

Zadeva C-414/07

Magoora sp. zo. o.

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie

(Predlog za sprejetje predhodne odločbe, ki ga je vložilo

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie)

„Šesta direktiva o DDV – člen 17(2) in (6) – Nacionalna ureditev – Odbitek DDV, ki se nanaša na nakup goriva za določena vozila, ne glede na cilj njihove uporabe – Dejanska zožitve pravice do odbitka – Izključitve, določene z nacionalno zakonodajo ob začetku veljavnosti direktive“

Povzetek sodbe

Davčne določbe – Usklajevanje zakonodaj – Prometni davek – Skupni sistem davka na dodano vrednost – Odbitek vstopnega davka – Pravica do odbitka

(Direktiva Sveta 77/388, člen 17(6), drugi pododstavek)

Člen 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive 77/388 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih nasprotuje temu, da država članica ob prenosu navedene direktive v notranje pravo v celoti razveljavi nacionalne določbe, ki se nanašajo na omejitve pravice do odbitka vstopnega davka na dodano vrednost, ki se obračuna ob nakupu goriva, namenjenega vozilom, ki se uporabljajo za obdavčljivo dejavnost, in te določbe na datum začetka veljavnosti navedene direktive na svojem ozemlju nadomesti z določbami, ki opredeljujejo nova merila na tem področju, če – o čemer mora presoditi predložitveno sodišče – je bil zaradi teh določb razširjen obseg uporabe navedenih omejitev. Glede tega se pojem „nacionalna zakonodaja“ v smislu člena 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive sklicuje na sistem odbitka davka na dodano vrednost, ki je obstajal in se je dejansko uporabljal ob začetku veljavnosti te direktive. Cilj klavzule „standstill“ iz člena 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive ni novim državam članicam dopustiti, da spremenijo svojo notranjo zakonodajo ob pridružitvi k Evropski uniji tako, da to zakonodajo oddaljijo od cilja te direktive. Ta člen v vsakem primeru nasprotuje temu, da bi država članica naknadno spremenila zakonodajo, ki je začela veljati na navedeni datum, tako da bi se razširilo področje uporabe teh omejitev v primerjavi s položajem, ki je obstajal pred tem datumom.

(Glej točke 38, 39 in 45 ter izrek.)

SODBA SODIŠČA (tretji senat)

z dne 22. decembra 2008(*)

„Šesta direktiva o DDV – člen 17(2) in (6) – Nacionalna ureditev – Odbitek DDV, ki se nanaša na nakup goriva za določena vozila, ne glede na cilj njihove uporabe – Dejanska zožitev pravice do odbitka – Izključitve, določene z nacionalno zakonodajo ob začetku veljavnosti direktive“

V zadevi C-414/07,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 234 ES, ki ga je vložilo Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Poljska) z odločbo z dne 17. maja 2007, ki je prispela na Sodišče 10. septembra 2007, v postopku

Magoora sp. zo. o.

proti

Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie,

SODIŠČE (tretji senat),

v sestavi K. Lenaerts, predsednik senata, R. Silva de Lapuerta, sodnica, E. Juhász, G. Arestis (poročevalec) in J. Malenovský, sodniki,

generalni pravobranilec: M. Poiares Maduro,

sodni tajnik: M.-A. Gaudissart, vodja enote,

na podlagi pisnega postopka in obravnave z dne 25. septembra 2008,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

- za Magoora sp. zo. o. Z. Liptak in J. Martini, pešnomocnicy,
- za poljsko vlado M. Dowgielewicz, zastopnik, in H. Majszczyk, zastopnica,
- za Komisijo Evropskih skupnosti D. Triantafyllou, zastopnik, in K. Herrmann, zastopnica,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 17(2) in (6) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL L 145, str. 1, v nadaljevanju: Šesta direktiva).

2 Ta predlog je bil vložen v sporu med Magoora sp. zo. o. (v nadaljevanju: Magoora) in Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie (direktor davne zbornice v Krakovu) glede razlage podroja in pravil uporabe nacionalnega davnega prava v zvezi s pravico do odbitka davka na dodano vrednost (v nadaljevanju: DDV), ki se obrauna ob nakupu goriva za vozila, ki jih uporablja družba Magoora na podlagi pogodbe o lizingu.

