

Vec C-414/07

Magoora sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie

(návrh na začatie prejudiciálneho konania podaný

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie)

„Šiesta smernica o DPH – článok 17 ods. 2 a 6 – Vnútroštátna právna úprava – Odpočet DPH súvisiacej s nákupom pohonných hmôt pre určité vozidlá bez ohľadu na účel ich používania – Skutočné obmedzenie práva na odpočet – Vylúčenia stanovené vnútroštátnou právnou úpravou v záse nadobudnutia účinnosti smernice“

Abstrakt rozsudku

Daňové ustanovenia – Harmonizácia právnych predpisov – Dane z obratu – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty – Odpočet dane zaplatenej na vstupe – Vylúčenia z práva na odpočet

(Smernica Rady 77/388, článok 17 ods. 6 druhý pododsek)

Je v rozpore s článkom 17 ods. 6 druhým pododsekom šiestej smernice Rady 77/388 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu, aby členský štát v súvislosti s prebratím uvedenej smernice do vnútroštátneho práva úplne zrušil vnútroštátne ustanovenia týkajúce sa obmedzenia práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a zaťažujúcej nákup pohonných hmôt pre motorové vozidlá používané na účinnosti podliehajúce dani a tieto ustanovenia ku dňu nadobudnutia účinnosti uvedenej smernice na jeho území nahradil ustanoveniami, ktoré stanovujú v danej oblasti nové kritériá, ak – čo prináleží posúdiť vnútroštátnemu súdu – mali tieto ustanovenia za následok rozšírenie pôsobnosti týchto obmedzení. V tejto súvislosti pojem „vnútroštátna právna úprava“ v zmysle článku 17 ods. 6 druhého pododseku šiestej smernice odkazuje na systém odpočtu dane z pridanej hodnoty, ktorý existoval a bol skutočne uplatňovaný v záse nadobudnutia účinnosti smernice. Klauzula „standstill“ stanovená v článku 17 ods. 6 druhom pododseku šiestej smernice nemá za cieľ umožniť novému členskému štátu zmeniť svoju vnútroštátnu právnú úpravu v súvislosti s jeho pristúpením k Európskej únii takým smerom, ktorý by vzťahoval túto právnú úpravu od cieľov šiestej smernice. V každom prípade tento článok bráni tomu, aby členský štát neskôr zmenil svoju právnú úpravu, ktorá nadobudla účinnosť k tomuto dátumu, tak, že rozšíri pôsobnosť týchto obmedzení v porovnaní so situáciou, ktorá existovala pred týmto dátumom.

(pozri body 38, 39, 45 a výrok)

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (štvrtá komora)

z 22. decembra 2008 (*)

„Šiesta smernica o DPH – článok 17 ods. 2 a 6 – Vnútroštátna právna úprava – Odpočet DPH súvisiacej s nákupom pohonných hmôt pre určité vozidlá bez ohľadu na účel ich používania – Skutočné obmedzenie práva na odpočet – Vylúčenia stanovené vnútroštátnou právnou úpravou v čase nadobudnutia účinnosti smernice“

Vo veci C-414/07,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 234 ES, podaný rozhodnutím Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Poľsko) zo 17. mája 2007 a doručený Súdnemu dvoru 10. septembra 2007, ktorý súvisí s konaním:

Magoora sp. z o.o.

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie,

SÚDNY DVOR (štvrtá komora),

v zložení: predseda štvrtej komory K. Lenaerts, sudcovia R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis (spravodajca) a J. Malenovský,

generálny advokát: M. Poiares Maduro,

tajomník: M. A. Gaudissart, vedúci sekcie,

so zreteňom na písomnú časť konania a po pojednávaní z 25. septembra 2008,

so zreteňom na pripomienky, ktoré predložili:

- Magoora sp. z o.o., v zastúpení: Z. Liptak a J. Martini, pečnomocnicy,
- poľská vláda, v zastúpení: M. Dowgielewicz a H. Majszczyk, splnomocnení zástupcovia,
- Komisia Európskych spoločností, v zastúpení: D. Triantafyllou a K. Herrmann, splnomocnení zástupcovia,

so zreteňom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 17 ods. 2 a 6 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Magoora sp. z o.o. (ďalej len

„Magoora“) a Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie (riadite? Da?ovej komory v Krakove) vo veci výkladu pôsobnosti a spôsobu uplatnenia vnútroštátneho da?ového práva týkajúceho sa práva na odpo?ítanie dane z pridanej hodnoty (?alej len „DPH“) vz?ahujúcej sa na nákup pohonných hmôt pre vozidlo, ktoré používa Magoora na základe lízingovej zmluvy.

