

Sprawa C-74/08

PARAT Automotive Cabrio Textiltet?ket Gyártó Kft.

przeciwko

Adó- és Pénzügyi Ellen?rzési Hivatal, Hatósági F?osztály, Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály

(wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym z?o?ony przez Nógrád Megyei Bíróság)

Szósta dyrektywa VAT – Przyst?pienie nowego pa?stwa cz?onkowskiego – Podatek z tytu?u subwencionowanego zakupu wyposa?enia – Prawo do odliczenia – Wy??czenia przewidziane w uregulowaniach krajowych w chwili wej?cia w ?ycie szóstej dyrektywy – Prawo pa?stw cz?onkowskich do utrzymania wy??cze?

Streszczenie wyroku

1. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od warto?ci dodanej – Odliczenie podatku naliczonego – Wy??czenia prawa do odliczenia – Uprawnienie pa?stw cz?onkowskich do utrzymania wy??cze? istniej?cych w chwili wej?cia w ?ycie szóstej dyrektywy*

(dyrektywa Rady 77/388, art. 17 ust. 2 i 6)

2. *Postanowienia podatkowe – Harmonizacja ustawodawstw – Podatki obrotowe – Wspólny system podatku od warto?ci dodanej – Odliczenie podatku naliczonego*

(dyrektywa Rady 77/388/EWG, art. 17 ust. 2)

1. Artyku? 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw pa?stw cz?onkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych nale?y interpretowa? w ten sposób, ?e stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które w przypadku nabycia towarów subwencionowanych z funduszy publicznych dopuszcza odliczenie zwi?zanego z tym podatku od warto?ci dodanej jedynie do wysoko?ci cz??ci nieobj?tej subwencj?.

W istocie tego rodzaju uregulowanie wprowadza w zakresie nabywania towarów lub us?ug finansowanych w drodze subwencji ograniczenie, które nie jest dopuszczone na mocy art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy. Wprawdzie zasada prawa do odliczenia zostaje jednak z?agodzona przez wprowadzaj?cy odst?pstwo przepis art. 17 ust. 6 akapit drugi omawianej dyrektywy. Jednak?e art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy powinien by? rozumiany w ?wietle pierwszego akapitu tego artyku?u, który przyznaje Radzie kompetencj? do okre?lenia, na wniosek Komisji, które wydatki nie b?d? podlega?y prawu do odliczenia podatku, wskazuj?c jednocze?nie, ?e w ?adnym przypadku prawem tym nie b?d? obj?te wydatki niezwi?zane ?ci?le z dzia?alno?ci? gospodarcz?, takie jak wydatki na artyku?y luksusowe, rozrywkowe lub reprezentacyjne. W konsekwencji i maj?c na uwadze, ?e uregulowanie to nale?y interpretowa? w sposób ?cis?y, jako ?e wprowadza odst?pstwo, art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy nie mo?e by? uznany za zezwalaj?cy pa?stwom cz?onkowskim na utrzymanie w mocy ograniczenia prawa do odliczenia podatku od warto?ci dodanej mog?cego mie? zastosowanie w sposób ogólny do jakiegokolwiek wydatku zwi?zanego z nabyciem towarów, niezale?nie od jego charakteru lub przedmiotu. Wyk?adnia ta

narzuca się również w świetle genezy powstania tego przepisu, z której wynika, iż stało się wolą prawodawcy wspólnotowego było dopuszczenie jedynie wyłączenia niektórych towarów i usług z systemu odliczenia, a nie dopuszczenie ogólnych wyłączeń z tego systemu

(por. pkt 20, 21, 27–30; pkt 1 sentencji)

2. Artykuł 17 ust. 2 szóstej dyrektywy 77/388 w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych przyznaje podatnikom prawa, na które mogli się oni powoływać przed sądem krajowym przeciwko uregulowaniu krajowemu niezgodnemu z tym przepisem. Ponadto jeżeli wyłączenie z systemu odliczenia zostało ustanowione niezgodnie z przepisami szóstej dyrektywy, to krajowe organy podatkowe nie mogą powoływać się wobec podatnika na przepis o charakterze odstąpienia od prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej. Podatnik, wobec którego zastosowano ten przepis, powinien mieć możliwość ponownego obliczenia należnego podatku, stosownie do postanowień art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, w zakresie w jakim towary lub usługi zostały wykorzystane na potrzeby czynności opodatkowanych.

