

V?c C-414/07

Magoora sp. zo. o.

v.

Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie

[Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce podaná Wojewódzki S?d Administracyjny w Krakowie (Polsko)]

„Šestá sm?rnice o DPH – ?lánek 17 odst. 2 a 6 – Vnitrostátní právní úprava – Odpo?et DPH odvedené p?i koupi pohonné hmoty pro ur?itá vozidla nezávisle na ú?elu, k n?muž se používají – Skute?né omezení nároku na odpo?et – Vyn?tí obsažená ve vnitrostátních právních p?edpisech v dob? vstupu sm?rnice v platnost“

Shrnutí rozsudku

*Da?ová ustanovení – Harmonizace právních p?edpis? – Dan? z obratu – Spole?ný systém dan? z p?idané hodnoty – Odpo?et dan? odvedené na vstupu – Vylou?ení nároku na odpo?et*

*(Sm?rnice Rady 77/388, ?l. 17 odst. 6 druhý pododstavec)*

?lánek 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté sm?rnice 77/388 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu, brání tomu, aby ?lenský stát v plném rozsahu zrušil, p?i provedení této sm?rnice do vnitrostátního práva, vnitrostátní ustanovení o omezení nároku na odpo?et dan? z p?idané hodnoty odvedené na vstupu p?i koupi pohonné hmoty ur?ené pro vozidla používaná k ?innosti podléhající dani a ke dni vstupu uvedené sm?rnice v platnost na jeho území nahradil tato ustanovení ustanoveními, která stanovují nová kritéria v dané oblasti, pokud mají tato ustanovení za následek rozší?ení rozsahu p?sobnosti zmín?ných omezení, což p?ísluší posoudit vnitrostátnímu soudu. V tomto ohledu odkazuje pojem „vnitrostátní p?edpisy“ ve smyslu ?l. 17 odst. 6 druhého pododstavce šesté sm?rnice na režim odpo?tu dan? z p?idané hodnoty, který existoval a byl skute?n? používán v dob? vstupu sm?rnice v platnost. Cílem ustanovení o „*statu quo*“ stanoveného v ?l. 17 odst. 6 druhém pododstavci šesté sm?rnice není umožnit novému ?lenskému státu zm?nit své vnitrostátní právní p?edpisy p?i p?íležitosti vstupu do Evropské unie ve smyslu, který by odchýlil tyto právní p?edpisy od cíle této sm?rnice. Tento ?lánek v každém p?ípadě brání tomu, aby ?lenský stát pozd?ji zm?nil své právní p?edpisy, které nabyly ú?innost v uvedený den, ve smyslu, který rozší?í rozsah p?sobnosti t?chto omezení ve vztahu k situaci p?ed tímto datem.

(viz body 38–39, 45 a výrok)

22. prosince 2008 (\*)

„Šestá směrnice o DPH – článek 17 odst. 2 a 6 – Vnitrostátní právní úprava – Odpočet DPH odvedené při koupi pohonné hmoty pro určitá vozidla nezávisle na účelu, kterémuž se používají – Skutečné omezení nároku na odpočet – Vynětí obsažená ve vnitrostátních právních předpisech v době vstupu směrnice v platnost“

Ve věci C-414/07,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 234 ES, podaná rozhodnutím Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Polsko) ze dne 17. května 2007, došlým Soudnímu dvoru dne 10. září 2007, v řízení

**Magoora sp. z o. o.**

proti

**Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie,**

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení K. Lenaerts, předseda senátu, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis (zpravodaj) a J. Malenovský, soudci,

generální advokát: M. Poiares Maduro,

vedoucí soudní kanceláře: M.-A. Gaudissart, vedoucí oddělení,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 25. září 2008,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Magoora sp. z o. o. Z. Liptakem a J. Martinim, pečovnicemi,
- za polskou vládu M. Dowgielewiczem a H. Majszczyk, jako zmocněnci,
- za Komisi Evropských společenství D. Triantafyllouem a K. Herrmann, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

## **Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 17 odst. 2 a 6 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23, dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi Magoora sp. z o. o. (dále jen „Magoora“) a Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie (ředitel daňové komory v Krakově) ve věci výkladu působnosti a použití vnitrostátního daňového práva týkajícího se nároku na odpočet daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) odvedené při koupi pohonné hmoty pro vozidlo používané

společností Magoora na základě leasingové smlouvy.

