku podatników mieszanych. Wynika z tego, że art. 19 ust. 1 tiret drugie pozwala na ograniczenie prawa do odliczenia, z uwzględnieniem w ten sposób określonych subwencji, jedynie w przypadku podatników mieszanych.

26 W konsekwencji zasada ogólna zawarta w ustawie nr 37/1992, rozszerzając zakres ograniczenia prawa do odliczenia o podatników całościowych, wprowadza ograniczenie, które wykracza poza to, które zostało przewidziane w sposób wyraźny w art. 17 ust. 5 i art. 19 szóstej dyrektywy i narusza przepisy tej dyrektywy.

27 Jeżeli chodzi o zasadę szczególnie ustanowioną przez wspomniany ustaw, wystarczy stwierdzić, że wprowadza ona mechanizm ograniczenia prawa do odliczenia, który nie jest przewidziany ani w art. 17 ust. 5 i art. 19 szóstej dyrektywy, ani w żadnym innym przepisie tej dyrektywy. W konsekwencji dyrektywa ta nie pozwala na taki mechanizm.

28 Należy odrzucić argumentację rzędu hiszpańskiego, że zaproponowana przez niego wykładnia art. 19 szóstej dyrektywy pozwala w lepszy sposób zapewnić przestrzeganie równowagi w dziedzinie konkurencji, a tym samym zasady neutralności podatku VAT. Państwa członkowskie są zobowiązane do stosowania szóstej dyrektywy, nawet jeżeli uważają, że wymaga ona poprawek. Zatem jak wynika 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 jeżeli wykładnia zaproponowana przez pewne państwa członkowskie pozwalałaby na lepsze przestrzeganie określonych celów, którym służy szósta dyrektywa, takich jak neutralność podatku, państwa

członkowskie nie mogą odejść od stosowania przepisów przewidzianych w niej w sposób wyrażony, wprowadzając w danym wypadku inne ograniczenia prawa do odliczenia niż te przewidziane w art. 17 i 19 dyrektywy.

29 Jeżeli chodzi o ograniczenie w czasie skutków wyroku Trybunału, którego domaga się rząd hiszpański, to należy przypomnieć, że Trybunał może, stosując zasadę ogólną pewności prawa, na której zasadza się wspólnotowy porządek prawny, skłonić się do orzeczenia takiego ograniczenia w czasie jedynie w wyjątkowej sytuacji.

30 W tej kwestii, podobnie jak zaznaczył rzecznik generalny w pkt 24 opinii, należy wskazać, że do przyjęcia uregulowania lub zachowania niezgodnego z prawem wspólnotowym skłonią wadze państwowe obiektywna i istotna niepewność odnośnie do zakresu danych przepisów wspólnotowych (zob. podobnie wyrok z dnia 12 września 2000 r. w sprawie C-359/97, Komisja przeciwko Zjednoczonemu Królestwu, Rec. str. I-6355, pkt 92). W niniejszym przypadku niepewność taka nie miała miejsca. Nie ma zatem podstaw, by ograniczyć w czasie skutki niniejszego wyroku.

31 Biorąc pod uwagę powyższe rozważania, należy stwierdzić, że ustanawiając mechanizm człociowego odliczenia podatku VAT poniesionego przez podatników wykonujących wyjącznie czynności opodatkowane i ustanawiając przepis szczególny ograniczający możliwość odliczenia podatku VAT naliczonego od zakupu towarów lub usług finansowanych z pomocą subwencji, Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy prawa wspólnotowego, a w szczególności art. 17 ust. 2 i 5 oraz art. 19 szóstej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

32 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Królestwa Hiszpanii kosztami postępowania, a Królestwo Hiszpanii przegrało sprawę, należy obciążyć je kosztami postępowania.

Z powyższych względów Trybunał (trzecia izba) orzeka, co następuje:

1) **Ustanawiając mechanizm człociowego odliczenia podatku od wartości dodanej poniesionego przez podatników wykonujących wyjącznie czynności opodatkowane i ustanawiając przepis szczególny ograniczający możliwość odliczenia podatku VAT naliczonego od zakupu towarów lub usług finansowanych z pomocą subwencji, Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom, które na nim ciąży na mocy prawa wspólnotowego, a w szczególności art. 17 ust. 2 i 5 oraz art. 19 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku, zmienionej przez dyrektywę Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r.**

2) **Królestwo Hiszpanii zostaje obciążone kosztami postępowania.**

Podpisy

* Język postępowania: hiszpański.