(por. pkt 33–36; pkt 2 sentencji)

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 23 kwietnia 2009 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Przystąpienie nowego państwa członkowskiego – Podatek z tytułu subwencjonowanego zakupu wyposażenia – Prawo do odliczenia – Wyłączenia przewidziane w uregulowaniach krajowych w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy – Prawo państw członkowskich do utrzymania wyłączenia

W sprawie C-74/08

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Nógrád Megyei Bíróság (Węgry) postanowieniem z dnia 16 lipca 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 30 stycznia 2008 r., w postępowaniu

PARAT Automotive Cabrio Textiltetkét Gyártó kft

przeciwko

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Fosztály Északmagyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

w składzie: K. Lenaerts, prezes izby, R. Silva de Lapuerta (sprawozdawca) i J. Malenovský, sędziowie,

rzecznik generalny: J. Kokott,

sekretarz: B. Fülöp, administrator,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 4 marca 2009 r.,

rozważwszy uwagi przedstawione:

– w imieniu rządu węgierskiego, przez R. Somssich, J. Fazekas, K. Borvölgyi oraz M. Fehéra, działających w charakterze pełnomocników,

– w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich, przez D. Triantafyllou oraz K. Talabér-Ritz, działających w charakterze pełnomocników,

podjąwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 ust. 2 i 6 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, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy przedsiębiorstwem PARAT Automotive Cabrio **Textileték** Gyártó kft (zwanym dalej „PARAT”) a Adó és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Fosztály Északmagyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (izba skarbowa węgierska dla regionu północnych Węgier, podlegająca administracji ds. skarbowych i kontroli podatkowych, zwanej dalej „APEH”) w przedmiocie ustalenia zakresu stosowania krajowego prawa podatkowego w odniesieniu do możliwości odliczenia podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) z tytułu zakupu towarów subwencjonowanych.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 2 pierwszej dyrektywy Rady z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (67/227/EWG) (Dz.U. 1967, 71, s. 1301) ma następujące brzmienie:

„Zasada wspólnego systemu podatku [VAT] obejmuje zastosowanie do towarów i usług ogólnego podatku konsumpcyjnego zgodnie proporcjonalnego do ceny towarów i usług, niezależnie od ilości transakcji, jakie mają miejsce w procesie produkcji i dystrybucji przed etapem, na którym podatek jest pobierany.

Każda transakcja będzie podlegała podatkowi [VAT] obliczonemu od ceny towarów lub usług według stawki, jaka ma zastosowanie do takich towarów i usług, po odjęciu kwoty podatku [VAT] poniesionego bezpośrednio w składnikach kosztów.

[...]”

4 Zgodnie z art. 17 ust. 2, ust. 6 i ust. 7 szóstej dyrektywy, zmienionej dyrektywą Rady

95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18):

„2. O ile towary i usługi są cząści transakcji [są wykonywane] podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić:

a) należny [podlegający zapłacie] lub zapłacony na terytorium kraju podatek [VAT] od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]

6. Przed upływem najwyżej czterech lat od daty wejścia w życie niniejszej dyrektywy Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, podejmie decyzję, które wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczenia podatku [VAT]. Odliczenie podatku [VAT] nie będzie w żadnym przypadku obejmowało wydatków niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne.

Do czasu wejścia w życie powyższych przepisów państwa członkowskie mogą zachować wyłączenia przewidziane w ich prawie krajowym w momencie wejścia w życie niniejszej dyrektywy”.

7. Z wyjątkiem konsultacji przewidzianych w art. 29, każde z państw członkowskich może, ze względu na cykle w gospodarce, w całości lub częściowo wycofać całość lub część dóbr inwestycyjnych lub innych z systemu odliczeń. W celu zapewnienia identycznych warunków konkurencji, państwa członkowskie mogą, zamiast odmowy odliczenia podatku stosować opodatkowanie towarów wytworzonych bezpośrednio przez podatnika, nabyte przez niego na terenie kraju albo przez niego przywiezione w taki sposób, aby podatek nie przekracza podatku [VAT], który byłby pobrany w momencie nabycia odpowiednich towarów”.

