

WYROK TRYBUNAŁU (czwarta izba)

z dnia 22 grudnia 2008 r. (*)

Szósta dyrektywa VAT – Artykuł 17 ust. 2 i 6 – Uregulowania krajowe – Odliczenie podatku VAT związanego z zakupem paliwa do niektórych pojazdów niezależnie od celu, w jakim są używane – Rzeczywiste ograniczenie prawa do odliczenia – Wyłączenia przewidziane przez przepisy krajowe w chwili wejścia w życie dyrektywy

W sprawie C-414/07

mającej za przedmiot wniosek o wydanie, na podstawie art. 234 WE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Polska) postanowieniem z dnia 17 maja 2007 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 10 września 2007 r., w postępowaniu:

Magoora sp. z o.o.

przeciwko

Dyrektorowi Izby Skarbowej w Krakowie,

TRYBUNAŁ (czwarta izba),

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

rzecznik generalny: M. Poiares Maduro,

sekretarz: M.A. Gaudissart, kierownik wydziału,

uwzględniając procedurę pisemną i po przeprowadzeniu rozprawy w dniu 25 września 2008 r.,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Magoora sp. z o.o. przez Z. Liptaka oraz J. Martiniego, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu rządu polskiego przez M. Dowgielewicza oraz H. Majszczyk, działających w charakterze pełnomocników,
- w imieniu Komisji Wspólnot Europejskich przez D. Triantafyllou oraz K. Herrmann, działających w charakterze pełnomocników,

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

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. L 145, s. 1, zwanej dalej „szóstą dyrektywą”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Magoora sp. z o.o. (zwaną dalej „spółką Magoora”) a Dyrektorem Izby Skarbowej w Krakowie w przedmiocie interpretacji co do zakresu i sposobu zastosowania krajowego prawa podatkowego w odniesieniu do możliwości odliczania podatku od wartości dodanej (zwanego dalej „podatkiem VAT”) naliczonego przy zakupie paliwa do samochodu używanego przez spółkę Magoora na podstawie umowy leasingu.

Ramy prawne

Uregulowania wspólnotowe

3 Artykuł 17 ust. 2 lit. a) i art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. L 102, s. 18), w chwili wystąpienia okoliczności faktycznych sprawy miał następujące brzmienie:

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

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

[...]

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

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

Uregulowania krajowe

4 Artykuł 25 ust. 1 pkt 3a) ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. nr 11, poz. 50), w brzmieniu obowiązującym w dniu 30 kwietnia 2004 r. (zwanej dalej „ustawą z dnia 8 stycznia 1993 r.”) stanowił:

„Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika: [...] paliw silnikowych benzynowych, oleju napędowego oraz gazu wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych lub innych samochodów o dopuszczalnej ładowności do 500 kg”.

5 Przepisy szóstej dyrektywy zostały przetransponowane w Polsce na mocy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz.U. nr 54, poz. 535, zwanej dalej „ustawą o podatku VAT”).

6 Zgodnie z art. 175 ustawy o podatku VAT ustawa z dnia 8 stycznia 1993 r. utraciła moc z dniem 1 maja 2004 r.

7 Artykuł 86 ust. 3 i 5 ustawy o podatku VAT w pierwotnym brzmieniu stanowił:

„3. W przypadku nabycia samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej ładowności mniejszej niż określona według wzoru:

$$D\dot{L} = 357 \text{ kg} + n \times 68 \text{ kg}$$

gdzie:

$D\dot{L}$ – oznacza dopuszczalną ładowność,

n – oznacza ilość miejsc (siedzeń) łącznie z miejscem dla kierowcy,

kwotę podatku naliczonego stanowi 50% kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca – nie więcej jednak niż 5000 [PLN].

[...]

5. Dopuszczalna ładowność pojazdów oraz ilość miejsc (siedzeń), o których mowa w ust. 3, określona jest na podstawie wyciągu ze świadectwa homologacji lub odpisu decyzji zwalniającej z obowiązku uzyskania świadectwa homologacji, wydawanych zgodnie z przepisami prawa o ruchu drogowym. Pojazdy, które w wyciągu ze świadectwa homologacji lub w odpisie decyzji, o której mowa w zdaniu pierwszym, nie mają określonej dopuszczalnej ładowności lub ilości miejsc, uznaje się również za samochody osobowe, o których mowa w ust. 3”.