## Právní rámec

### Právní úprava Společenství

3. Článek 17 odst. 2 písm. a) a odst. 6 šesté směrnice ve znění platném v době rozhodné z hlediska skutečností pvodního sporu stanovil:

„2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) daň z přidané hodnoty, která je splatná nebo byla odvedena za zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani;

[...]

6. Nejpozději do čtyř let ode dne, kdy tato směrnice vstoupí v platnost, rozhodne Rada jednomyslně na návrh Komise o tom, jaké výdaje nelze odpočíst od [DPH]. Daň z přidané hodnoty nebude za žádných okolností odpočitatelná z výdajů, které nejsou přesně provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.

Dokud výše uvedená pravidla nevstoupí v platnost, mohou členské státy zachovat veškerá vnitřní opatření obsažená ve svých vnitrostátních předpisech v době vstupu této směrnice v platnost.“

### Vnitrostátní právní úprava

4. Článek 25 odst. 1 odst. 1 bod 3 písm. a) zákona ze dne 8. ledna 1993 o dani ze zboží a služeb a spotřební dani (Dz. U. 11, částka 50), ve znění platném dne 30. dubna 2004 (dále jen „zákon ze dne 8. ledna 1993“), stanovil:

„Zmírnění částky dlužné daně nebo vrácení rozdílu daně na výstupu se neuplatní na takové produkty nabyté osobou povinnou k dani, jako jsou benzinové pohonné hmoty do motorů, naftové pohonné hmoty a plyn, používané k pohonu osobních automobilů a jiných vozidel s přípustnou nosností do 500 kg.“

5. V Polsku byla ustanovení šesté směrnice provedena zákonem ze dne 11. března 2004 o dani ze zboží a služeb (Dz. U. 54, částka 535, dále jen „zákon o DPH“).

6. Podle článku 175 zákona o DPH byl zákon ze dne 8. ledna 1993 zrušen s účinností od 1. května 2004.

7. Článek 86 odst. 3 a 5 zákona o DPH v pvodním znění stanovil:

„3. V případě nabytí osobních automobilů nebo jiných vozidel s přípustnou nosností nižší než hmotnost určená podle vzorce:

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

Kde:

PN znamená: přípustná nosnost,

n znamená: počet míst (sedadel) včetně místa pro řidiče.

Da? odvedená na vstupu odpovídá 50 % ?ástky dan? vykázané na faktu?e nebo ?ástky dlužné dan? z d?vodu nabytí zboží vnit? Spole?enství nebo ?ástky dan? dlužné za dodávku zboží, u ní? je osobou povinnou k dani nabyvatel, nejvýše však 5 000 PLN.

[...]

5. P?ípustná nosnost vozidel a po?et míst (sedadel) ve smyslu odstavce 3 se ur?uje na základ? výpisu z homologa?ního osv?d?ení nebo opisu rozhodnutí, kterým je ud?leno osvobození od povinnosti získání homologa?ního osv?d?ení, vydaných v souladu s ustanoveními zákona o silni?ní doprav?. Vozidla, pro která ve výpisu z homologa?ního osv?d?ení nebo opisu rozhodnutí uvedeného v první v?t? není stanovena žádná p?ípustná nosnost nebo po?et míst, se rovn?ž považují za osobní automobily ve smyslu odstavce 3.“

8 ?lánek 88 odst. 1 bod 3 zákona o DPH v p?vodním zn?ní uvád?l:

„Zmírn?ní ?ástky dan? nebo vrácení rozdílu dan? na výstupu se neuplatní na takové produkty nabyté osobou povinnou k dani, jako jsou [...] pohonné hmoty do motor?, naftové pohonné hmoty a plyn, používané k pohonu osobních automobil? a jiných vozidel uvedených v ?l. 86 odst. 3 a 5.“

9 Podle ?l. 176 bodu 3 zákona o DPH se ?lánky 86 a 88 tohoto zákona použily od 1. kv?tna 2004, nebo? toto první ustanovení stanovilo:

„Zákon nabývá ú?innosti po uplynutí lh?ty 14 dn? ode dne jeho zve?ejn?ní [20. dubna 2004], s výjimkou:

3) ?lánek? 1 [a?] 14, ?l. 15 odst. 1 [a?] 6, ?lánek? 16 [a?] 22 [...], ?lánek? 42 [a?] 95, které se použijí ode dne 1. kv?tna 2004.“

10 Zákon ze dne 21. dubna 2005 (Dz. U. 2005, ?. 90, ?ástka 756), který vstoupil v platnost dne 22. srpna 2005, zm?nil zákon o DPH a mimo jiné i jeho ?lánky 86 a 88.