Právny rámec

Právna úprava Spolo?enstva

3 ?lánok 17 ods. 2 písm. a) a ods. 6 šiestej smernice, zmenenej a doplnenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, s. 18), v ?ase skutkového stavu sporu vo veci samej stanovoval:

„2. Pokia? sa tovary a služby používajú na ú?ely jeho zdanite?ných plnení, da?ovník [platite? dane – *neoficiálny preklad*] má právo odpo?íta? nasledovné položky z dane, ktorú má zaplati?:

a) da? z pridanej hodnoty splatnú alebo zaplatenú na území štátu za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má doda? iný da?ovník [platite? dane – *neoficiálny preklad*];

...

6. Najneskôr do uplynutia 4 rokov od dátumu, kedy táto smernica nadobudla platnosť [ú?innos? – *neoficiálny preklad*], Rada v úzkej spolupráci s a podľa návrhu Komisie [Rada na návrh Komisie jednomyse?ne – *neoficiálny preklad*] rozhodne, aké výdavky nesp??ajú podmienky pre odpo?et [DPH]. [DPH] sa nikdy neodratuje z výdavkov, ktoré nepatria jednozna?ne do podnikateľských výdavkov ako napr. luxusné výrobky a služby, zábava a pod.

Pokia? hore uvedené pravidlo nenadobudne platnosť, ?lenské štáty si môžu ponecha? všetky výnimky, ktoré umož?ujú ich národné zákony aj po vstúpení tejto smernice do platnosti [Pokia? uvedené pravidlo nenadobudne ú?innos?, ?lenské štáty si môžu ponecha? všetky vylú?enia, ktoré umož?uje ich vnútroštátna právna úprava v ?ase nadobudnutia ú?innosti tejto smernice – *neoficiálny preklad*].“

Vnútroštátna právna úprava

4 ?lánok 25 ods. 1 bod 3a zákona z 8. januára 1993 o dani za tovary a služby a o spotrebnej dani (Dz. U. ?. 11, pozícia 50) v znení ú?innom k 30. aprílu 2004 (?alej len „zákon z 8. januára 1993“) stanovil:

„Zníženie sumy dane alebo vrátenie rozdielu dane na výstupe sa nevz?ahuje na platite?om dane nadobudnuté benzínové motorové pohonné hmoty, motorovú naftu a plyn, ktoré sa používajú na pohon osobných motorových vozidiel alebo iných motorových vozidiel s maximálne prípustnou užito?nou hmotnosťou do 500 kg.“

5 V Po?sku boli ustanovenia šiestej smernice prebraté zákonom z 11. marca 2004 o dani za tovary a služby (Dz. U. ?. 54 pozícia 535, ?alej len „zákon o DPH“).

6 Podľa ?lánku 175 zákona o DPH bol od 1. mája 2004 zrušený zákon z 8. januára 1993.

7 ?lánok 86 ods. 3 a 5 zákona o DPH vo svojom pôvodnom znení stanovoval:

„3. V prípade nadobudnutia osobných motorových vozidiel alebo iných motorových vozidiel s maximálne prípustnou užito?nou hmotnosťou nižšou ako je hmotnosť vypo?ítaná podľa vzorca:

$UH = 357 \text{ kg} + n \times 68 \text{ kg}$

kde:

UH znamená maximálne prípustnú užitočnú hmotnosť,

n znamená počet miest (na sedenie) vrátane miesta pre vodiča,

je dať na vstupe stanovená na 50 % dane uvedenej vo faktúre alebo sumy dane pri nadobudnutí tovarov v rámci Spoločenstva alebo sumy dane z dodávky tovarov pri ktorých platíte daň je ich nadobúdateľom, najviac však 5 000 zľ.

...

5. Maximálne prípustná užitočná hmotnosť vozidla a počet miest v zmysle ods. 3 sa stanoví na základe výpisu z osvedčenia o technickom preukaze alebo na základe odpisu rozhodnutia o oslobodení od povinnosti získať technický preukaz, vystaveného v súlade s právnymi predpismi o cestnej premávke. Vozidlá, ktoré vo výpise z osvedčenia o technickom preukaze alebo v odpise rozhodnutia uvedeného v prvej vete nemajú stanovenú... prípustnú užitočnú hmotnosť alebo počet miest sa tiež považujú za osobné motorové vozidlá v zmysle odseku 3.“

8. § 88 ods. 1 bod 3 zákona o DPH vo svojom pôvodnom znení stanovoval:

„Zníženie sumy splatnej dane alebo vrátenie rozdielu dane sa nevzťahuje na platiteľom dane nadobudnuté... benzínové motorové pohonné hmoty, motorovú naftu a plyn, ktoré sa používajú na pohon osobných motorových vozidiel a iných motorových vozidiel v zmysle § 86 ods. 3 a 5.“