8 Artykuł 88 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku VAT w swym pierwotnym brzmieniu stanowił:

„Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika: [...] paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych, o których mowa w art. 86 ust. 3 i 5”.

9 Zgodnie z art. 176 pkt 3 ustawy o podatku VAT jej art. 86 i 88 znajdują zastosowanie, począwszy od dnia 1 maja 2004 r., gdyż przepis ten stanowi:

„Ustawa wchodzi w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia [czyli 20 kwietnia 2004 r.], z tym że:

3) art. 1–14, art. 15 ust. 1–6, art. 16–22 [...], art. 42–95 [...] stosuje się od dnia 1 maja 2004 r.”.

10 Ustawa z dnia 21 kwietnia 2005 r. (Dz.U. nr 90, poz. 756), która weszła w życie w dniu 22 sierpnia 2005 r., zmieniła ustawę o podatku VAT, a w szczególności jej art. 86 i 88.

11 Artykuł 86 ust. 3 i 4 ustawy o podatku VAT w brzmieniu obowiązującym od dnia 22 sierpnia 2005 r. stanowi:

„3. W przypadku nabycia samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony kwotę podatku naliczonego stanowi 60% kwoty podatku określonej w fakturze lub kwoty podatku należnego z tytułu wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów lub kwoty podatku należnego od dostawy towarów, dla której podatnikiem jest ich nabywca – nie więcej jednak niż 6000 [PLN].

4. Przepis ust. 3 nie dotyczy:

1) pojazdów samochodowych mających jeden rząd siedzeń, który oddzielony jest od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą, klasyfikowanych na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym do podrodzaju: wielozadaniowy, van;

2) pojazdów samochodowych mających więcej niż jeden rząd siedzeń, które oddzielone są od części przeznaczonej do przewozu ładunków ścianą lub trwałą przegrodą i u których długość części przeznaczonej do przewozu ładunków, mierzona po podłodze od najdalej wysuniętego punktu podłogi pozwalającego postawić pionową ścianę lub trwałą przegrodę pomiędzy podłogą a sufitem do tylnej krawędzi podłogi, przekracza 50% długości pojazdu;

dla obliczenia proporcji, o której mowa w zdaniu poprzednim, długość pojazdu stanowi odległość pomiędzy dolną krawędzią przedniej szyby pojazdu a tylną krawędzią podłogi części pojazdu przeznaczonych do przewozu ładunków, mierzona w linii poziomej wzdłuż pojazdu pomiędzy dolną krawędzią przedniej szyby pojazdu a punktem wyprowadzonym w pionie od tylnej krawędzi podłogi części pojazdu przeznaczonych do przewozu ładunków;

3) pojazdów samochodowych, które mają otwartą część przeznaczoną do przewozu ładunków;

4) pojazdów samochodowych, które posiadają kabinę kierowcy i nadwozie przeznaczone do przewozu ładunków jako konstrukcyjnie oddzielne elementy pojazdu;

5) pojazdów samochodowych będących pojazdami specjalnymi w rozumieniu przepisów prawa o ruchu drogowym o przeznaczeniach wymienionych w załączniku nr 9 do ustawy;

6) pojazdów samochodowych konstrukcyjnie przeznaczonych do przewozu co najmniej 10 osób łącznie z kierowcą – jeżeli z dokumentów wydanych na podstawie przepisów prawa o ruchu drogowym wynika takie przeznaczenie;

7) przypadków, gdy przedmiotem działalności podatnika jest:

a) odprzedaż tych samochodów (pojazdów) lub

b) oddanie w odpłatne używanie tych samochodów (pojazdów) na podstawie umowy najmu, dzierżawy, leasingu lub innych umów o podobnym charakterze, i te samochody (pojazdy) są przez podatnika przeznaczone wyłącznie do wykorzystania na te cele przez okres nie krótszy niż sześć miesięcy”.