Pravni okvir

Skupnostna ureditev

3 len 17(2)(a) in (6) Šeste direktive je ob nastanku dejstev v zadevi v glavni stvari določal:

„2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavljivih transakcij, je davni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plaati:

a) davek na dodano vrednost, ki ga je dolžan plaati ali ga je plaal v državi za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug daveni zavezanec;

[...]

6. Najkasneje pred potekom štirih let od datuma zaetka veljavnosti te direktive Svet na predlog Komisije soglasno odloži, kateri izdatki niso upravičeni do odbitka [DDV]. Davek na dodano vrednost v nobenem primeru ni odbiten za izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo [reprezentanco].

Do zaetka veljavnosti zgornjih pravil lahko države članice ohranijo vse izključitve, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah ob zaetku veljavnosti te direktive.“

Nacionalna ureditev

4 len 25(1)(3a) zakona z dne 8. januarja 1993 o davku na blago in storitve ter o trošarinah (Dz. U št. 11, poz. 50), v različici, ki je veljala 30. aprila 2004 (v nadaljevanju: zakon z dne 8. januarja 1993), je določal:

„Znesek se ne zniža oziroma ne povrne se razlika izstopnega davka za nakupe, ki jih opravijo daveni zavezanci, izdelkov, kot so bencin, dizelsko gorivo ali plin, ki se uporabljajo za pogon osebnih vozil ali drugih vozil z dovoljeno obremenitvijo pod ali največ 500 kg.“

5 Na Poljskem so bile določbe Šeste direktive prenesene z zakonom z dne 11. marca 2004 o davkih na blago in storitve (Dz. U št. 54, poz. 535, v nadaljevanju: zakon o DDV).

6 Na podlagi lena 175 zakona o DDV je bil zakon z dne 8. januarja 1993 razveljavljen z uinkom od 1. maja 2004.

7 len 86(3) in (5) zakona o DDV je v prvotni različici določal:

„3. Ob nakupu osebnih vozil ali drugih vozil z dovoljeno obremenitvijo pod tisto, ki je določena glede na naslednjo formulo:

$DO = 357 \text{ kg} + n \text{ krat } 68 \text{ kg},$

v kateri:

DO pomeni: dovoljeno obremenitev,

n pomeni: število mest (sedeži), vključno s sedežem za voznika,

znesek vstopnega davka znaša 50 % zneska davka, ki izhaja iz računa, ali zneska davka, ki se plača na podlagi nakupa izdelkov v Skupnosti, ali zneska davka, ki se plača od dobave blaga, katerega kupec je davčni zavezanec – vendar brez prekoračitve zneska 5000 PLN.

[...]

5. Dovoljena obremenitev vozil in število mest (sedežev) iz odstavka 3 sta določena na podlagi izpiska certifikata o homologaciji ali kopije odločbe o tem, da certifikat o homologaciji ni potreben, ki sta izdana v skladu z določbami cestnoprometnih predpisov. Vozila, ki glede na izvelek certifikata o homologaciji ali kopije odločbe iz prve povedi nimajo [opredeljene] dovoljene obremenitve ali števila mest, se tudi obravnavajo kot osebna vozila iz odstavka 3.“

8 Člen 88(1)(3) zakona o DDV je v izvirni različici določal:

„Znesek se ne zniža oziroma ne povrne se razlika izstopnega davka za nakupe, ki jih opravijo davčni zavezanci, izdelkov, kot so [...] bencin, dizelsko gorivo ali plin, ki se uporabljajo za pogon osebnih vozil ali drugih motornih vozil iz člena 86(3) in (5).“

9 V skladu s členom 176, točka 3, zakona o DDV sta se njegova člena 86 in 88 uporabljala od 1. maja 2004, saj je ta prva določba določala:

„Zakon začne veljati po izteku 14-dnevnega roka od dneva njegove objave [torej 20. aprila 2004], razen:

3) členi od 1 do 14, člen 15, od (1) do (6), členi od 16 do 22 [...], členi od 42 do 95, ki se uporabljajo od 1. maja 2004.“

10 Z zakonom z dne 21. aprila 2005 (Dz. U. 2005, št. 90, mesto 756), ki je začel veljati 22. avgusta 2005, je bil spremenjen zakon o DDV, zlasti njegova člena 86 in 88.