9. Podľa § 176 bod 3 zákona o DPH platili § 86 a 88 od 1. mája 2004, pretože toto prvé ustanovenie stanovovalo:

„Zákon nadobúda účinnosť po uplynutí lehoty 14 dní od jeho uverejnenia [teda 20. apríl 2004], s výnimkou:

3. § 1 a 14, § 15 ods. 1 až 6, § 16 až 22..., § 42 až 95, ktoré sa uplatňujú od 1. mája 2004.“

10. Zákon z 21. apríla 2005 (Dz. U. č. 90, pozícia 756), ktorý nadobudol účinnosť 22. augusta 2005, o DPH, zmenil a doplnil zákon o DPH a to najmä jeho § 86 a 88.

11. § 86 ods. 3 a 4 zákona o DPH vo svojom znení účinnom od 22. augusta 2005 stanovuje:

„3. V prípade nadobudnutia osobných motorových vozidiel alebo iných motorových vozidiel s maximálne prípustnou celkovou hmotnosťou nižšou ako 3,5 tony sa dať na vstupe rovná 60 % dane uvedenej vo faktúre alebo sumy dane pri nadobudnutí tovarov v rámci Spoločenstva alebo sumy dane z dodávky tovarov, pri ktorých platíte daň je ich nadobúdateľom, najviac však 6 000 zľ.“

4. Ustanovenie odseku 3 sa netýka:

1. motorových vozidiel, ktoré majú len jeden rad sedadiel, ktorý je oddelený od časti určenej na prepravu nákladov stenou alebo trvalou prepážkou a ktoré patria podľa zákonníka o premávke na cestách do kategórie viacúčelové vozidlo alebo van;

2. motorových vozidiel, ktoré majú viac ako jeden rad sedadiel, ktorý je oddelený od časti určenej na prepravu nákladov stenou alebo trvalou prepážkou a pri ktorých dĺžka časti určenej na prepravu nákladov, meraná po podlahe od najvyššieho bodu podlahy umožňujúceho postaviť na ňom zvislú stenu alebo trvalú prepážku medzi podlahou a stropom až k zadnej hrane podlahy presahuje 50 % dĺžky vozidla; pri výpočte pomeru uvedenom v prvej časti vety sa za dĺžku vozidla považuje vzdialenosť medzi spodnou hranou predného skla vozidla a zadnou hranou podlahy časti určenej na prepravu nákladov meraná vo vodorovnej línii pozdĺž vozidla medzi spodnou hranou predného skla a bodom, na ktorom sa táto línia stretáva s líniou vedenou zvisle od zadnej hrany podlahy časti vozidla určenej na prepravu nákladov;
3. motorových vozidiel, ktoré majú otvorenú časť určenú na prepravu nákladov;
4. motorových vozidiel, ktoré majú kabínu pre vodiča a časť určenú na prepravu nákladov ako konštrukčne oddelené časti vozidla;
5. motorových vozidiel, ktoré sú špeciálnymi vozidlami určenými na použitia uvedené v prílohe 9 zákonníka o premávke na cestách;
6. motorových vozidiel konštrukčne určených na prepravu najmenej 10 osôb vrátane vodiča, ak je toto určenie uvedené v dokumentoch vydaných na základe ustanovení zákonníka o premávke na cestách;

7. prípadov, v ktorých je predmetom činnosti platiteľa dane:

a) predaj týchto (motorových) vozidiel alebo

b) prenechanie týchto (motorových) vozidiel na používanie za úplatu na základe nájomnej, lízingovej alebo inej zmluvy podobného charakteru, ak sú tieto (motorové) vozidlá určené platiteľom dane na používanie na tieto účely počas obdobia presahujúceho šesť mesiacov.“

12. § 88 ods. 1 bod 3 zákona o DPH v znení účinnom od 22. augusta 2005 stanovuje:

„Zníženie sumy dane alebo vrátenie rozdielu dane na výstupe sa nevzťahuje na platiteľom dane nadobudnuté... benzínové motorové pohonné hmoty, motorovú naftu a plyn, ktoré sa používajú na pohon osobných motorových vozidiel a iných motorových vozidiel v zmysle § 86 ods. 3.“

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

13. Spor pred Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Vojvodský správny súd v Krakove) sa týka možnosti Magoory odpísať si DPH zaplatenú na vstupe pri nákupe pohonných hmôt pre motorové vozidlo používané v rámci činnosti tejto spoločnosti na základe lízingovej zmluvy.

