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

W sprawie C-243/03

mającej za przedmiot skargę 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 doręczeń w Luksemburgu,

strona skarżąca,

przeciwko

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

strona pozwana,

* Język postępowania: francuski.

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. Puissochet, S. von Bahr (sprawozdawca), J. Malenovský i U. Lõhmus, 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 ciążą 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 (zwanej 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 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".

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

5 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, jaki przypada na kwotę tych pierwszych transakcji.

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

[...]".

6 Artykuł 19 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 [ułamek mający]:

— 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

7 Artykuł 271 code général des impôts (kodeksu podatkowego, zwanego dalej „CGI") stanowi:

„I. 1. Podatek od wartości dodanej poniesiony w składnikach kosztów czynności podlegającej opodatkowaniu podlega odliczeniu od podatku od wartości dodanej należnego od tej czynności.

[...]

II. 1. W zakresie w jakim towary i usługi są wykorzystywane na potrzeby czynności podlegających 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 94-452 z dnia 3 czerwca 1994 r. (JORF z dnia 5 czerwca 1994, str. 8143), przewiduje:

„1. Podatnicy, którzy w ramach działalności podlegającej opodatkowaniu podatkiem od wartości dodanej nie wykonują wyłącznie 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.

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

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

b) w mianowniku — kwotą całkowitego obrotu rocznego bez podatku od wartości dodanej, dotyczącą 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 księdze drugiej zasady rządzące 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 wyłącznie 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 części (20%) z subwencji na wyposażenie w kwocie 237 200 FRF.

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

Podatnik stosuje w odniesieniu do podatku w ten sposób obliczonego w danym przypadku i na zasadach ogólnych stawkę procentową 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 częściowe odliczenie podatku VAT do wszystkich podatników, włącznie z podatnikami wykonującymi wyłącznie czynności opodatkowane, dające 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 częściowe odliczenie podatku ma zastosowanie wyłącznie do podatników wykonujących jednocześnie czynności opodatkowane i nieopodatkowane podatkiem VAT (zwanych 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 częściowego 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 częściowego 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 tejże dyrektywy (odrębne współczynniki odliczenia w zależności od branży działalności przedsiębiorstwa lub bezpośrednie przyporządkowanie dobra do konkretnej działalności). Jeżeli państwo członkowskie stosuje częściowe odliczenie podatku, żaden przepis szóstej dyrektywy nie pozwala przed zastosowaniem tego odliczenia częściowego na obniżenie podstawy opodatkowania podatkiem VAT, do której stosuje się to odliczenie częściowe, 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 część A 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 Soupergaz, Rec. str. I-1883).

19 Jeżeli chodzi o art. 2 akapit drugi pierwszej dyrektywy Komisja podnosi, że przepis ten nie różni się treścią 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, stanowią 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 należącego do podatnika.

22 Zdaniem rządu 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 ujęcia subwencji na wyposażenie w mianowniku ułamka równego części podlegającej odliczeniu, prowadziłoby do ograniczenia wykonywania prawa do odliczenia w odniesieniu do wszystkich wydatków poniesionych przez podatnika, podczas gdy przyznanie tych subwencji ma siłą rzeczy charakter punktowy.

24 Poza tym skorzystanie ze wspomnianej możliwości, która dotyczy jedynie podatników mieszanych, mogłoby tym samym wywołać poważne zakłócenia konkurencji miedzy 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 wyższy niż 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 włączenia do mianownika ułamka równego części podlegającej odliczeniu na podstawie art. 19 ust. 1 szóstej dyrektywy subwencji, które zgodnie z art. 11 część A ust. 1 lit. a) dyrektywy nie stanowią 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 odstępstwa są dopuszczalne wyłącznie w przypadkach przewidzianych wyraźnie przez szóstą dyrektywę (zob. w szczególności ww. wyroki w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 15–17 i w sprawie BP Soupergaz, 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 służą 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 część 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, włącznie z subwencjami stanowiącymi przedmiot niniejszej sprawy, art. 19 ust. 1 tej samej dyrektywy przewiduje, że państwa członkowskie mają możliwość włączenia ich do mianownika ułamka równego części podlegającej odliczeniu, jeżeli podatnik wykonuje jednocześnie czynności dające prawo do odliczenia i czynności zwolnione z opodatkowania.