12 Artykuł 88 ust. 1 pkt 3 ustawy o podatku VAT w brzmieniu obowiązującym od dnia 22 sierpnia 2005 r. stanowi:

„Obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należnego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika: [...] paliw silnikowych, oleju napędowego oraz gazu, wykorzystywanych do napędu samochodów osobowych i innych pojazdów samochodowych, o których mowa w art. 86 ust. 3”.

Postępowanie przed sądem krajowym i pytania prejudycjalne

13 Spór toczący się przed Wojewódzkim Sądem Administracyjnym w Krakowie dotyczy możliwości odliczania przez spółkę Magoora podatku VAT naliczonego przy zakupie paliwa do samochodu używanego w ramach prowadzonej przez nią działalności na podstawie umowy leasingu.

14 W dniu 25 marca 2005 r. spółka Magoora zawarła umowę leasingu operacyjnego samochodu, która została zarejestrowana w Urzędzie Skarbowym w dniu 13 czerwca 2005 r. Sąd krajowy nie podaje żadnych informacji dotyczących marki i charakterystyki technicznej tego samochodu.

15 Z postanowienia odsyłającego wynika, że ograniczenia w odliczaniu podatku VAT naliczonego przy zakupie paliwa według wzoru matematycznego zawartego w ustawie o podatku VAT w brzmieniu obowiązującym w dniu zawarcia umowy leasingu, to jest w dniu 25 marca 2005 r., nie miały zastosowania do spółki Magoora. Natomiast, w związku z przyjęciem nowej wersji art. 86 ust. 3 ustawy o podatku VAT, w brzmieniu obowiązującym od dnia 22 sierpnia 2005 r., ograniczenia w odliczaniu podatku VAT w odniesieniu do powyższego zakupu zostały wobec tej spółki zastosowane, ponieważ dopuszczalna masa używanego przez nią samochodu nie przekraczała 3,5 tony.

16 W dniu 30 sierpnia 2005 r. spółka Magoora wystąpiła do Naczelnika Urzędu Skarbowego Kraków-Prądnik z wnioskiem o udzielenie interpretacji przepisów ustawy o podatku VAT dotyczących zakresu i ograniczeń możliwości odliczania podatku VAT naliczonego przy zakupie paliwa do samochodu używanego na podstawie umowy leasingu. Spółka ta uważa, że w dalszym ciągu powinna mieć prawo do odliczenia podatku VAT naliczonego przy zakupie paliwa do używanego przez siebie samochodu na podstawie art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy.

17 Postanowieniem z dnia 3 listopada 2005 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Prądnik uznał stanowisko spółki Magoora za nieprawidłowe, stwierdzając, że art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy nie może być źródłem prawa krajowego w Polsce.

18 W dniu 15 lutego 2006 r. Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie oddalił odwołanie spółki Magoora i utrzymał powyższe postanowienie, wskazując, że Rzeczpospolita Polska uprawniona była do utrzymania w mocy ograniczeń w odliczaniu podatku VAT obowiązujących w tym państwie członkowskim w dniu wejścia w życie szóstej dyrektywy. Ponadto uznał on, że przepisy obowiązujące od dnia 22 sierpnia 2005 r. zmieniły jedynie sposób określenia kategorii pojazdów, w odniesieniu do których nie jest możliwe odliczanie podatku VAT naliczonego przy zakupie paliwa.

19 Spółka Magoora wniosła skargę na decyzję Dyrektora Izby Skarbowej w Krakowie do Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie.

20 Jako że Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie powziął wątpliwości co do interpretacji art. 17 szóstej dyrektywy, postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującymi pytaniami prejudycjalnymi:

„1) Czy art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy stoi na przeszkodzie, aby Rzeczypospolita Polska uchyliła całkowicie z dniem 1 maja 2004 r. dotychczasowe przepisy krajowe dotyczące ograniczeń w odliczaniu podatku [VAT] naliczonego zawartego w zakupach paliwa do samochodów wykorzystywanych w opodatkowanej działalności, a w to miejsce wprowadziła również ograniczenia w odliczaniu podatku [VAT] naliczonego zawartego w zakupach paliwa do samochodów wykorzystywanych w opodatkowanej działalności, ale opisanych przez prawo krajowe przy użyciu odmiennych kryteriów niż to miało miejsce przed dniem 1 maja 2004 r., a następnie od dnia 22 sierpnia 2005 r. ponownie zmieniła powyższe kryteria?