14. Dňa 25. marca 2005 uzatvorila Magoora zmluvu o operatívnom lízingu motorového vozidla, ktorá bola zaregistrovaná na Urzęd Skarbowy (daňový úrad) 13. júna 2005. Vnútroštátny súd neuvádza žiadnu informáciu týkajúcu sa znaky a technických vlastností tohto vozidla.

15. Z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, ktorým bol podaný návrh na začatie prejudiciálneho konania, vyplýva, že obmedzenia odpísania DPH zaplatenej na vstupe a záťažujúcej nákup pohonných hmôt podľa matematického vzorca uvedeného v zákone o DPH v znení, ktoré platilo v deň uzatvorenia lízingovej zmluvy, teda 25. marca 2005, sa na Magooru neuplatňovali. Naopak, po prijatí nového znenia § 86 ods. 3 zákona o DPH v znení účinnom od 22. augusta 2005 sa obmedzenia odpísania DPH zaplatenej na vstupe a záťažujúcej tento nákup na uvedenú spoločnosť uplatňovali, pretože prípustná hmotnosť predmetného vozidla v konaní vo veci samej

nepresahovala 3,5 t.

16 Dňa 30. augusta 2005 požiadala Magoora Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków (vedúci Daňového úradu v Krakove) o výklad ustanovení zákona o DPH v rozsahu, v akom sa týkajú obmedzení práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe pri kúpe pohonných hmôt pre vozidlo používané na základe lízingovej zmluvy. Magoora sa v tejto súvislosti domnieva, že jej má byť i naďalej priznané právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe z dôvodu kúpy pohonných hmôt pre uvedené vozidlo na základe článku 17 ods. 6 šiestej smernice.

17 Rozhodnutím z 3. novembra 2005 Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków rozhodol, že postoj Magoory je nezákonný, a domnieval sa, že článok 17 ods. 6 šiestej smernice nemôže byť zdrojom vnútroštátneho práva v Poľsku.

18 Dňa 15. februára 2006 Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie zamietol opravný prostriedok, ktorý podala Magoora, a potvrdil uvedené rozhodnutie z toho dôvodu, že Poľská republika bola oprávnená zachovať obmedzenia odpočítania DPH, ktoré v tomto poľskom štáte existovali v čase nadobudnutia účinnosti šiestej smernice. Okrem toho sa domnieval, že ustanovenia, ktoré boli účinné od 22. augusta 2005, len zmenili spôsob definovania kategórií vozidiel, v prípade ktorých je vylúčené odpočítanie dane zaplatenej pri nákupe pohonných hmôt.

19 Magoora podala proti rozhodnutiu Dyrektora Izby Skarbowej w Krakowie žalobu na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie.

20 Keďže Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie mal pochybnosti o výklade článku 17 šiestej smernice, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru nasledujúce prejudiciálne otázky:

„1. Je v rozpore s článkom 17 ods. 2 a 6 šiestej smernice... to, že Poľská republika k 1. máju 2004 úplne zrušila dovtedy platné vnútroštátne právne predpisy týkajúce sa obmedzenia odpočítania [DPH] na vstupe zaťažujúcej nákup pohonných hmôt pre motorové vozidlá používané na účinnosti podliehajúce dani a namiesto nich zaviedla obmedzenia odpočítania [DPH] na vstupe zaťažujúcej nákup pohonných hmôt pre motorové vozidlá používané na účinnosti podliehajúce DPH, ktoré sú však vo vnútroštátnych právnych predpisoch definované použitím iných kritérií, ako to bolo pred 1. májom 2004, a že s účinnosťou od 22. augusta 2005 uvedené kritériá opäť zmenila?

2. V prípade kladnej odpovede na prvú otázku, je v rozpore s článkom 17 ods. 6 šiestej smernice to, že Poľská republika týmto spôsobom zmenila vyššie uvedené kritériá, aby tak *de facto* obmedzila pôsobnosť práva na odpočítanie DPH na vstupe v porovnaní s vnútroštátnymi právnymi predpismi platnými do 30. apríla 2004 alebo s vnútroštátnymi právnymi predpismi platnými pred zmenou urobenou s účinnosťou od 22. augusta 2005? V prípade, že Poľská republika tým porušila článok 17 ods. 6 šiestej smernice, treba potom platiť ovi dane uznať odpočítanie dane, ale len v rozsahu, v akom zmeny vnútroštátnej právnej úpravy prekročili pôsobnosť odpočítania [DPH] na vstupe stanovenú vnútroštátnymi predpismi účinnými 30. apríla 2004, ktoré boli v tento deň zrušené?