11 ?lánek 86 odst. 3 a 4 zákona o DPH, ve zn?ní ú?inném ode dne 22. srpna 2005, stanoví:

„3. V p?ípad? nabytí osobních automobil? nebo jiných vozidel s p?ípustnou nosností nepřesahující 3,5 tuny odpovídá da? odvedená na vstupu 60 % ?ástky dan? vykázané na faktu?e nebo ?ástky dlužné dan? z d?vodu nabytí zboží vnit? Spole?enství nebo ?ástky dan? dlužné za dodávku zboží, u ní? je osobou povinnou k dani nabyvatel, nejvýše však 6000 PLN.“

4. Odstavec 3 se netýká:

1. vozidel, která mají jednu ?adu sedadel, je? je od ?ásti ur?ené k doprav? nákladu odd?lena st?nou nebo trvalou p?epážkou, a která jsou podle zákona o silni?ní doprav? za?azeny do kategorie víceú?elových vozidel nebo dodávek;

2. vozidel, která mají více než jednu část sedadel, jež je od části určené k dopravě nákladu oddělena stěnou nebo trvalou přepážkou, a u kterých délka části určené k dopravě nákladu, měřeno na podlaze od nejvzdálenějšího bodu podlahy, na kterém může být postavena svislá stěna nebo trvalá přepážka spojující podlahu a strop, až k zadnímu okraji podlahy, přesahuje 50 % délky vozidla; pro výpočet poměru uvedeného v předchozí větě se délkou vozidla rozumí vzdálenost mezi spodní hranou předního skla vozidla a zadním okrajem podlahy části určené k dopravě nákladu, měřeno ve vodorovné linii na úrovni mezi spodní hranou předního skla a bodem, na kterém se tato linie setkává s vertikální linií vedenou svisle k zadnímu okraji podlahy části určené k dopravě nákladu;
3. vozidel, která mají otevřenou část určenou k dopravě nákladu;
4. vozidel, která mají kabinu řidiče a část určenou k dopravě jako konstrukci oddělené součástí vozidla;
5. speciálních vozidel ve smyslu předpisů zákona o silniční dopravě, jejichž definice jsou stanoveny v příloze 9 tohoto zákona;
6. vozidel, která jsou konstrukčně určena k dopravě nejméně deseti osob včetně řidiče, pokud toto určení vyplývá z dokumentů vydaných v souladu s ustanoveními zákona o silniční dopravě;
7. případů, ve kterých předmětem činnosti osoby povinné k dani je:
  - a) další prodej těchto automobilů (vozidel) nebo
  - b) poskytnutí těchto (motorových) vozidel k úplatnému užívání na základě nájemní, provozní nájemní nebo leasingové smlouvy nebo jiných smluv podobného charakteru, jestliže jsou tato (motorová) vozidla osobou povinnou k dani určena na dobu nejméně šesti měsíců výlučně k užívání pro tyto účely.“

12. Článek 88 odst. 1 bod 3 zákona o DPH ve znění účinném ke dni 22. srpna 2005 stanoví:

„Zmírnění částky daně nebo vrácení rozdílu daně na výstupu se neuplatní na takové produkty nabyté osobou povinnou k dani, jako jsou [...] pohonné hmoty do motorů, naftové pohonné hmoty a plyn, používané k pohonu osobních automobilů a jiných vozidel uvedených v čl. 86 odst. 3.“

### **Spor v prvodním řízení a předběžné otázky**

13. Spor, který byl předložen Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Krajský správní soud v Krakově) se týká toho, zda Magoora může odpovídat daň odvedenou na vstupu z důvodu koupi pohonné hmoty pro vozidlo používané v rámci činnosti této společnosti na základě leasingové smlouvy.

