

WYROK TRYBUNAŁU (trzecia izba)  
z dnia 6 października 2005 r. \*

W sprawie C-204/03

mającej 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 doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

**Królestwu Hiszpanii**, reprezentowanemu przez N. Díaz Abad, działającą w charakterze pełnomocnika, z adresem do doręczeń w Luksemburgu,

strona pozwana,

\* Język postępowania: hiszpański.

TRYBUNAŁ (trzecia izba),

w składzie: A. Rosas, prezes izby, J.P. Puissechet, S. von Bahr (sprawozdawca),  
J. Malenovský i U. Löhmus, 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 wyłącznie czynności opodatkowane oraz przepis szczególnie ograniczający możliwość odliczenia podatku VAT naliczonego od zakupu towarów lub usług finansowanych z subwencji, Królestwo Hiszpanii uchybiło zobowiązaniom, które ciążyą 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 część 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 świadczący 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 też transakcji, 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 składać się będzie proporcja mająca:

— jako licznik — całkowitą kwotę, 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 — całkowitą kwotę, poza podatkiem od wartości dodanej, obrotu w danym roku uzyskanego z transakcji uwzględnionych w liczniku oraz transakcji dla których nie przysługuje odliczenie podatku od wartości dodanej. Państwa członkowskie mogą również włączyć do mianownika kwotę subwencji innych niż określone w art. 11 część 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”) poświęcony jest zasadzie częściowego odliczenia tego podatku. Ustęp 1 tego artykułu stanowi:

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

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

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

„Subwencje kapitałowe ujmuje 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 wyłącznie kwotę odliczenia podatku VAT zapłaconego lub należnego za te czynności dokładnie 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, wysyłając 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. Należą do nich nie tylko podatnicy, którzy wykorzystują nabyte towary i usługi w celu dokonania jednocześnie czynności opodatkowanych rodzących prawo do odliczenia oraz czynności zwolnionych, które nie rodzą prawa do odliczenia (zwani dalej „podatnikami mieszanymi”), lecz również podatnicy, którzy wykorzystują te towary i usługi wyłącznie w celu dokonania czynności opodatkowanych rodzących prawo do odliczenia (zwani dalej „podatnikami całkowitymi”).

- 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 określonych towarów lub usług nabytych w ramach czynności opodatkowanych, niezwolnionych z podatku VAT obniżają wyłącznie kwotę odliczenia podatku VAT zapłaconego lub należnego z tytułu tych czynności dokładnie w takim stopniu, w jakim przyczyniły się do ich sfinansowania. W konsekwencji w przypadku, w którym subwencja wynosi przykładowo 20% ceny zakupu towaru lub usługi, zakres odliczenia podatku VAT w odniesieniu do tego właśnie towaru lub usługi jest zmniejszony o 20%.

### *Argumentacja stron*

- 15 Komisja utrzymuje, że zasada ogólna ustawy nr 37/1992 w sposób niezgodny z prawem rozszerza ograniczenie prawa do odliczenia przewidziane w art. 17 ust. 5 w związku z art. 19 szóstej dyrektywy przez to, że stosuje to ograniczenie nie tylko do podatników mieszanych, lecz również do podatników całkowitych. Ponadto zasada szczególna ustanowiona tą ustawą wprowadza mechanizm odliczenia nieprzewidziany przez szóstą dyrektywę i sprzeczny z nią.
- 16 Rząd hiszpański uważa ze swej strony, że Komisja odczytuje szóstą dyrektywę w sposób dosłowny, który nie uwzględnia celów tej regulacji, a w szczególności zasady neutralności podatku VAT.
- 17 Zdaniem tego rządu art. 19 szóstej dyrektywy nie stanowi po prostu zasady obliczania odliczenia częściowego, o którym mowa w art. 17 ust. 5 dyrektywy, przeznaczonej do obliczania w przypadku podatników mieszanych proporcji czynności opodatkowanych rodzących prawo do odliczenia w stosunku do ogółu



czynności opodatkowanych i zwolnionych podatnika. Przewidując w art. 19, że państwa członkowskie mogą włączyć do mianownika subwencje, które nie są bezpośrednio związane z ceną transakcyjną i które z tego powodu nie są wliczane do podstawy opodatkowania określonej w art. 11 część A ust. 1 lit. a) dyrektywy, prawodawca wprowadził odstępstwo od zasady ustanowionej w art. 17 ust. 5, obejmujące podatników mieszanych, pozwalając na ograniczenie prawa do odliczenia podatników całkowitych.

- 18 Rząd hiszpański podnosi, że celem art. 19 szóstej dyrektywy jest umożliwienie państwom członkowskim przywrócenia równowagi w dziedzinie konkurencyjności i zachowanie w ten sposób zasady neutralności podatku. Rząd ten uzasadnia swoje stanowisko, podając za przykład przewoźnika, który otrzymuje subwencję na zakup pojazdu. Subwencja ta umożliwi mu obniżenie ceny jego usługi i tym samym kwoty należnego od niej podatku VAT. Jeżeli poza tym dany przewoźnik mógłby odliczyć w całości podatek VAT naliczony w zakresie wydatków, które poczynił na poprzednim etapie obrotu z pomocą tej subwencji, otrzymałby dodatkową korzyść w porównaniu z konkurentami, którzy w ogóle nie otrzymują subwencji.
- 19 Rząd hiszpański dodaje, że zasada szczególna przyjęta w ustawie nr 37/1992 przewiduje ograniczenie prawa do odliczenia sięgające dalej niż ograniczenie wynikające ze stosowania art. 19 szóstej dyrektywy, ponieważ dotyczy ona odliczenia podatku VAT należnego wyłącznie od towarów lub usług nabytych z pomocą subwencji, i że nie ma ona wpływu na odliczenie podatku dotyczącego innych towarów lub usług nabytych przez podatnika.
- 20 Tytułem ewentualnym, na wypadek gdyby Trybunał nie podzielał proponowanej przez niego wykładni, rząd ten wnosi o ograniczenie w czasie skutków wyroku. Niestosowanie wstecz skutków wyroku jest jego zdaniem uzasadnione, z jednej strony, okolicznością, że władze hiszpańskie działały w dobrej wierze, przyjmując sporną regulację, a z drugiej strony, ze względu na trudności, jakie mogłyby 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 odstępstwa 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 nierozzerwalnie związany.

- 25 Przepisy art. 19 ust. 1 tiret drugie dotyczące innych subwencji niż określone w art. 11 część A ust. 1 lit. a) szóstej dyrektywy, to znaczy subwencji, które nie są wliczane do ceny towaru lub świadczonej usługi i nie są wliczane do podstawy opodatkowania podatkiem VAT, należy interpretować zatem w świetle art. 17 ust. 5. Przepis ten, jak wynika wyraźnie 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 szczególną ustanowioną przez wspomnianą ustawę, 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 rządu 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 wyraźny, 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 domagał się rząd hiszpański, to należy przypomnieć, że Trybunał może, stosując zasadę ogólną pewności prawa, na której zasada 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 skłoniła władze 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 częściowego odliczenia podatku VAT poniesionego przez podatników wykonujących wyłącznie 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 ciążyą 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 częściowego odliczenia podatku od wartości dodanej poniesionego przez podatników wykonujących wyłącznie 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 ciążyą 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: ujednoliconą podstawą wymiaru podatku, zmienionej przez dyrektywę Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r.**
  
- 2) **Królestwo Hiszpanii zostaje obciążone kosztami postępowania.**

Podpisy