11 Člen 86(3) in (4) zakona o DDV v različici, ki velja od 22. avgusta 2005, določa:

„3. Ob nakupu osebnih vozil ali drugih motornih vozil s skupno dovoljeno težo, ki ne presega 3,5 tone, znesek vstopnega davka znaša 60 % zneska davka, ki izhaja iz računa, ali zneska davka, ki se plača na podlagi nakupa izdelkov v Skupnosti, ali zneska davka, ki se plača od dobave izdelkov, katerih kupec je davčni zavezanec – vendar brez prekoračitve zneska 5000 PLN.

4. Odstavek 3 se ne uporablja za:

1. vozila, v katerih je vrsta sedežev od dela vozila, namenjenega prevozu blaga, ločena s steno ali stalno pregrado in so na podlagi določb cestnoprometnih predpisov uvrščena v kategorijo večnamenskih ali kombiniranih vozil;

2. vozila z več kot eno vrsto sedežev, ki so od dela vozila, namenjenega prevozu blaga, ločeni s steno ali stalno pregrado, in katerih dolžina dela, namenjenega prevozu blaga, merjena na tleh od najbolj sprednje točke tal, kjer je možno postaviti navpično steno ali pregrado med tlemi in stropom, do zadnjega roba tal, presega 50% dolžine vozila; za računanje razmerja iz prejšnjega stavka kot dolžina vozila velja razdalja med spodnjim robom vetrobranskega stekla in zadnjim robom tal tistega dela vozila, ki je namenjen prevozu blaga, merjena vzdolž vodoravne črte med

spodnjim robom vetrobranskega stekla, navpično pa od zadnjega roba tal tistega dela vozila, ki je namenjen prevozu blaga;

3. vozila, katerih del, ki je namenjen prevozu blaga, je odprt;

4. vozila, v katerih sta vozniška kabina in del, ki je namenjen prevozu blaga, glede na konstrukcijo ločena dela vozila;

5. vozila, ki so posebna vozila v smislu določb cestnoprometnih predpisov in so opredeljena v prilogi 9 k temu zakonu;

6. vozila, ki so glede na konstrukcijo namenjena prevozu vsaj 10 ljudi, vključno z voznikom – če ta namembnost izhaja iz dokumentacije, izdane v skladu z določbami cestnoprometnih predpisov;

7. primere, v katerih je dejavnost davčnega zavezanca:

a) preprodaja takih avtomobilov (vozil) ali

b) dajanje takih (motornih) vozil v odplačni najem na podlagi pogodbe o najemu, zakupu, lizingu ali drugih tovrstnih pogodb in če so ta (motorna) vozila namenjena temu, da jih davčni zavezanec uporablja izključno v ta namen vsaj 6 mesecev.“

12 Člen 88(1)(3) zakona o DDV v različici, ki velja od 22. avgusta 2005, določa:

„Znesek se ne zniža oziroma ne povrne se razlika izstopnega davka za nakupe, ki so jih opravili davčni zavezanci, izdelkov, kot so [...] bencin, dizelsko gorivo in plin, ki se uporabljajo za pogon osebnih vozil ali drugih vozil iz člena 86(3).“

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

13 Spor, o katerem odloča Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (upravno sodišče vojvodine Krakov), se nanaša to, ali lahko družba Magoora odbije vstopni DDV, ki ga plača ob nakupu goriva za vozilo, ki ga uporablja v okviru dejavnosti na podlagi pogodbe o lizingu.

14 Družba Magoora je 25. marca 2005 sklenila pogodbo o operativnem lizingu vozila, registrirano pri Urzędu Skarbowy (davčni urad) 13. junija 2005. Predložitveno sodišče ni podalo nobene informacije glede znamke ali tehničnih značilnosti tega vozila.

15 Iz predložitvene odločbe izhaja, da se omejitve odbitka vstopnega DDV, ki se obračuna ob nakupu goriva po matematični formuli iz zakona o DDV, ki je veljal ob sklenitvi pogodbe o lizingu, torej 25. marca 2005, glede družbe Magoora niso uporabile. Nasprotno, po sprejetju novega besedila člena 86(3) zakona o DDV v različici, veljavni od 22. avgusta 2005, so se glede te družbe uporabile omejitve odbitka vstopnega DDV, ki se obračuna ob navedenih nakupih, ker dovoljena teža zadevnega vozila ni presegala 3,5 ton.