2) W razie udzielenia pozytywnej odpowiedzi na pytanie zawarte w punkcie pierwszym – czy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy stoi na przeszkodzie, aby Rzeczypospolita Polska w ten sposób zmieniła powyższe kryteria, aby w sposób faktyczny ograniczyć zakres odliczeń podatku [VAT] naliczonego w porównaniu do przepisów krajowych obowiązujących 30 kwietnia 2004 r. lub do przepisów krajowych obowiązujących przed zmianą dokonaną z dniem 22 sierpnia 2005 r.; i czy przy uznaniu, że takie działanie Rzeczypospolitej Polskiej byłoby naruszeniem art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, że podatnik uprawniony byłby do dokonywania odliczeń, ale w granicach, w których zmiany przepisów krajowych wykraczałyby poza zakres ograniczeń w odliczaniu podatku naliczonego przewidzianych przez obowiązujące w dniu 30 kwietnia 2004 r. i uchylone w tej dacie przepisy krajowe.

3) Czy art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy stoi na przeszkodzie, aby Rzeczypospolita Polska, powołując się na przewidzianą tym przepisem możliwość ograniczania przez państwa członkowskie odliczania podatku [VAT] naliczonego zawartego w wydatkach niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne – mogła ograniczyć odliczenia podatku [VAT] naliczonego w porównaniu do stanu prawnego obowiązującego w dniu 30 kwietnia 2004 r. w ten sposób, że wyłączyła odliczenia podatku [VAT] naliczonego przy zakupie paliwa do samochodów osobowych oraz innych pojazdów samochodowych o dopuszczalnej masie całkowitej nieprzekraczającej 3,5 tony z wyjątkiem samochodów, o których mowa w art. 86 ust. 4 ustawy [o podatku VAT] w brzmieniu obowiązującym od 22 sierpnia 2005 r.?”.

W przedmiocie pytań prejudycjalnych

W przedmiocie dopuszczalności pytań prejudycjalnych

21 Zdaniem rządu polskiego wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym jest niedopuszczalny, ponieważ zadane pytania nie mają żadnego związku z realiami sporu toczącego się przed sądem krajowym. Sąd ten nie dokonał oceny okoliczności faktycznych leżących u podstaw złożonego wniosku. Badanie pytań prejudycjalnych dotyczyłoby zatem sytuacji hipotetycznych.

22 W tym miejscu należy przypomnieć, że w ramach postępowania, o którym mowa w art. 234 WE, wyłącznie do sądu krajowego, przed którym toczy się spór i który wobec tego musi przyjąć na siebie odpowiedzialność za wydane orzeczenie, należy ocena, w świetle konkretnych okoliczności sprawy, zarówno niezbędności orzeczenia prejudycjalnego do wydania wyroku, jak i istotnego charakteru pytań skierowanych do Trybunału. W związku z tym, jeśli postawione pytania dotyczą wykładni prawa wspólnotowego, Trybunał jest co do zasady zobowiązany do wydania orzeczenia (zob. w szczególności wyroki: z dnia 18 lipca 2007 r. w sprawie C-119/05 Lucchini, Zb.Orz. s. I-6199, pkt 43; z dnia 15 listopada 2007 r. w sprawie C-162/06 International Mail Spain, Zb.Orz. s. I-9911, pkt 23; z dnia 4 grudnia 2008 r. w sprawie C-221/07 Zablocka-Weyhermüller, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 20).

23 Nieuwzględnienie wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym złożonego przez sąd krajowy jest możliwe tylko wtedy, gdy jest oczywiste, że wykładnia prawa wspólnotowego, o którą się zwrócono, nie ma żadnego związku z realiami lub przedmiotem sporu toczącego się przed sądem krajowym, gdy problem jest natury hipotetycznej lub też gdy Trybunał nie dysponuje elementami stanu faktycznego albo prawnego, które są niezbędne do udzielenia użytecznej odpowiedzi na przedstawione mu pytania (zob. w szczególności wyroki: z dnia 13 marca 2001 r. w sprawie C-379/98 PreussenElektra, Rec. s. I-2099, pkt 39; z dnia 5 grudnia 2006 r. w sprawach połączonych C-94/04 i C-202/04 Cipolla i in., Zb.Orz. s. I-11421, pkt 25; z dnia 7 czerwca 2007 r. w sprawach połączonych od C-222/05 do C-225/05 Van der Weerd i in., Zb.Orz. s. I-4233, pkt 22; z dnia 8 listopada 2007 r. w sprawie C-379/05 Amurta, Zb.Orz. s. I-9569, pkt 64; a także ww. wyrok w sprawie Zablocka-Weyhermüller, pkt 21).