32 Jak słusznie przypomniała Komisja, z wyjątkiem tych dwóch przepisów szósta dyrektywa nie przewiduje żadnego przypadku uwzględnienia subwencji przy wymiarze podatku VAT.

33 Należy stwierdzić, że wskazane przepisy krajowe uzależniają prawo do odliczenia podatku VAT, jeżeli nabycie danego dobra jest finansowane z subwencji, od warunku, aby odpisy amortyzacyjne tego dobra zostały przeniesione na cenę

stosowaną w ramach czynności dokonywanych przez podatnika, który to warunek nie jest przewidziany w szóstej dyrektywie i stanowi w konsekwencji ograniczenie prawa do odliczenia niedopuszczalne w świetle tej dyrektywy.

34 Z jednej strony należy w związku z tym odrzucić argumentację rządu francuskiego opartą na art. 2 akapit drugi pierwszej dyrektywy. Przepis ten ogranicza się do wyrażenia zasady prawa do odliczenia, która jest uregulowana w odpowiednich przepisach szóstej dyrektywy, i nie może służyć jako podstawa nieprzewidzianego w tych przepisach ograniczenia prawa do odliczenia (zob. ww. wyrok w sprawie Komisja przeciwko Francji, pkt 23).

35 Z drugiej strony należy wyjaśnić, podobnie jak to uczynił rzecznik generalny w pkt 23 opinii, że państwa członkowskie są zobowiązane do stosowania szóstej dyrektywy, nawet jeżeli uważają, 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 jeżeli wykładnia zaproponowana przez pewne państwa członkowskie pozwalałaby na lepsze przestrzeganie określonych celów, którym służy szósta dyrektywa, takich jak neutralność podatkowa, państwa członkowskie nie mogą odejść od stosowania przewidzianych w niej w sposób wyraźny przepisów.

36 Jeżeli chodzi o argumenty Królestwa Hiszpanii opierające się na art. 19 szóstej dyrektywy, należy stwierdzić, po pierwsze, że przepis ten znajduje zastosowanie wyłącznie do podatników mieszanych, a po drugie, że stosuje się on wyłącznie do sytuacji, które sam przewiduje (zob. wyrok z dnia 6 października 2005 r. w sprawie C-204/03 Komisja przeciwko Hiszpanii, Zb.Orz. str. I-8389, pkt 24 i 25).

37 Należy zatem stwierdzić, że ustanawiając przepis szczególny ograniczający możliwość odliczenia podatku VAT naliczonego z tytułu zakupu dóbr inwestycyjnych ze względu na to, że zostały one sfinansowane z subwencji, Republika Francuska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążą na podstawie prawa wspólnotowego, a w szczególności art. 17 i 19 szóstej dyrektywy.

W przedmiocie kosztów

38 Zgodnie z art. 69 § 2 regulaminu kosztami zostaje obciążona, na żądanie strony przeciwnej, strona przegrywająca sprawę. Ponieważ Komisja wniosła o obciążenie Republiki Francuskiej kosztami postępowania, a Republika Francuska przegrała sprawę, należy obciążyć ją kosztami postępowania. Zgodnie z art. 69 § 4 akapit pierwszy Królestwo Hiszpanii, które przystąpiło do niniejszej sprawy w charakterze interwenienta, ponosi koszty własne.

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

1) **Ustanawiając przepis szczególny ograniczający możliwość odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego z tytułu zakupu dóbr inwestycyjnych, ze względu na to, że zostały one sfinansowane z subwencji, Republika Francuska uchybiła zobowiązaniom, które na niej ciążą 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, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r.**

2) **Republika Francuska zostaje obciążona kosztami postępowania.**

3) **Królestwo Hiszpanii ponosi koszty własne.**

Podpisy