16 Družba Magoora je 30. avgusta 2005 na Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Przednik (direktor davčnega urada Krakov-Przednik) naslovila predlog za razlago določbe zakona o DDV glede obsega in omejitev pravice do odbitka vstopnega DDV, ki se obračuna ob nakupu goriva za vozilo, ki se uporablja na podlagi pogodbe o lizingu. Družba Magoora je glede tega menila, da ji je treba na podlagi člena 17(6) Šeste direktive še naprej priznavati pravico do odbitka vstopnega DDV, ki se obračuna na podlagi nakupa goriva za navedeno vozilo.

17 Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Przednik je z odločbo z dne 3. novembra 2005 odločil, da je stališče družbe Magoora neutemeljeno z obrazložitvijo, da člen 17(6) Šeste direktive

ne more biti nacionalni pravni vir na Poljskem.

18 Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie (direktor davne zbornice Krakov) je 15. februarja 2006 zavrnil ugovor družbe Magoora in potrdil navedeno odlobo z obrazložitvijo, da je bila Republika Poljska upravičena ohranjati omejitve odbitka DDV, ki so obstajale v tej državi članici ob zaetku veljavnosti Šeste direktive. Poleg tega je menil, da so bile z določbami, veljavnimi od 22. avgusta 2005, samo ponovno opredeljene kategorije vozil, za katera ni dovoljeno odbiti DDV, ki se obračuna pri nakupu goriva.

19 Družba Magoora je zoper odlobo Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie vložila pravno sredstvo pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie.

20 Ker je Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie dvomilo o razlagi člena 17 Šeste direktive, je prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja za predhodno odločanje:

„1. Ali člen 17(2) in (6) Šeste direktive [...] nasprotuje temu, da Republika Poljska od 1. maja 2004 v celoti razveljavi nacionalne določbe, ki so do takrat veljale na področju omejitve pravice do odbitka vstopnega [DDV], s katerim so obremenjeni nakupi goriva za vozila, ki se uporabljajo za namene obdavčljive dejavnosti, in jih tudi nadomesti z uvedbo omejitve pravice do odbitka vstopnega [DDV], s katerim so obremenjeni nakupi goriva za vozila, ki se uporabljajo za dejavnost, obdavčeno z DDV, ki pa je v nacionalnem pravu opredeljena s pomočjo drugih meril, kot so ta, ki so obstajala pred 1. majem 2004, ter temu, da od 22. avgusta 2005 ponovno spreminja zgoraj navedena merila?

2. Če je odgovor na prvo vprašanje pritrdilen, ali člen 17(6) Šeste direktive nasprotuje temu, da [Republika] Poljska spremeni zgoraj navedena merila tako, da v primerjavi z nacionalnimi določbami, ki so veljale 30. aprila 2004, ali z nacionalnimi določbami, ki [so] velja[le] [že pred] 22. avgust[om] 2005, ko je bila opravljena sprememba, dejansko omeji področje uporabe pravice do odbitka vstopnega [DDV]? Ali bi bilo ob domnevi, da Republika Poljska s takšnim ravnanjem krši člen 17(6) Šeste direktive, treba priznati, da bi bil zavezanec sicer upravičen opravičiti odbitke, vendar le če spremembe nacionalnih določb presegajo področje uporabe odbitka vstopnega [DDV], kot je bil določen z nacionalnimi določbami, ki so veljale 30. aprila 2004 in so bile na ta dan razveljavljene?

3. Ali člen 17(6) Šeste direktive nasprotuje temu, da Republika Poljska z opiranjem na možnost, ki jo ta določba daje državam članicam, omejitve odbitka vstopn[ega] [DDV], ki se obračun[a] od izdatkov, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali reprezentanco, lahko omeji odbitek vstopnega [DDV] glede na sistem, ki je veljal 30. aprila 2004, tako da izključi pravico do odbitka vstopnega [DDV], s katerim je obremenjen nakup goriva za oseb[n]a [vozila] ali druga motorna vozila, katerih največja dovoljena masa ne presega 3,5 tone, z izjemo vozil, določenih v členu 86(4) zakona [o DDV], ki velja od 22. avgusta 2005?“

Vprašanja za predhodno odločanje

Dopustnost vprašanj za predhodno odločanje

21 Poljska vlada meni, da je predlog za sprejetje predhodne odločbe nedopusten, ker zastavljena vprašanja nimajo nobene zveze z resničnostjo spora v zadevi v glavni stvari. Dejstev, na katerih temelji ta predlog, naj predložitveno sodišče ne bi natančneje opredelilo. Presoja predhodnih vprašanj naj bi se zato nanašala na hipotetične položaje.