3. Je v rozpore s článkom 17 ods. 6 šiestej smernice, že Poľská republika, odvolávajúc sa na oprávnenie poľských štátov, uvedené v tomto ustanovení, obmedzí odpočítanie [DPH] na vstupe započítanej do výdavkov, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov, ako napríklad luxusné výrobky, zábava alebo reprezentácia, obmedzila odpočítanie [DPH] na vstupe voči právnemu stavu platnému 30. apríla 2004 takým spôsobom, že vylúčila odpočítanie [DPH] na vstupe zaťažujúcej nákup pohonných hmôt pre osobné motorové vozidlá alebo iné motorové vozidlá s maximálne povolenou celkovou hmotnosťou 3,5 t, s výnimkou vozidiel v zmysle článku

O prejudiciálnych otázkach

O prípustnosti

21 Podľa požiadavky vlády je návrh na začatie prejudiciálneho konania neprípustný, pretože položené otázky sa vôbec nevzťahujú k sporu vo veci samej. Skutkové okolnosti, ktoré viedli k podaniu tohto návrhu, neboli posúdené vnútroštátnym súdom. Preskúmanie prejudiciálnych otázok by sa teda týkalo hypotetických situácií.

22 V tejto súvislosti je vhodné pripomenúť, že v rámci konania podľa článku 234 ES prislúcha výlučne vnútroštátnemu súdu, ktorý vec prejednáva a ktorý musí prevziať zodpovednosť za rozhodnutie sporu, aby s prihliadnutím na osobitosti konkrétneho prípadu posúdil potrebu prejudiciálneho rozhodnutia na vydanie svojho rozhodnutia, ako aj relevantnosť otázok položených Súdnemu dvoru. Preto pokiaľ sa predložené otázky týkajú výkladu práva Spoločenstva, Súdny dvor je v zásade povinný rozhodnúť (pozri najmä rozsudky z 18. júla 2007, Lucchini, C-119/05, Zb. s. I-6199, bod 43; z 15. novembra 2007, International Mail Spain, C-162/06, Zb. s. I-9911, bod 23, a zo 4. decembra 2008, Zablocka-Weyhermüller, C-221/07, Zb. s. I-0000, bod 20).

23 Súdny dvor môže odmietnuť návrh podaný vnútroštátnym súdom len vtedy, ak je zjavné, že požadovaný výklad práva Spoločenstva nemá nijakú súvislosť s existenciou alebo predmetom sporu vo veci samej, pokiaľ ide o hypotetický problém alebo ak Súdny dvor nedisponuje skutkovými ani právnymi okolnosťami potrebnými na užitočnú odpoveď na otázky, ktoré mu boli položené (pozri najmä rozsudky z 13. marca 2001, PreussenElektra, C-379/98, Zb. s. I-2099, bod 39; z 5. decembra 2006, Cipolla a i., C-94/04 a C-202/04, Zb. s. I-11421, bod 25; zo 7. júna 2007, van der Weerd a i., C-222/05 až C-225/05, Zb. s. I-4233, bod 22; z 8. novembra 2007, Amurta, C-379/05, Zb. s. I-9569, bod 64, ako aj Zablocka-Weyhermüller, už citovaný, bod 21).

24 V prejednávanej veci treba konštatovať, že z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že tento súd poskytol Súdnemu dvoru detailný opis faktického a právneho rámca sporu vo veci samej, ako aj dôvody, na základe ktorých sa domnieva, že na vydanie svojho rozsudku potrebuje odpoveď na položené otázky.

25 Z tohto dôvodu treba vyhlásiť návrh na začatie prejudiciálneho konania za prípustný.

O veci samej

26 Svojimi otázkami, ktoré je potrebné preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či je v rozpore s článkom 17 ods. 2 a 6 šiestej smernice, aby členský štát odo dňa, keď na jeho území nadobudla táto smernica účinnosť, úplne zrušil vnútroštátne právne predpisy týkajúce sa obmedzenia práva na odpodatie DPH zaplatenej na vstupe a zaťažujúcej kúpu pohonných hmôt pre motorové vozidlá používané na účinnosti podliehajúce dani a tieto právne predpisy nahradil právnymi predpismi používajúcimi v tejto oblasti nové kritériá a aby neskôr tieto kritériá znovu zmenil tak, že uvedené obmedzenia rozšíril. V prípade kladnej odpovede sa vnútroštátny súd pýta, či môže platiť dane požadovať uplatnenie vnútroštátnych právnych predpisov, ktoré platili pred uvedeným dátumom.

27 Treba konštatovať, že v prejednávanej veci nadobudla šiesta smernica v Poľsku účinnosť ku dňu pristúpenia Poľskej republiky k Európskej únii, čiže 1. mája 2004. Tento dátum je teda relevantný na účely uplatnenia článku 17 ods. 6 druhého pododseku šiestej smernice v uvedenom členskom štáte (pozri v tomto zmysle rozsudok z 8. januára 2002, Metropol a Stadler, C-409/99,

Zb. s. I?81, bod 41).