14. Dne 25. března 2005 uzavřela Magoora provozní leasingovou smlouvou na tento automobil, která byla zaregistrována na Urząd Skarbowy (finanční úřad) dne 13. března 2005. Předkládající soud neposkytuje žádnou informaci týkající se značky a technických vlastností tohoto automobilu.

15. Z předkládacího rozhodnutí vyplývá, že omezení odpůtu DPH odvedené na vstupu při koupi pohonné hmoty podle matematického vzorce uvedeného v zákoně ve znění účinném ke dni uzavření leasingové smlouvy, a sice dne 25. března 2005, nebyla použita na společnost Magoora. Naproti tomu po přijetí nového znění čl. 86 odst. 3 zákona o DPH ve znění účinném ode dne 22. srpna 2005 omezení odpůtu DPH odvedené na vstupu při uvedené koupi byla

použita na tuto společnost, jelikož přípustná nosnost vozidla dotčeného v povodním řízení nepřesahovala 3,5 tuny.

16 Dne 30. srpna 2005 podala Magoora k Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Przednik (ředitel Finančního úřadu Krakov-Przednik) žádost o výklad ustanovení zákona o DPH, pokud jde o rozsah a omezení nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu při koupi pohonné hmoty pro vozidlo používané na základě leasingové smlouvy. Magoora měla v tomto ohledu za to, že je třeba jí nadále přiznat nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu při koupi pohonné hmoty pro zmíněné vozidlo na základě čl. 17 odst. 6 šesté směrnice.

17 Rozhodnutím ze dne 3. listopadu 2005 považoval Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Przednik postoj společnosti Magoora za protiprávní s odvodněním, že čl. 17 odst. 6 šesté směrnice nemůže v Polsku představovat pramen vnitrostátního práva.

18 Dne 15. února 2006 zamítl Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie (ředitel Daňové komory v Krakov) opravný prostředek společnosti Magoora a potvrdil uvedené rozhodnutí s odvodněním, že Polská republika je oprávněna zachovat omezení odpočtu DPH, která existovala v tomto členském státě ke dni vstupu šesté směrnice v platnost. Krom toho měla za to, že ustanovení platná ode dne 22. srpna 2005 pouze znovu definovala kategorie vozidel, u nichž není dovoleno odpočíst DPH odvedenou při koupi pohonné hmoty.

19 Magoora podala proti rozhodnutí Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie žalobu k Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie.

20 Vzhledem k tomu, že Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, má pochybnosti ohledně výkladu článku 17 šesté směrnice, rozhodl se přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Brání čl. 17 odst. 2 a 6 šesté směrnice [...] tomu, aby Polská republika ode dne 1. května 2004 zcela zrušila do té doby platná vnitrostátní ustanovení o omezeních nároku na odpočet [DPH] odvedené na vstupu při koupi pohonné hmoty pro vozidla používaná k činnosti podléhající dani a místo nich zavedla rovněž omezení nároku na odpočet [DPH] odvedené na vstupu při koupi pohonné hmoty pro vozidla používaná k činnosti podléhající DPH, která jsou však ve vnitrostátním právu definována pomocí jiných kritérií, než jaká existovala před 1. květnem 2004, a tomu, aby znovu změnila uvedená kritéria ode dne 22. srpna 2005 ?

2) Je-li odpověď na první otázku kladná, brání čl. 17 odst. 6 šesté směrnice tomu, aby [Polská republika] změnila uvedená kritéria tak, aby *de facto* omezila rozsah působnosti nároku na odpočet [DPH] odvedené na vstupu v porovnání s vnitrostátními ustanoveními platnými do 30. dubna 2004 nebo před změnou provedenou s účinností od 22. srpna 2005? Pokud by Polská republika tímto jednáním porušila čl. 17 odst. 6 šesté směrnice, je třeba připustit, že osoba povinná k dani je oprávněna provést odpočet, ale jen v rozsahu, v němž změny vnitrostátních ustanovení překročily takový rozsah působnosti odpočtu [DPH] odvedené na vstupu, jaký byl stanoven vnitrostátními ustanoveními platnými dne 30. dubna 2004 a zrušenými k tomuto datu?