22 V zvezi s tem je treba opozoriti, da v okviru postopka, določenega v členu 234 ES, le

nacionalni sodnik, ki odloča o sporu in ki mora prevzeti odgovornost za sodno odločitev, presodi, ob upoštevanju posebnosti zadeve, tako potrebo po izdaji predhodne odločbe, da bi lahko izdal sodbo, ter ustreznost vprašanj, ki jih predlaga Sodišče. Kadar se predložena vprašanja nanašajo na razlago prava Skupnosti, je Sodišče na enakomerno dolžno odločati (glej zlasti sodbe z dne 18. julija 2007 v zadevi Lucchini, C-119/05, ZOdl., str. I-6199, točka 43; z dne 15. novembra 2007 v zadevi International Mail Spain, C-162/06, ZOdl., str. I-9911, točka 23, in z dne 4. decembra 2008 v zadevi Zablocka-Weyhermüller, C-221/07, ZOdl., str. I-0000, točka 20).

23 Sodišče lahko zavrne predlog nacionalnega sodišča, če je očitno, da zahtevana razlaga prava Skupnosti nima nobene zveze z dejanskim stanjem ali predmetom spora v postopku v glavni stvari, če je problem hipotetičen ali če Sodišče nima na voljo pravnih in dejanskih elementov, potrebnih za to, da bi lahko uporabno odgovorilo na zastavljena vprašanja (glej zlasti sodbe z dne 13. marca 2001 v zadevi PreussenElektra, C-379/98, Recueil, str. I-2099, točka 39; z dne 5. decembra 2006 v zadevi Cipolla in drugi, C-94/04 in C-202/04, ZOdl., str. I-11421, točka 25; z dne 7. junija 2007 v zadevi van der Weerd in drugi, od C-222/05 do C-225/05, ZOdl., str. I-4233, točka 22, in z dne 8. novembra 2007 v zadevi Amurta, C-379/05, ZOdl., str. I-9569, točka 64, ter zgoraj navedeno sodbo Zablocka-Weyhermüller, točka 21).

24 V obravnavani zadevi je treba ugotoviti, da je nacionalno sodišče – kot izhaja iz predložitvene odločbe – Sodišču podrobno predstavilo dejanski in pravni okvir spora iz zadeve v glavni stvari ter razloge, zaradi katerih je menilo, da je odgovor na zastavljena vprašanja nujen za izdajo sodbe.

25 Zato je treba predlog za sprejetje predhodne odločbe razglasiti za dopustnega.

Utemeljenost

26 Z vprašanji, na katera je treba odgovoriti skupaj, predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali člen 17(2) in (6) Šeste direktive nasprotuje temu, da država članica od datuma začetka veljavnosti te direktive na svojem ozemlju v celoti razveljavi nacionalne določbe, ki se nanašajo na omejitve pravice do odbitka vstopnega DDV, ki se obračuna ob nakupu goriva, namenjenega vozilom, ki se uporabljajo za obdavčljivo dejavnost, in te določbe nadomesti z določbami, ki določajo nova merila na tem področju, ter temu, da ta država članica ponovno naknadno spremeni ta merila tako, da te omejitve razširi. Če je odgovor pritrdilen, predložitveno sodišče sprašuje, ali sme davčni zavezanec zahtevati, da se uporabijo nacionalne določbe, ki so veljale pred navedenim datumom.

27 V obravnavanem primeru je treba ugotoviti, da je Šesta direktiva za Poljsko prišla veljati ob pridružitvi Republike Poljske k Evropski Uniji, torej 1. maja 2004. Zato je ta datum upošteven glede uporabe člena 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive za to državo članico (glej v tem smislu sodbo z dne 8. januarja 2002 v zadevi Metropol in Stadler, C-409/99, Recueil, str. I-81, točka 41).