28 Podľa základnej zásady vzťahujúcej sa na spoločný systém DPH a vyplývajúcej z článku 2 prvej smernice Rady 67/227/EHS z 11. apríla 1967 o harmonizácii právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa dane z obratu (Ú. v. ES 71, s. 1301; Mim. vyd. 09/001, s. 3) a zo šiestej smernice sa DPH uplatňuje na všetky operácie výroby a distribúcie po odpočítaní dane, ktorou boli priamo zaťažené jednotlivé nákladové prvky na vstupe. Podľa ustálenej judikatúry právo na odpočítanie upravené v článkoch 17 a nasl. šiestej smernice je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Toto právo sa predovšetkým okamžite uplatňuje na celkovú výšku daní, ktoré zaťažujú plnenia uskutočnené na vstupe. Akékoľvek obmedzenie práva na odpočítanie DPH má vplyv na úroveň daňového zaťaženia a musí sa uplatniť podobným spôsobom vo všetkých členských štátoch. V dôsledku toho sú výnimky prípustné len v prípadoch, ktoré sú výslovne upravené v šiestej smernici (pozri rozsudky z 19. septembra 2000, *Amprafance a Sanofi*, C-177/99 a C-181/99, Zb. s. I?7013, bod 34; *Metropol a Stadler*, už citovaný, bod 42, ako aj z 11. decembra 2008, *Danfoss a AstraZeneca*, C-371/07, Zb. s. I?0000, bod 26). Okrem toho ustanovenia upravujúce odchýlky zo zásady práva na odpočítanie DPH, ktoré zabezpečuje neutralitu tejto dane, sa majú vykladať doslovne (rozsudok *Metropol a Stadler*, už citovaný, bod 59).

29 Článok 17 ods. 2 šiestej smernice jasne uvádza zásadu, že platíte dane odpočítava sumy, ktoré sú mu fakturované na základe DPH za dodané tovary alebo poskytnuté služby, v rozsahu, v akom sú tieto tovary alebo služby použité pre potreby jeho zdaniteľných činností. Zásada práva na odpočítanie DPH však podlieha odchylnému ustanoveniu uvedenému v článku 17 ods. 6 šiestej smernice a osobitne v druhom pododseku tohto odseku (pozri rozsudky *Metropol a Stadler*, už citovaný, body 43 a 44, ako aj *Danfoss a AstraZeneca*, už citovaný, body 27 a 28).

30 Podľa článku 17 ods. 6 šiestej smernice sú členské štáty oprávnené zachovať právnu úpravu týkajúcu sa vylúčenia z práva na odpočítanie DPH existujúcu ku dňu nadobudnutia účinnosti tejto smernice dovtedy, kým Rada neprijme ustanovenia upravené v tomto článku.

31 Normotvorcovi Spoločenstva prináleží stanoviť režim vylúčenia Spoločenstva z práva na odpočítanie DPH a uskutočniť tak postupné zosúladenie vnútroštátnych právnych úprav v oblasti DPH. Právo Spoločenstva však k tomuto dňu neobsahuje žiadne ustanovenie, ktoré by uvádzalo výdavky vylúčené z práva na odpočítanie DPH (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. júna 2001, *Komisija/Francúzsko*, C-345/99, Zb. s. I?4493, bod 20; z 8. januára 2002, *Metropol a Stadler*, už citovaný, bod 44, ako aj z 8. decembra 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Zb. s. I?10683, bod 23).

32 Je potrebné konštatovať, že výklad vnútroštátnej právnej úpravy s cieľom určiť jej obsah ku dňu nadobudnutia účinnosti šiestej smernice a stanoviť, či mala táto právna úprava za cieľ rozšíriť po nadobudnutí účinnosti šiestej smernice pôsobnosť existujúcich vylúčení, patrí v zásade do pôsobnosti vnútroštátneho súdu (pozri rozsudok *Metropol a Stadler*, už citovaný, bod 47).

33 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v rámci konania podľa článku 234 ES, ktoré spočíva na jednoznačnom rozdelení úloh medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom, je na posúdenie konkrétneho skutkového stavu príslušný vnútroštátny súd (rozsudok zo 14. februára 2008, *Varec*, C-450/06, Zb. s. I?581, bod 23 a citovaná judikatúra). Súdny dvor však v duchu spolupráce medzi vnútroštátnymi súdmi a Súdnym dvorom s cieľom dať užitočnú odpoveď môže vnútroštátnemu súdu poskytnúť všetky informácie, ktoré považuje za nevyhnutné (pozri najmä rozsudok z 1. júla 2008, *MOTOE*, C-49/07, Zb. s. I?4863, bod 30).