3) Brání čl. 17 odst. 6 šesté směrnice tomu, aby Polská republika s odvoláním na možnost, že toto ustanovení umožňuje členským státům omezit odpočet [DPH] odvedené na vstupu z výdajů, které nejsou přesně provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci, omezila odpočet [DPH] odvedené na vstupu v porovnání s režimem platným dne 30. dubna 2004 tím způsobem, že vyloučila nárok na odpočet [DPH] odvedené na vstupu při koupi pohonné hmoty pro osobní automobily nebo jiná vozidla s přípustnou nosností nepřesahující 3,5 tuny, s výjimkou vozidel uvedených v čl. 86 odst. 4 zákona [o DPH], ve znění s účinností od 22. srpna 2005“

## **K pedbžným otázkám**

### *K přípustnosti pedbžných otázek*

21 Podle polské vlády je žádost o rozhodnutí o pedbžné otázce nepřijatelná, protože položené otázky nemají žádný vztah k reálné sporu v původním řízení. Skutkové okolnosti, kterých se tato žádost týká, nebyly údajně posouzeny předkládajícím soudem. Přezkoumání se tudíž týká hypotetických situací.

22 V tomto ohledu je třeba připomenout, že v rámci řízení upraveného v článku 234 ES je v rámci pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, posoudit s ohledem na konkrétní okolnosti věci jak nezbytnost rozhodnutí o pedbžné otázce pro vydání jeho rozsudku, tak relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. V důsledku toho, jestliže se položené otázky týkají výkladu práva Společenství, je Soudní dvůr v zásadě povinen rozhodnout (viz zejména rozsudky ze dne 18. července 2007, Lucchini, C-119/05, Sb. rozh. s. I-6199, bod 43; ze dne 15. listopadu 2007, International Mail Spain, C-162/06, Sb. rozh. s. I-9911, bod 23, a ze dne 4. prosince 2008, Zablocka-Weyhermüller, C-221/07, Sb. rozh. s. I-0000, bod 20).

23 Odmítnutí žádosti podané vnitrostátním soudem je ze strany Soudního dvora možné pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad práva Společenství nemá žádný vztah k reálné nebo předmetu sporu v původním řízení, jestliže se jedná o hypotetický problém nebo také jestliže Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (viz zejména rozsudky ze dne 13. března 2001, PreussenElektra, C-379/98, Recueil, s. I-2099, bod 39; ze dne 5. prosince 2006, Cipolla a další, C-94/04 a C-202/04, Sb. rozh. s. I-11421, bod 25; ze dne 7. června 2007, van der Weerd a další, C-222/05 až C-225/05, Sb. rozh. s. I-4233, bod 22; ze dne 8. listopadu 2007, Amurta, C-379/05, Sb. rozh. s. I-9569, bod 64, jakož i výše uvedený rozsudek Zablocka-Weyhermüller, bod 21).

24 V projednávaném případě je nutno konstatovat, jak vyplývá z předkládacího rozhodnutí, že vnitrostátní soud Soudnímu dvoru podrobně vylíčil skutkový a právní rámec sporu v původním řízení, jakož i důvody, pro které má za to, že odpověď na položené otázky je nezbytná k vydání jeho rozsudku.

25 Proto musí být žádost o rozhodnutí o pedbžné otázce prohlášena za přijatelnou.

### *K věci samé*

26 Podstatou otázek předkládacího soudu, které je třeba přezkoumat společně je, zda čl. 17 odst. 2 a 6 šesté směrnice brání tomu, aby členský stát v plném rozsahu s účinností ode dne vstupu šesté směrnice v platnost na jeho území zrušil vnitrostátní ustanovení o omezení nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu při koupi pohonné hmoty pro vozidla používaná k činnosti podléhající dani a nahradil tato ustanovení ustanoveními, která stanovují nová kritéria v dané

oblasti, a tomu, aby tento členský stát později opět změnil tato kritéria ve smyslu, který rozšiřuje tato omezení. V případě kladné odpovědi se předkládající uvedený soud táže, zda je osoba povinná k dani oprávněna domáhat se použití vnitrostátních ustanovení platných před uvedeným datem.

27 V projednávaném případě je třeba konstatovat, že šestá směrnice vstoupila v Polsku v platnost v den vstupu Polské republiky do Evropské unie, a sice dne 1. května 2004. Toto datum je tudíž rozhodné pro účely použití čl. 17 odst. 6 druhého pododstavce šesté směrnice, pokud jde o tento členský stát (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 8. ledna 2002, *Metropol a Stadler*, C-409/99, Recueil, s. I-81, bod 41).