24 W niniejszym przypadku należy zauważyć, że jak to wynika z postanowienia odsyłającego, sąd krajowy przedstawił Trybunałowi szczegółowy opis stanu faktycznego i prawnego toczącego się przed nim sporu, jak również powody, dla których uznał, że udzielenie odpowiedzi na zadane pytania jest niezbędne do wydania przez niego wyroku.

25 W konsekwencji wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym należy uznać za dopuszczalny.

Co do istoty

26 Zwracając się z pytaniami prejudycjalnymi, które należy rozważać łącznie, sąd krajowy zmierza w istocie do ustalenia, czy art. 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie uchyliło z dniem wejścia w życie tej dyrektywy na swym terytorium całość przepisów krajowych dotyczących ograniczeń prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego przy zakupie paliwa przeznaczonego do samochodów używanych dla celów działalności podlegającej opodatkowaniu, zastępując je przepisami ustanawiającymi nowe kryteria w tym przedmiocie; a także temu, aby to państwo członkowskie następnie ponownie zmieniło te kryteria w sposób powodujący rozszerzenie zakresu powyższych ograniczeń. W przypadku uzyskania odpowiedzi twierdzącej sąd krajowy pyta, czy podatnik ma prawo żądać stosowania przepisów krajowych obowiązujących przed dniem wejścia w życie tej dyrektywy.

27 Należy zauważyć, że w niniejszym przypadku szósta dyrektywa weszła w życie w Polsce w dniu jej przystąpienia do Unii Europejskiej, czyli w dniu 1 maja 2004 r. Zatem ten dzień jest istotny dla celów zastosowania art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy do tego państwa członkowskiego (zob. podobnie wyrok z dnia 8 stycznia 2002 r. w sprawie C-409/99 *Metropol i Stadler*, Rec. s. I-81, pkt 41).

28 Zgodnie z podstawową zasadą, na której opiera się wspólny system podatku VAT, a która wynika z art. 2 pierwszej dyrektywy Rady 67/227/EWG z dnia 11 kwietnia 1967 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich dotyczących podatków obrotowych (Dz.U. 1967, 71, s. 1301) oraz z szóstej dyrektywy, podatek VAT stosuje się do każdej czynności w zakresie produkcji lub dystrybucji, po odliczeniu podatku VAT, który obciążał bezpośrednio czynności dokonane na wcześniejszych etapach obrotu. Zgodnie z utrwalonym orzecznictwem prawo do odliczenia przewidziane w art. 17 i nast. szóstej dyrektywy stanowi integralną część mechanizmu podatku VAT i co do zasady nie może być ograniczane. Wykonywane ono jest od razu w odniesieniu do całego podatku naliczonego na poprzednich etapach obrotu. Wszelkie ograniczenie prawa do odliczenia podatku VAT ma wpływ na wysokość obciążenia podatkowego i powinno być stosowane w podobny sposób we wszystkich państwach członkowskich. W konsekwencji odstępstwa są dopuszczalne wyłącznie w przypadkach przewidzianych wyraźnie w szóstej dyrektywie (zob. wyrok z dnia 19 września 2000 r. w sprawach połączonych C-177/99 i C-181/99 *Amprafance i Sanofi*, Rec. s. I-7013, pkt 34; ww. wyrok w sprawie *Metropol i Stadler*, pkt 42, wyrok z dnia 11 grudnia 2008 r. w sprawie C-371/07 *Danfoss i AstraZeneca*, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 26). Ponadto przepisy przewidujące odstępstwa od zasady prawa do odliczenia podatku VAT, gwarantującego neutralność tego podatku, podlegają ścisłej wykładni (ww. wyrok w sprawie *Metropol i Stadler*, pkt 59).