Uregulowania krajowe

5 Dział VIII węgierskiej ustawy nr LXXIV z 1992 r. w sprawie podatku od wartości dodanej (zwanej dalej „ustawą w sprawie VAT”) obowiązuje w dniu 1 maja 2004 r. – stanowiłoby datę przystąpienia Republiki Węgierskiej do Unii Europejskiej – w okresie wstępnym dla okoliczności faktycznych sprawy przed sądem krajowym zawiera w art. 38 ust. 1 lit. a) dotyczącym podziału podatku naliczonego, w ramach tytułu „odliczenie podatku”, następujący przepis:

„Podział podatku naliczonego

Podatnik jest zobowiązany do wskazania w rachunkach w sposób wyróżniony kwoty podatku naliczonego podlegającego prawu do odliczenia i niepodlegającego prawu do odliczenia [...]. O ile roczna ustawa budżetowa nie stanowi inaczej, podatnik korzystający z subwencji z funduszy publicznych, które nie są wliczane do podstawy opodatkowania [...] może

a) w przypadku subwencji otrzymywanych w celu nabycia określonych towarów – wykonać swe prawo do odliczenia jedynie w zakresie tego nabycia maksymalnie do wysokości kwoty równej części niesubwencionowanej.

[...]”

6 Powyższy przepis został uchylony z dniem 1 stycznia 2006 r. Uchylenie nie miało skutku retroaktywnego. W związku z tym, stosowanie obliczenia pro rata w odniesieniu do subwencji finansowanych z funduszy publicznych miało zastosowanie w przypadku każdego nabycia towarów dokonanego przed 31 grudnia 2005 r.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

7 Zgodnie z umową o subwencjonowaniu zawartą w dniu 11 maja 2005 r. z Magyar Fejlesztési Bank (węgierskim bankiem rozwoju) działającym w imieniu Gazdasági és Közlekedési Minisztérium (ministerstwa gospodarki i transportu), PARAT dokonała inwestycji polegającej na poszerzeniu swoich zdolności produkcyjnych w zakresie składowanych dachów samochodowych w roku 2005. Na podstawie wskazanej umowy PARAT uzyskała bezzwrotną subwencję w wysokości 47 % całkowitej kwoty wydatków na inwestycję.

8 W związku z tymi inwestycjami PARAT zaksięgowała cztery faktury wystawione przy zakupie maszyn na łączną kwotę 43 882 853 HUF i odliczyła całą wskazaną na tych fakturach podatką VAT, czyli 10 971 718 HUF, w deklaracji VAT za wrzesień 2005.

9 Następnie Nógrád Megyei Igazgatóság Kiutalás Előtti Ellenőrzési Osztálya (wydział kontroli dykcji administracji skarbowej comitat de Nógrád) przeprowadził kontrolę wskazanej deklaracji. Z kontroli wynikało, że PARAT powinien zmniejszyć kwotę podatku VAT odliczonego w związku z zakupem maszyn w ramach dokonanych inwestycji ze względu na uzyskanie bezzwrotnej subwencji.

10 APEH obliczył kwotę podatku VAT podlegającemu odliczeniu na podstawie części uzyskanego finansowania (47 %) stwierdzając, że PARAT ma prawo do odliczenia kwoty 5 748 000 HUF jako podatku VAT od nabytego wyposażenia, a niewskazanej przez PARAT kwoty 10 971 718 HUF. W związku z tym, na podstawie obliczenia pozostałej części kwoty, APEH ustalił wysokość podatku VAT niepodlegającego odliczeniu w wysokości 5 223 718 HUF, którą została obciążony PARAT. Ponadto kwota ta została powiększona o karę wraz z dodatkiem za zwłokę.

11 W skardze na tę decyzję PARAT zażądała uchylenia wskazanego dźugu podatkowego oraz kary i dodatku za zwłokę. PARAT podniósł w szczególności, że uregulowanie krajowe mające zastosowanie w okresie wstępnym dla okoliczności faktycznych sprawy przed sądem krajowym stanowiło ograniczenie prawa do odliczenia podatku VAT niezgodne z przepisami szóstej dyrektywy. Skarga PARAT została oddalona przez APEH.