28 Podle základní zásady, která je vlastní společnému systému DPH a vyplývá zejména z článku 2 první směrnice Rady 67/227/EHS ze dne 11. dubna 1967 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu (Úř. v. st. 1967, 71, s. 1301; Zvl. vyd. 09/01, s. 3) a z článku 2 šesté směrnice, se DPH vztahuje na každé plnění v rámci výroby nebo distribuce po odpote DPH přímo zatěžující plnění uskutečněná na vstupu. Podle ustálené judikatury je nárok na odpote stanovený v článku 17 a následujících šesté směrnice nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se uplatní bezprostředně ve vztahu ke všem daním, kterými byla zatížena plnění uskutečněná na vstupu. Jakékoliv omezení nároku na odpote DPH má dopad na úroveň daňového zatížení a musí se uplatnit podobně ve všech členských státech. Odchytky jsou tudíž povoleny pouze v případech výslovně stanovených šestou směrnicí (viz rozsudek ze dne 19. září 2000, *Amprafance a Sanofi*, C-177/99 a C-181/99, Recueil, s. I-7013, bod 34; výše uvedený rozsudek *Metropol a Stadler*, bod 42, jakož i rozsudek ze dne 11. prosince 2008, *Danfoss a AstraZeneca*, Sb. rozh. s. I-0000, bod 26). Krom toho ustanovení, která stanoví odchytky od zásady nároku na odpote DPH, jež zaručuje neutralitu této daně, musejí být vykládána striktně (výše uvedený rozsudek *Metropol a Stadler*, bod 59).

29 Článek 17 odst. 2 šesté směrnice jasně vyjadřuje zásadu, že osoba povinná k dani má nárok na odpote částek, které jsou jí účtovány z titulu DPH za zboží, které je jí dodáno, nebo za služby, které jsou jí poskytnuty, pokud jsou toto zboží nebo služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění. Na zásadu nároku na odpote DPH se nicméně vztahuje derogační ustanovení obsažené v čl. 17 odst. 6 šesté směrnice a zvláště v druhém pododstavci tohoto odstavce (viz výše uvedené rozsudky *Metropol a Stadler*, body 43 a 44, jakož i *Danfoss a AstraZeneca*, body 27 a 28).

30 Podle čl. 17 odst. 6 šesté směrnice jsou členské státy oprávněny zachovat své právní předpisy ohledně vynětí z nároku na odpote DPH, které existovaly v době vstupu šesté směrnice v platnost, dokud Rada nepřijme pravidla uvedená v tomto ustanovení.

31 Přísluší totiž zákonodárci Společenství, aby stanovil režim Společenství týkající se vynětí z nároku na odpote DPH, a prováděl tak postupnou harmonizaci vnitrostátních právních předpisů v oblasti DPH. Právo Společenství v současné době neobsahuje žádné ustanovení uvádějící výdaje vyčaté z nároku na odpote DPH (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 14. března 2001, *Komise v. Francie*, C-345/99, Recueil, s. I-4493, bod 20; výše uvedený rozsudek *Metropol a Stadler*, bod 44, jakož i rozsudek ze dne 8. prosince 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Sb. rozh. s. I-10683, bod 23).

32 Je třeba konstatovat, že výklad vnitrostátních právních předpisů za účelem určení jejich obsahu v době vstupu šesté směrnice v platnost a stanovení, zda tyto právní předpisy měly po vstupu šesté směrnice v platnost za účinek rozšíření stávajících vynětí, je v zásadě v cíl předkládajícího soudu (viz výše uvedený rozsudek *Metropol a Stadler*, bod 47).



33 Krom toho je třeba připomenout, že v rámci řízení upraveného v článku 234 ES, založeného na jasné dělbě kompetencí mezi vnitrostátními soudy a Soudním dvorem, spadá jakékoliv posouzení skutkových okolností věci do pravomoci vnitrostátního soudu (viz zejména rozsudek ze dne 14. února 2008, Varec, C-450/06, Sb. rozh. s. I-581, bod 23 a citovaná judikatura). Soudní dvůr mu však může za účelem poskytnutí užitečné odpovědi v duchu spolupráce s vnitrostátními soudy poskytnout všechny údaje, o nichž má za to, že jsou nezbytné (viz zejména rozsudek ze dne 1. března 2008, MOTOE, C-49/07, Sb. rozh. s. I-0000, bod 30).