29 Artykuł 17 ust. 2 szóstej dyrektywy w sposób jednoznaczny ustanawia zasadę odliczania przez podatnika kwot zafakturowanych mu tytułem podatku VAT od dostarczanych mu towarów lub świadczonych mu usług, o ile owe towary lub usługi są wykorzystywane dla potrzeb jego własnych czynności podlegających opodatkowaniu. Zasada prawa do odliczenia podatku VAT doznaje jednak odstępstwa, o którym mowa w art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy, a w szczególności w akapicie drugim tego ustępu (zob. ww. wyroki: w sprawie Metropol i Stadler, pkt 43, 44; a także w sprawie Danfoss i AstraZeneca, pkt 27, 28).

30 Zgodnie z art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy państwa członkowskie mogą utrzymać w mocy swe przepisy dotyczące wyłączenia prawa do odliczenia podatku VAT obowiązujące w chwili wejścia w życie tej dyrektywy, aż do przyjęcia przez Radę przepisów przewidzianych w tym przepisie.

31 Zadaniem prawodawcy wspólnotowego jest ustanowienie wspólnotowego systemu wyłączeń prawa do odliczenia podatku VAT i dokonanie w ten sposób stopniowej harmonizacji ustawodawstw krajowych w dziedzinie podatku VAT. Do chwili obecnej prawo wspólnotowe nie zawiera żadnego przepisu zawierającego wyliczenie wydatków, w przypadku których prawo do odliczenia podatku VAT jest wyłączone (zob. podobnie wyrok z dnia 14 czerwca 2001 r. w sprawie C-345/99 Komisja przeciwko Francji, Rec. s. I-4493, pkt 20; ww. wyrok w sprawie Metropol i Stadler, pkt 44; wyrok z dnia 8 grudnia 2005 r. w sprawie C-280/04 Jyske Finans, Zb.Orz. s. I-10683, pkt 23).

32 Należy stwierdzić, że dokonanie interpretacji przepisów krajowych w celu określenia ich treści w dniu wejścia w życie szóstej dyrektywy oraz w celu ustalenia, czy przepisy te spowodowały rozszerzenie zakresu obowiązujących wyłączeń po wejściu w życie szóstej dyrektywy, należy co do zasady do kompetencji sądu krajowego (zob. ww. wyrok w sprawie Metropol i Stadler, pkt 47).

33 Ponadto należy przypomnieć, że w ramach postępowania, o którym mowa w art. 234 WE, opartego na całkowitym rozdziale zadań sądów krajowych i Trybunału, wszelka ocena okoliczności faktycznych sprawy leży w kompetencjach sądu krajowego (zob. w szczególności wyrok z dnia 14 lutego 2008 r. w sprawie C-450/06 Varec, Zb.Orz. s. I-581, pkt 23 i przytoczone tam orzecznictwo). Jednakże w celu udzielenia sądowi krajowemu użytecznej odpowiedzi, Trybunał może, zgodnie z zasadą współpracy z sądami krajowymi, udzielić mu wszelkich wskazówek, które uzna za niezbędne (zob. w szczególności wyrok z dnia 1 lipca 2008 r. w sprawie C-49/07 MOTOE, dotychczas nieopublikowany w Zbiorze, pkt 30).

34 W niniejszym przypadku zadaniem Trybunału jest udzielenie sądowi krajowemu wskazówek dotyczących interpretacji pojęcia „prawa krajowego” w rozumieniu art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy, w celu umożliwienia mu przystąpienia do ustalania treści tych przepisów w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy (zob. ww. wyrok w sprawie *Metropol i Stadler*, pkt 47).

35 Artykuł 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy zawiera bowiem klauzulę „standstill”, przewidującą utrzymanie w mocy krajowych wyłączeń prawa do odliczenia podatku VAT, które obowiązywały przed wejściem w życie tej dyrektywy (ww. wyrok w sprawie *Ampafrance i Sanofi*, pkt 5). Celem tego przepisu jest więc umożliwienie państwowym członkowskim – do czasu ustanowienia przez Radę wspólnotowego systemu wyłączeń prawa do odliczenia podatku VAT – utrzymania w mocy wszelkich zasad prawa krajowego dotyczących wyłączenia tego prawa rzeczywiście stosowanych przez ich organy władzy publicznej w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy (zob. ww. wyroki: w sprawie *Metropol i Stadler*, pkt 48; a także w sprawie *Danfoss i AstraZeneca*, pkt 30, 31).