12 PARAT wniósł skargę o stwierdzenie nieważności decyzji nakazującej zapłatę dźugu podatkowego, zwiększoną o karę i dodatek za zwłokę. PARAT podkreślił w szczególności, że art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy pozwala mu na odliczenie całej podatku VAT wskazanego na fakturach dotyczących nabytego wyposażenia.

13 W tych okolicznościach Nógrád Megyei Bíróság postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy w dniu przystąpienia Republiki Węgierskiej do Unii Europejskiej w dniu 1 maja 2004 r. system ustanowiony w art. 38 ust. 1 lit. a) ustawy [w sprawie VAT] był zgodny z przepisami art. 17 szóstej dyrektywy [...]?”

2) W przypadku odpowiedzi negatywnej, czy strona skarżąca może bezpośrednio powoływać się przy korzystaniu z prawa do odliczenia na art. 17 szóstej dyrektywy przeciwko systemowi ustanowionemu w art. 38 ust. 1 lit. a) ustawy [w sprawie VAT]?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie pytania pierwszego

14 W pierwszym pytaniu sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy przepisy ustanowione w art. 17 szóstej dyrektywy stoją na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie wyłączało prawo do odliczenia podatku VAT za cenę zakupu przedmiotu pochodzącą z subwencji finansowanej z funduszy publicznych.

15 Celem udzielenia odpowiedzi na to pytanie należy na wstępie przypomnieć, że prawo do odliczenia podatku VAT buduje integralny mechanizm podatku VAT stanowi podstawową zasadę, na której opiera się wspólny system podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane (zob. wyroki z dnia 21 marca 2000 r. w sprawach połączonych C-110/98 i C-147/98 *Gabalfrisa i in.*, Rec. s. I-1577, pkt 43; z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C-409/99 *Metropol i Stadler*, Rec. s. I-81, pkt 42 oraz z dnia 26 maja 2005 r. w sprawie C-465/03 *Kretztechnik*, Rec. s. I-4357, pkt 33).

16 Trybunał orzekł również we wskazanych powyżej punktach cytowanych wyroków, że zgodnie z zasadami regulującymi wspólny system podatku VAT podatek ten stosuje się do każdej czynności w zakresie produkcji lub dystrybucji, po odliczeniu podatku VAT, który obciąża bezpośrednio czynności dokonane na wcześniejszych etapach obrotu. Prawo do odliczenia jest wykonywane od razu w odniesieniu do całego podatku naliczonego na poprzednich etapach obrotu. Wynika z tego, że wszelkie ograniczenie prawa do odliczenia podatku VAT ma wpływ na wysokość obciążenia podatkowego i powinno być stosowane w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich.

17 Należy ponadto wskazać, że art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy w sposób jednoznaczny ustanawia zasadę odliczania przez podatnika kwot zafakturowanych mu tytułem podatku VAT od dostarczanych mu towarów lub świadczonych mu usług, o ile owe towary lub usługi są wykorzystywane dla potrzeb jego własnych czynności podlegających opodatkowaniu (zob. ww. wyrok w sprawie *Metropol i Stadler*, pkt 43; wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie C-371/07 *Danfoss i AstraZeneca*, dotychczas niepublikowany w Zbiorze, pkt 27 oraz wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r. w sprawie C-414/07 *Magoora*, dotychczas niepublikowany w Zbiorze, pkt 29).

18 W konsekwencji odstąpienia są dopuszczalne wyłączenie w przypadkach przewidzianych wyraźnie w szóstej dyrektywie (zob. wyrok z dnia 19 września 2000 r. w sprawach połączonych C-177/99 i C-181/99 *Amprafrance i Sanofi*, Rec. s. I-7013, pkt 34 oraz ww. wyroki w sprawie *Danfoss i AstraZeneca*, pkt 26 i w sprawie *Magoora*, pkt 28).

19 Co się tyczy uregulowania krajowego, takiego jak sporne w postępowaniu przed sądem krajowym uregulowanie zatytułowane „odliczenie podatku” należy stwierdzić, że zawiera ono ogólne ograniczenie prawa do odliczenia podatku VAT mające zastosowanie do każdego nabycia towaru przy skorzystaniu z subwencji finansowanej z funduszy publicznych.