34 V projednávaném případě přísluší Soudnímu dvoru, aby poskytl předkládajícímu soudu výklad pojmu Společenství „vnitrostátní předpisy“ ve smyslu čl. 17 odst. 6 druhého pododstavce šesté směrnice za tím účelem, aby tomuto soudu umožnil určit obsah těchto předpisů v době vstupu této směrnice v platnost (viz výše uvedený rozsudek Metropol a Stadler, bod 47).

35 Článek 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté směrnice totiž obsahuje ustanovení o „*statu quo*“, které stanoví, že zůstanou zachována vnitrostátní vnitřní z nároku na odpot DPH, která se uplatňovala před vstupem šesté směrnice v platnost (výše uvedený rozsudek Ampafrance a Sanofi, bod 5). Cílem tohoto ustanovení tak je umožnit členským státům do doby, než Rada stanoví režim Společenství, pokud jde o vnitřní z nároku na odpot DPH, zachovat veškerá pravidla vnitrostátního práva týkající se vnitřní z tohoto nároku, které jejich veřejné orgány skutečně uplatňovaly v době vstupu šesté směrnice v platnost (viz výše uvedené rozsudky Metropol a Stadler, bod 48, jakož i Danfoss a AstraZeneca, body 30 a 31).

36 Pokud po datu vstupu šesté směrnice v platnost změní členský stát svou právní úpravu tak, že zmenší rozsah existujících vnitřní, a tím se přiblíží cíli této směrnice, na tuto úpravu je třeba pohlížet tak, že se na ni vztahuje odchylka uvedená v druhém pododstavci čl. 17 odst. 6 uvedené směrnice a že neporušuje čl. 17 odst. 2 této směrnice (viz výše uvedené rozsudky Komise v. Francie, bod 22; Metropol a Stadler, bod 45, jakož i Danfoss a AstraZeneca, bod 32).

37 Naproti tomu je třeba připomenout, že podle ustálené judikatury Soudního dvora, pokud má vnitrostátní právní úprava po vstupu této směrnice v platnost za následek zvětšení rozsahu existujících vnitřní, čímž se odchyluje od cíle uvedené směrnice, nepředstavuje tato právní úprava odchylku povolenou čl. 17 odst. 6 druhým pododstavcem šesté směrnice (viz rozsudky ze dne 14. března 2001, Komise v. Francie, C-40/00, Recueil, s. I-4539, bod 17; ze dne 12. září 2003, Cookies World, C-155/01, Recueil, s. I-8785, bod 66, jakož i výše uvedený rozsudek Danfoss a AstraZeneca, bod 33).

38 Z toho vyplývá, že s ohledem na cíl uvedeného ustanovení odkazuje pojem „vnitrostátní předpisy“ ve smyslu čl. 17 odst. 6 druhého pododstavce šesté směrnice na režim odpotu DPH, který existoval a byl skutečně používán v době vstupu této směrnice v platnost.

39 Krom toho je třeba připomenout, jak tvrdila Komise, že cílem ustanovení o „*statu quo*“ stanoveného v čl. 17 odst. 6 druhém pododstavci šesté směrnice není umožnit novému členskému státu změnit své vnitrostátní právní předpisy při příležitosti vstupu do Evropské unie ve smyslu, který by odchytil tyto právní předpisy od cíle této směrnice. Změna v tomto směru by byla v rozporu se samotným smyslem tohoto ustanovení.

40 V tomto kontextu si předkládající soud klade otázku, zda skutečnost, že Polská republika zrušila zákon ze dne 8. ledna 1993 v den svého vstupu do Evropské unie, brání tomu, aby v tentýž den zavedla nová ustanovení, která stanovila omezení nároku na odpot DPH odvedené na vstupu při koupi pohonné hmoty pro vozidla používaná k činnosti podléhající dani.