28 V skladu s temeljnim namenom skupnega sistema DDV, ki izhaja iz člena 2 Prve direktive Sveta z dne 11. aprila 1967 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih (UL 71, str. 1301) in člena 2 Šeste direktive, se DDV uporablja za vsako transakcijo proizvodnje ali distribucije, pri čemer se odbitek obračuna od DDV, ki se je neposredno obračunal od vstopnih transakcij. V skladu z ustaljeno sodno prakso Sodišča je pravica do odbitka določena v členu 17 in naslednjih Šeste direktive, sestavni del mehanizma DDV in je na enakomerno ni mogoče omejiti. To pravico je treba izvršiti takoj, ob upoštevanju vseh davkov na vstopne transakcije. Vsaka omejitev pravice do odbitka DDV vpliva na višino davčne obremenitve in jo je treba v vseh državah članicah uporabiti enako. Zato so odstopanja dovoljena le v primerih, izrecno določenih v Šesti direktivi (glej sodbo z dne 19. septembra 2000 v zadevi Amprafrance in Sanofi, C-177/99 in C-181/99, Recueil, str. I-7013, točka 34; zgoraj navedeno sodbo Metropol in Stadler, točka 42, ter sodbo z dne 11. decembra 2008 v zadevi Danfoss in AstraZeneca, C-371/07, ZOdl., str. I-0000, točka 26).

Poleg tega je treba določiti, ki predvidevajo odstopanja od načela pravice do odbitka DDV, ki zagotavlja nevtralnost tega davka, razlagati ozko (zgoraj navedena sodba Metropol in Stadler, točka 59).

29 Člen 17(2) Šeste direktive jasno določa načelo, da davčni zavezanec odbije zneske, ki so mu zaračunani na podlagi DDV za blago ali storitve, ki so mu bile dobavljene, dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij. Vendar načelo pravice do odbitka DDV velja s pridržkom odstopanj, ki jih vsebuje člen 17(6) Šeste direktive, zlasti drugi pododstavek tega odstavka (glej zgoraj navedeni sodbi Metropol in Stadler, točki 43 in 44, ter Danfoss in AstraZeneca, točki 27 in 28).

30 Na podlagi člena 17(6) Šeste direktive je državam članicam dovoljeno, da ohranijo vse izključitve pravice do odbitka, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah ob začetku veljavnosti te direktive, do takrat, ko Svet sprejme določbe, predvidene v tej določbi.

31 Zakonodajalec Skupnosti je namreč pristojen, da na ravni Skupnosti sprejme ureditev pravice do odbitka DDV in da tako postopoma uskladi nacionalne zakonodaje na področju DDV. Pravo Skupnosti do danes nima določbe, ki bi naštevala izdatke, izključene iz pravice do odbitka DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 14. junija 2001 v zadevi Komisija proti Franciji, C-345/99, Recueil, str. I-4493, točka 20; zgoraj navedeno sodbo Metropol in Stadler, točka 44, in sodbo z dne 8. decembra 2005 v zadevi Jyske Finans, C-280/04, ZOdl., str. I-10683, točka 23).

32 Ugotoviti je treba, da je za razlago nacionalne zakonodaje, da bi se določila njena vsebine ob začetku veljavnosti Šeste direktive in da bi se ugotovilo, ali je bil ukinjen te zakonodaje ta, da se je po začetku veljavnosti Šeste direktive razširilo področje obstoječih izključitev, načeloma pristojno nacionalno sodišče (glej zgoraj navedeno sodbo Metropol in Stadler, točka 47).

33 Opozoriti je treba, da v okviru postopka iz člena 234 ES, ki temelji na jasni ločitvi nalog med nacionalnimi sodišči in Sodiščem, presoja zadevnih dejstev sodi v pristojnost nacionalnega sodišča (glej zlasti sodbo z dne 14. februarja 2008 v zadevi Varec, C-450/06, ZOdl., str. I-581, točka 23 in navedena sodna praksa). Vendar lahko Sodišče, da bi koristno odgovorilo predložitvenemu sodišču, temu ob upoštevanju sodelovanja z nacionalnimi sodišči poda vse smernice, ki se mu zdijo potrebne (glej zlasti sodbo z dne 1. julija 2008 v zadevi MOTOE, C-49/07, ZOdl., str. I-0000, točka 30).