20 Tego rodzaju uregulowanie wprowadza w zakresie nabywania towarów lub usług finansowanych w drodze subwencji ograniczenie prawa do odliczenia, które nie jest dopuszczone na mocy art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 6 października 2005 r. w sprawie C-204/03 *Komisja przeciwko Francji*, Rec. s. I-8389, pkt 26, 27 oraz w sprawie C-243/03

Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-8411, pkt 32).

21 Zasada prawa do odliczenia podatku VAT zostaje jednak zagodzona przez wprowadzający odstępstwo przepis art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy. Zgodnie z tym przepisem państwa członkowskie mogą bowiem utrzymać w mocy ustawodawstwo dotyczące wyłączenia prawa do odliczenia podatku VAT obowiązujące w dniu wejścia w życie tej dyrektywy, do czasu określenia przez Radę wydatków, w przypadku których prawo to nie przysuguje (zob. ww. wyroki w sprawie Metropol i Stadler, pkt 44 oraz w sprawie Danfoss i AstraZeneca, pkt 28).

22 Artykuł 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy zawiera klauzulę „standstill” przewidującą utrzymanie w mocy krajowych wyłączeń prawa do odliczenia podatku VAT, które znajdują zastosowanie przed wejściem w życie szóstej dyrektywy w danych państwach członkowskich. Celem tego przepisu jest umożliwienie państwom członkowskim utrzymanie w mocy – do czasu ustanowienia przez Radę wspólnotowego systemu wyłączeń prawa do odliczenia podatku VAT – wszelkich krajowych zasad dotyczących wyłączenia prawa do odliczenia rzeczywiście stosowanych przez ich organy władzy publicznej w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy (zob. ww. wyroki w sprawie Metropol i Stadler, pkt 48; w sprawie Danfoss i AstraZeneca, pkt 30, 31 oraz w sprawie Magoora, pkt 35).

23 Jednakże, w związku z tym, że chodzi o uregulowanie wprowadzającego odstępstwo od zasady prawa do odliczenia podatku VAT ustanowionej w sposób ogólny w art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy w celu zapewnienia neutralności tego podatku, uregulowanie to powinno być interpretowane w sposób ścisły (zob. ww. wyroki w sprawie Metropol i Stadler, pkt 59 i Magoora, pkt 28).

24 Co się tyczy sytuacji takiej jak ta, która ma miejsce w postępowaniu przed sądem krajowym i możliwośći zastosowania wskazanego uregulowania wprowadzającego odstępstwo, należy zauważyć, że szósta dyrektywa weszła w życie na Węgrzech w dniu przystąpienia tego państwa do Unii Europejskiej, czyli w dniu 1 maja 2004 r. Zatem ten dzień jest istotny dla celów zastosowania art. 17 ust. 6 tej dyrektywy do tego państwa członkowskiego (zob. podobnie ww. wyrok w sprawie Magoora, pkt 27).

25 Dla celów dokonania oceny przepisu krajowego, takiego jak przepis będący przedmiotem postępowania przed sądem krajowym, mając na uwadze wskazane wspólnotowe uregulowanie wprowadzającego odstępstwo, należy stwierdzić, że jak wynika to z pkt 19 niniejszego wyroku, przepis ten stanowi środek o charakterze ograniczającym w sposób ogólny prawo do odliczenia całości zapłaconego podatku VAT naliczonego w związku z nabyciem towarów finansowanych w drodze subwencji pochodzącej z funduszy publicznych.

26 Wskazany przepis zawiera ograniczenie prawa do odliczenia wykraczające poza zakres dopuszczalny na mocy art. 17 ust. 6 dyrektywy.

27 Artykuł 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy powinien być bowiem rozumiany w świetle pierwszego akapitu tego artykułu, który przyznaje Radzie kompetencje do określenia, na wniosek Komisji, które wydatki nie będą podlegały prawu do odliczenia podatku VAT, wskazując jednocześnie, że w żadnym przypadku prawem tym nie będą objęte wydatki niezwiązane ściśle z działalnością gospodarczą, takie jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub reprezentacyjne.

28 W konsekwencji i mając na uwadze, że uregulowanie to należy interpretować w sposób ścisły, jako że wprowadza odstępstwo, art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy nie może być uznany za zezwalający państwom członkowskim na utrzymanie w mocy ograniczenia prawa do odliczenia podatku VAT mogącego mieć zastosowanie w sposób ogólny do jakiegokolwiek wydatku

związane z nabyciem towarów, niezależnie od jego charakteru lub przedmiotu.