41 Je třeba mít za to, že zrušení vnitrostátních ustanovení v den vstupu šesté směrnice v

platnost v dotčeném vnitrostátním právním řádu a jejich nahrazení jinými vnitrostátními ustanovení v tentýž den jako takové neumožňuje předpokládat, že se dotčený členský stát vzdal použití vynětí z nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu. Taková legislativní změna jako taková neumožňuje ani dojít k závěru, že čl. 17 odst. 6 druhý pododstavec uvedené směrnice byl porušen, nicméně za podmínky, že tato změna nevedla od uvedeného data k rozšíření předchozích vnitrostátních vynětí.

42 Ve věci v původním řízení přísluší předkládajícímu soudu, který, jak bylo připomenuto v bodě 32 tohoto rozsudku, má výlučnou pravomoc vykládat své vnitrostátní právo, aby posoudil, zda změny přijaté v souvislosti s provedením šesté směrnice do polského práva zákonem o DPH měly za následek rozšíření, ve vztahu k předchozím vnitrostátním ustanovením, rozsahu působnosti omezení nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu při koupi pohonné hmoty pro vozidla používaná k činnosti podléhající dani.

43 Naproti tomu je třeba poznamenat, že ze znění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že změna zákona o DPH zavedená zákonem ze dne 21. dubna 2005, který vstoupil v platnost dne 22. srpna 2005, měla za následek rozšíření rozsahu působnosti omezení ve vztahu k situaci existující v době vstupu šesté směrnice v Polské republice v platnost, což je s ohledem na judikaturu připomenutou v bodě 36 tohoto rozsudku v rozporu s čl. 17 odst. 6 druhým pododstavcem uvedené směrnice.

44 Předkládajícímu soudu přísluší vyložit v co nejvšším možném rozsahu své vnitrostátní právo ve světle znění a účelu šesté směrnice, aby bylo dosaženo výsledků jí sledovaných, s tím, že upřednostní výklad vnitrostátních pravidel, který je co nejvíce v souladu s tímto cílem, aby se tak dospělo k řešení, jež je slučitelné s ustanoveními uvedené směrnice (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 4. července 2006, Adeneler a další, C-212/04, Sb. rozh. s. I-6057, bod 124) a nepoužít žádné ustanovení vnitrostátního práva, jež by s ním bylo v rozporu (viz v tomto smyslu rozsudek ze dne 22. listopadu 2005, Mangold, C-144/04, Sb. rozh. s. I-9981, bod 77).

45 Za těchto podmínek je třeba na položené otázky odpovědět tak, že čl. 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté směrnice brání tomu, aby členský stát v plném rozsahu zrušil, při provedení uvedené směrnice do vnitrostátního práva, vnitrostátní ustanovení o omezení nároku na odpočet DPH odvedené na vstupu při koupi pohonné hmoty určené pro vozidla používaná k činnosti podléhající dani a ke dni vstupu uvedené směrnice v platnost na jeho území nahradil tato ustanovení ustanoveními, která stanovují nová kritéria v dané oblasti, pokud mají tato ustanovení za následek rozšíření rozsahu působnosti zmíněných omezení, což přísluší posoudit předkládajícímu soudu. V každém případě brání tomu, aby členský stát později změnil své právní předpisy, které nabyly účinnost v uvedený den, ve smyslu, který rozšíří rozsah působnosti těchto omezení ve vztahu k situaci před tímto datem.

## **K nákladům řízení**

46 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

**Článek 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní, brání tomu, aby členský stát v plném rozsahu zrušil při provedení této směrnice do vnitrostátního práva, vnitrostátní ustanovení o omezení nároku na odpočet daní z přidané hodnoty odvedené na vstupu při koupi pohonné hmoty určené pro vozidla používaná k činnosti podléhající dani**

**a ke dni vstupu uvedené směrnice v platnost na jeho území nahradil tato ustanovení ustanoveními, která stanovují nová kritéria v dané oblasti, pokud mají tato ustanovení za následek rozšíření rozsahu působnosti zmíněných omezení, což přísluší posoudit předkládajícímu soudu. V každém případě brání tomu, aby řecký stát později změnil své právní předpisy, které nabyly účinnosti v uvedený den, ve smyslu, který rozšíří rozsah působnosti těchto omezení ve vztahu k situaci před tímto datem.**

Podpisy.

\* Jednací jazyk: polština.