34 V obravnavani zadevi mora Sodišče predložitvenemu sodišču podati elemente razlage pojma „nacionalna zakonodaja“, kot velja na ravni Skupnosti, v smislu člena 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive, da temu sodišču omogoči, da ugotovi vsebino te zakonodaje ob začetku veljavnosti te direktive (glej zgoraj navedeno sodbo Metropol in Stadler, točka 47).

35 Člen 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive namreč vsebuje klavzulo „standstill“, ki določa ohranitev nacionalnih izključitev pravice do odbitka DDV, ki so se uporabljale pred začetkom veljavnosti Šeste direktive (zgoraj navedena sodba Ampafrance in Sanofi, točka 5). Cilj te določbe je tako omogočiti državam članicam, da v času, ko Svet sprejema ureditev izključitev pravice do odbitka DDV na ravni Skupnosti, ohrani vsa pravila nacionalnega prava, ki določajo izključitev pravice do odbitka, ki so jo njihovi javni organi dejansko uporabljali ob začetku veljavnosti Šeste direktive (glej zgoraj navedeni sodbi Metropol in Stadler, točka 48, ter Danfoss in AstraZeneca, točki 30 in 31).

36 Če država članica po začetku veljavnosti Šeste direktive spremeni svojo ureditev tako, da omeji obseg obstoječih izključitev in se s tem približa cilju Šeste direktive, je treba šteti, da je taka ureditev zajeta z izjemo, določeno v členu 17(6), drugi pododstavek, navedene direktive in ne krši njenega člena 17(2) (glej zgoraj navedene sodbe Komisija proti Franciji, točka 22, Metropol in

Stadler, to?ka 45, ter Danfoss in AstraZeneca, to?ka 32).

37 Nasprotno, spomniti je treba, da v skladu z ustaljeno sodno prakso Sodiš?a nacionalna ureditev ne pomeni odstopanja, ki ga dopuša ?len 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive, ?e je njen u?inek ta, da po za?etku veljavnosti te direktive razširi obseg obstoje?ih izklju?itev, s ?imer se oddalji od cilja navedene direktive (glej sodbi z dne 14. junija 2001 v zadevi Komisija proti Franciji, C?40/00, Recueil, str. I?4539, to?ka 17, in z dne 11. septembra 2003 v zadevi Cookies World, C?155/01, Recueil, str. I?8785, to?ka 66, ter zgoraj navedeno sodbo Danfoss in AstraZeneca, to?ka 33).

38 Iz tega sledi, da se ob upoštevanju cilja navedene dolo?be pojem „nacionalna zakonodaja“ v smislu ?lena 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive sklicuje na sistem odbitka DDV, ki je obstajal in se je dejansko uporabljal ob za?etku veljavnosti te direktive.

39 Poleg tega je treba spomniti, kot je to storila Komisija, da cilj klavzule „standstill“ iz ?lena 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive ni novim državam ?lanicam dopustiti, da spremenijo svojo notranjo zakonodajo ob pridružitvi k Evropski uniji tako, da to zakonodajo oddaljijo od cilja te direktive. Taka sprememba bi bila v nasprotju s samim smislom te klavzule.

40 V teh okoliš?inah predložitveno sodiš?e sprašuje, ali dejstvo, da je Republika Poljska zakon z dne 8. januarja 1993 razveljavila na dan pridružitve k Evropski uniji, ovira to, da bi se istega dne uvedlo nove dolo?be, ki dolo?ajo omejitve pravice do odbitka vstopnega DDV, ki se obra?una ob nakupu goriva, namenjenega vozilom, ki se uporabljajo za obdav?ljive dejavnosti.

41 Razveljavitev dolo?b notranjega prava na datum, ko je v zadevnem nacionalnem pravnem redu za?ela veljati Šesta direktiva, in njihova zamenjava z drugimi dolo?bami notranjega prava na isti datum kot taki ne omogo?ata domneve, da se je država ?lanica odpovedala uporabi izklju?itev pravice do odbitka vstopnega DDV. Taka zakonodajna sprememba sama kot taka niti ne omogo?a sklepanja, da je bil kršen ?len 17(6), drugi pododstavek, navedene direktive, vendar le, ?e se zaradi te spremembe od navedenega datuma ni pove?al obseg predhodnih nacionalnih izklju?itev.