29 Wykądnia ta narzuca się również w świetle genezy powstania tego przepisu, z której wynika, iż stało się wolą prawodawcy wspólnotowego było dopuszczenie jedynie wyjątkowo niektórych towarów i usług z systemu odliczeń, a nie dopuszczenie ogólnych wyjątków z tego systemu (zob. podobnie wyroki z dnia 5 października 1999 r. w sprawie C-305/97 *Royscot i.in.*, Rec. s. I-6671, pkt 22 i z dnia 14 lipca 2005 r. w sprawie C-434/03 *Charles et Charles-Tijmens*, Rec. s. I-7037, pkt 32, 35).

30 W związku z powyższym, na pytanie pierwsze należy odpowiedzieć, że art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy należy interpretować w ten sposób, że stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które w przypadku nabycia towarów subwencjonowanych z funduszy publicznych, dopuszcza odliczenie związane z tym podatku VAT jedynie do wysokości części nieobjętej subwencją.

W przedmiocie pytania drugiego

31 W drugim pytaniu prejudycjalnym, sąd krajowy zmierza do ustalenia, czy podatnik może powoływać się na art. 17 szóstej dyrektywy przeciwko uregulowaniu krajowemu ograniczającemu prawo do odliczenia VAT w sposób niezgodny z art. 17 ust. 2 i 6.

32 Celem udzielenia odpowiedzi na to pytanie, należy przypomnieć, że Trybunał w wyroku z dnia 6 lipca 1995 r. w sprawie C-62/93 *BP Soupergaz*, Rec. s. I-1883, pkt 35 stwierdził, że art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy precyzyjnie wskazuje warunki powstania tego prawa i jego zakres i nie pozostawia państwowym członkowskim żadnego uznania w zakresie jego transpozycji.

33 W związku z tym Trybunał orzekł w pkt 35, 36 tego wyroku, że art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy przyznaje jednostkom prawo, na które mogą się one powoływać przed sądem krajowym przeciwko uregulowaniom krajowym niezgodnym z tym przepisem.

34 Trybunał podkreślił również, że jeżeli wyjątkowanie z systemu odliczeń zostało ustanowione niezgodnie z przepisami szóstej dyrektywy, to krajowe organy podatkowe nie mogą powoływać się wobec podatnika na przepis o charakterze odstąpienia od prawa do odliczenia podatku VAT (zob. wyrok z dnia 14 września 2006 r. w sprawie C-228/05, Rec. s. I-8391, pkt 66).

35 Podatnik, wobec którego zastosowano ten przepis, powinien mieć możliwość ponownego obliczenia należnego podatku VAT, stosownie do postanowień art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy, w zakresie w jakim towary lub usługi zostały wykorzystane na potrzeby czynności opodatkowanych (zob. ww. wyrok w sprawie *Stradasfalti*, pkt 68).

36 W związku z powyższym, na drugie pytanie należy odpowiedzieć, że art. 17 ust. 2 szóstej dyrektywy przyznaje podatnikom prawa, na które mogą się oni powoływać przed sądem krajowym przeciwko uregulowaniu krajowemu niezgodnemu z tym przepisem.

W przedmiocie kosztów

37 Dla stron postępowania przed sądem krajowym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed tym sądem; do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż poniesione przez strony postępowania przed sądem krajowym, nie podlegają zwrotowi.

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

1) **Artykuł 17 ust. 2 i 6 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 naleŹy interpretowaŹ w ten sposób, Źe stoi on na przeszkodzie uregulowaniu krajowemu, które w przypadku nabycia towarów subwencjonowanych z funduszy publicznych, dopuszcza odliczenie związanego z tym podatku od wartoŹci dodanej jedynie do wysokoŹci czŹci nieobjętej subwencj.

2) ArtykuŹ 17 ust. 2 szóstej dyrektywy 77/388 przyznaje podatnikom prawa, na które mogą się oni powoŹywaŹ przed sądem krajowym przeciwko uregulowaniu krajowemu niezgodnemu z tym przepisem.

Podpisy

* Język postępowania: węgierski.