34 V prejednávanej veci prináleží Súdnemu dvoru, aby vnútroštátnemu súdu poskytol výklad pojmu Spoločenstva „vnútroštátna právna úprava“ v zmysle článku 17 ods. 6 druhý pododsek

šiestej smernice, s cieľom umožniť tomuto súdu určiť obsah tejto právnej úpravy ku dňu nadobudnutia účinnosti uvedenej smernice (pozri rozsudok Metropol a Stadler, už citovaný, bod 47).

35 Ďlánok 17 ods. 6 druhý pododsek šiestej smernice v podstate obsahuje klauzulu „standstill“, ktorá stanovuje zachovanie vnútroštátnych vylúčení z práva na odpočítanie DPH aj po nadobudnutí účinnosti šiestej smernice (rozsudok Ampafrance a Sanofi, už citovaný, bod 5). Cieľom tohto ustanovenia je umožniť členským štátom, ktoré ťakajú na zriadenie režimu Spoločenstva týkajúceho sa vylúčení z práva na odpočítanie DPH Radou, ponechať v platnosti všetky pravidlá vnútroštátneho práva týkajúce sa vylúčení z tohto práva na odpočítanie, ktoré sú skutočne uplatňované verejnými orgánmi v ťase nadobudnutia účinnosti šiestej smernice (pozri rozsudky Metropol a Stadler, už citovaný, bod 48, ako aj Danfoss a AstraZeneca, už citovaný, body 30 a 31).

36 Ak sa právna úprava členského štátu zmení tak, že po nadobudnutí účinnosti šiestej smernice zúži pôsobnosť existujúcich vylúčení, čím sa priblíži cieľu tejto smernice, je opodstatnené tvrdiť, že táto právna úprava je krytá odchýlkou upravenou v ťlánku 17 ods. 6 druhom pododseku šiestej smernice a neporušuje ťlánok 17 ods. 2 tejto smernice (pozri rozsudky Komisia/Francúzsko, už citovaný, bod 22; Metropol a Stadler, už citovaný, bod 45, ako aj Danfoss a AstraZeneca, už citovaný, bod 32).

37 Treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry Súdneho dvora nepredstavuje vnútroštátna právna úprava odchýlku pripustenú ťlánkom 17 ods. 6 druhým pododsekom šiestej smernice a porušuje ťlánok 17 ods. 2 tejto smernice, ak má za následok po nadobudnutí účinnosti tejto smernice rozšírenie pôsobnosti existujúcich vylúčení a vzdialenie sa od cieľa uvedenej smernice (pozri rozsudky zo 14. júna 2001, Komisia/Francúzsko, C-40/00, Zb. s. I-4539, bod 17; z 11. septembra 2003, Cookies World, C-155/01, Zb. s. I-8785, bod 66, ako aj Danfoss a AstraZeneca, už citovaný, bod 33).

38 S ohľadom na cieľ uvedeného ustanovenia z toho vyplýva, že pojem „vnútroštátna právna úprava“ v zmysle ťlánku 17 ods. 6 druhého pododseku šiestej smernice odkazuje na systém odpočtu DPH, ktorý existoval a bol skutočne uplatňovaný v ťase nadobudnutia účinnosti tejto smernice.

39 Okrem toho treba pripomenúť, že tak ako tvrdí Komisia, klauzula „standstill“ stanovená v ťlánku 17 ods. 6 druhom pododseku šiestej smernice nemá za cieľ umožniť novému členskému štátu zmeniť svoju vnútroštátnu právnu úpravu v súvislosti s jeho pristúpením k Európskej únii takým smerom, ktorý by vzťahoval túto právnu úpravu od cieľov šiestej smernice. Zmena týmto smerom by bola v rozpore so samotným duchom tejto klauzuly.

40 V tomto kontexte sa vnútroštátny súd pýta, či skutočne, že Poľská republika zrušila v deň, keď pristúpila k Európskej únii, zákon z 8. januára 1993, jej bráni v tom, aby v ten istý deň prijala nové ustanovenia stanovujúce obmedzenia práv na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a zaťažujúcej nákup pohonných hmôt určený pre vozidlá používané na účely účinnosti podliehajúcej dani.