42 V zadevi v glavni stvari mora predložitveno sodiš?e, ki je edino pristojno za razlago svojega nacionalnega prava – kot je poudarjeno v to?ki 32 te sodbe – presoditi, ali je bil u?inek sprememb, ki so bile uvedene med prenosom Šeste direktive v poljsko pravo z zakonom o DDV, ta, da so v primerjavi s prejšnjimi nacionalnimi dolo?bami razširile obseg uporabe omejitev pravice do odbitka vstopnega DDV, ki se obra?una ob nakupu goriva, namenjenega vozilom, ki se uporabljajo za obdav?ljive dejavnosti.

43 Nasprotno, pojasniti je treba, da je bil u?inek spremembe zakona o DDV, uvedene z zakonom z dne 21. aprila 2005, ki je pri?el veljati 22. avgusta 2005, glede na besedilo predloga za predhodno odlo?anje razširitev obsega uporabe teh omejitev v primerjavi s položajem, ko je Šesta direktiva za?ela veljati za Republiko Poljsko, kar je glede na sodno prakso, na katero je opozorjeno v to?ki 36 te sodbe, v nasprotju s ?lenom 17(6), drugi pododstavek, navedene direktive.

44 Predložitveno sodiš?e mora, kolikor je to mogo?e, notranje pravo razlagati ob upoštevanju besedila in cilja Šeste direktive, da bi se dosegli cilji, ki jih ta direktiva zasleduje, pri ?emer ima prednost razlaga nacionalnih pravil, ki je najbolj skladna s tem namenom, da bi tako dosegli rešitev v skladu z dolo?bami navedene direktive (glej v tem smislu sodbo z dne 4. julija 2006 v zadevi Adeneler in drugi, C?212/04, ZOdl., str. I?6057, to?ka 124), in se po potrebi ne uporabi nobena od dolo?b nacionalnega zakona, ki temu namenu nasprotuje (glej v tem smislu sodbo z dne 22. novembra 2005 v zadevi Mangold, C?144/04, ZOdl., str. I?9981, to?ka 77).

45 V teh okoliščinah je treba na zastavljena vprašanja odgovoriti tako, da člen 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive nasprotuje temu, da država članica ob prenosu te direktive v notranje pravo v celoti razveljavi nacionalne določbe, ki se nanašajo na omejitve pravice do odbitka vstopnega DDV, ki se obračuna ob nakupu goriva, namenjenega vozilom, ki se uporabljajo za obdavčljivo dejavnost, in te določbe na datum začetka veljavnosti navedene direktive na svojem ozemlju nadomesti z določbami, ki določajo nova merila na tem področju, če – o čemer mora presoditi predložitveno sodišče – je bil zaradi teh določb razširjen obseg uporabe navedenih omejitev. V vsakem primeru nasprotuje temu, da bi država članica naknadno spremenila zakonodajo, ki je začela veljati na navedeni datum, tako da bi se razširilo področje uporabe te omejitev v primerjavi s položajem, ki je obstajal pred tem datumom.

Stroški

46 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški, priglašeni za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (četrti senat) razsodilo:

Člen 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero nasprotuje temu, da država članica ob prenosu navedene direktive v notranje pravo v celoti razveljavi nacionalne določbe, ki se nanašajo na omejitve pravice do odbitka vstopnega DDV, ki se obračuna ob nakupu goriva, namenjenega vozilom, ki se uporabljajo za obdavčljivo dejavnost, in te določbe na datum začetka veljavnosti navedene direktive na svojem ozemlju nadomesti z določbami, ki opredeljujejo nova merila na tem področju, če – o čemer mora presoditi predložitveno sodišče – je bil zaradi teh določb razširjen obseg uporabe navedenih omejitev. V vsakem primeru nasprotuje temu, da bi država članica naknadno spremenila zakonodajo, ki je začela veljati na navedeni datum, tako da bi se razširilo področje uporabe te omejitev v primerjavi s položajem, ki je obstajal pred tem datumom.

Podpisi

*Jezik postopka: poljščina.