41 Je možné dospieť k záveru, že iba na základe zrušenia vnútroštátnych právnych predpisov ku dňu nadobudnutia účinnosti šiestej smernice v príslušnom vnútroštátnom právnom poriadku a ich nahradenia v ten istý deň inými vnútroštátnymi predpismi sa nemožno domnievať, že príslušný členský štát sa vzdal uplatnenia vylúčenia z práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe. Takáto legislatívna zmena sama osebe ani neumožňuje dospieť k záveru, že bol porušený článok 17 ods. 6 druhý pododsek uvedenej smernice, avšak za podmienky, že od uvedeného dátumu nedošlo k rozšíreniu skorších vnútroštátnych vylúčení.

42 Vo veci samej prináleží vnútroštátnemu súdu, ktorý, ako bolo uvedené v bode 32 tohto rozsudku, je jediný príslušný vykladať vnútroštátne právo, aby posúdil, či zmeny prijaté v súvislosti s prebratím šiestej smernice do poľského práva prostredníctvom zákona o DPH rozšírili v porovnaní so skoršími vnútroštátnymi právnymi predpismi pôsobnosť obmedzenia práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a zaťažujúcej kúpu pohonných hmôt pre motorové vozidlá používané na účinnosti podliehajúce dani.

43 Naopak, treba poznamenať, že podľa návrhu na začatie prejudiciálneho konania mala zmena zákona o DPH zavedená zákonom z 21. apríla 2005, ktorý nadobudol účinnosť 22. augusta 2005, za následok rozšírenie pôsobnosti týchto obmedzení v porovnaní so situáciou, ktorá existovala v čase nadobudnutia účinnosti šiestej smernice v Poľskej republike, čo je vzhľadom na judikatúru uvedenú v bode 36 tohto rozsudku v rozpore s článkom 17 ods. 6 druhým pododsekom uvedenej smernice.

44 Vnútroštátnemu súdu prináleží vykladať vnútroštátne právo v čo najväčšej možnej miere s prihliadnutím na znenie a účel šiestej smernice, s cieľom dospieť k výsledkom, ktoré sleduje táto smernica, uprednostniac taký výklad vnútroštátnych predpisov, ktorý je najviac v súlade s týmto účelom, aby dosiahli riešenie zlučiteľné s ustanoveniami danej smernice (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 4. júla 2006, Adeneler a i., C-212/04, Zb. s. I-6057, bod 124), pričom v prípade potreby neuplatní žiadne protichodné ustanovenie vnútroštátneho práva (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. novembra 2005, Mangold, C-144/04, Zb. s. I-9981, bod 77).

45 Za týchto podmienok treba na položené otázky odpovedať tak, že je v rozpore s článkom 17 ods. 6 druhým pododsekom šiestej smernice, aby členský štát v súvislosti s prebratím tejto smernice do vnútroštátneho práva úplne zrušil vnútroštátne ustanovenia týkajúce sa obmedzenia práva na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a zaťažujúcej nákup pohonných hmôt pre motorové vozidlá používané na účinnosti podliehajúce dani a tieto ustanovenia ku dňu nadobudnutia účinnosti uvedenej smernice na jeho území nahradil ustanoveniami, ktoré stanovujú v danej oblasti nové kritériá, ak – čo prináleží posúdiť vnútroštátnemu súdu – tieto ustanovenia mali za následok rozšírenie pôsobnosti uvedených obmedzení. V každom prípade uvedený článok bráni tomu, aby členský štát neskôr zmenil svoju právnu úpravu, ktorá nadobudla účinnosť k tomuto dátumu, tak, že rozšíri pôsobnosť týchto obmedzení v porovnaní so situáciou, ktorá existovala pred týmto dátumom.

O trovách

46 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdnym dvor (štvrtá komora) rozhodol takto:

Je v rozpore s článkom 17 ods. 6 druhým pododsekom šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z

obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia, aby
Poľský štát v súvislosti s prebratím uvedenej smernice do vnútroštátneho práva úplne
zrušil vnútroštátne ustanovenia týkajúce sa obmedzenia práva na odpočítanie DPH
zaplatenej na vstupe a zaťažujúcej nákup pohonných hmôt pre motorové vozidlá používané
na činnosti podliehajúce dani a tieto ustanovenia ku dňu nadobudnutia účinnosti uvedenej
smernice na jeho území nahradil ustanoveniami, ktoré stanovujú v danej oblasti nové
kritériá, ak – čo prináleží posúdiť vnútroštátnemu súdu – mali tieto ustanovenia za
následok rozšírenie pôsobnosti týchto obmedzení. V každom prípade uvedený článok bráni
tomu, aby Poľský štát neskôr zmenil svoju právnu úpravu, ktorá nadobudla účinnosť k
tomuto dátumu, tak, že rozšíri pôsobnosť týchto obmedzení v porovnaní so situáciou,
ktorá existovala pred týmto dátumom.

Podpisy

* Jazyk konania: poľština.