36 Należy stwierdzić, że na tyle na ile przepisy państwa członkowskiego po wejściu w życie szóstej dyrektywy zmieniają zakres istniejących wyłączeń, dokonując jego ograniczenia, a tym samym zbliżają się do celu tej dyrektywy, przepisy te objęte są zakresem odstępstwa z art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy i nie naruszają jej art. 17 ust. 2 (zob. ww. wyroki: w sprawie *Komisja przeciwko Francji*, pkt 22; w sprawie *Metropol i Stadler*, pkt 45; a także w sprawie *Danfoss i AstraZeneca*, pkt 32).

37 Natomiast należy przypomnieć, że zgodnie z utrwalonym orzecznictwem Trybunału uregulowania krajowe nie stanowią odstępstwa dozwolonego na mocy art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy, jeżeli powodują one, po wejściu w życie tej dyrektywy, rozszerzenie zakresu istniejących wyłączeń, oddalając się tym samym od celu tej dyrektywy (zob. wyroki: z dnia 14 czerwca 2001 r. w sprawie C-40/00 *Komisja przeciwko Francji*, Rec. s. I-4539, pkt 17; z dnia 11 września 2003 r. w sprawie C-155/01 *Cookies World*, Rec. s. I-8785, pkt 66; a także ww. wyrok w sprawie *Danfoss i AstraZeneca*, pkt 33).

38 Z powyższego wynika, że z uwagi na cel tego przepisu pojęcie „prawo krajowe” w rozumieniu art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy odnosi się do krajowego systemu odliczenia podatku VAT obowiązującego i rzeczywiście stosowanego w chwili wejścia w życie tej dyrektywy.

39 Należy ponadto przypomnieć, że jak to podkreśla Komisja, klauzula „standstill” przewidziana w art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy nie ma na celu umożliwienia nowym państwom członkowskim dokonania zmiany swych wewnętrznych przepisów w związku z przystąpieniem do Unii Europejskiej w sposób, który oddalałby te przepisy od celów tej dyrektywy. Tego rodzaju zmiana byłaby sprzeczna z samą ideą tej klauzuli.

40 W tym kontekście sąd krajowy zastanawia się, czy okoliczność, że Rzeczpospolita Polska uchyliła ustawę z dnia 8 stycznia 1993 r. w dniu swego przystąpienia do Unii Europejskiej, uniemożliwia jej wprowadzenie w tym samym dniu nowych przepisów przewidujących ograniczenia prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego przy zakupie paliwa przeznaczonego do samochodów używanych dla celów działalności podlegającej opodatkowaniu.

41 Należy uznać, że uchylenie przepisów wewnętrznych w dniu wejścia w życie szóstej dyrektywy w krajowym porządku prawnym i zastąpienie ich w tym samym dniu innymi przepisami wewnętrznymi samo w sobie nie pozwala na przyjęcie, że państwo członkowskie zrezygnowało ze stosowania wyłączeń prawa do odliczenia naliczonego podatku VAT. Tego rodzaju zmiana ustawowa nie pozwala też, sama w sobie, na stwierdzenie naruszenia art. 17 ust. 6 akapit drugi tej dyrektywy, pod warunkiem jednak, że nie doprowadziła do rozszerzenia – po tym dniu – zakresu wcześniejszych krajowych wyłączeń.

42 Sąd krajowy, który zgodnie z tym, co przypomniano w pkt 32 niniejszego wyroku, ma wyłączną kompetencję do dokonywania wykładni swego prawa krajowego, musi w toczącym się przed nim postępowaniu ocenić, czy zmiany wprowadzone wraz z transponowaniem szóstej dyrektywy do prawa polskiego na mocy ustawy o podatku VAT spowodowały rozszerzenie zakresu zastosowania ograniczeń prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego przy zakupie paliwa przeznaczonego do samochodów używanych w ramach działalności podlegającej opodatkowaniu, w porównaniu do przepisów krajowych obowiązujących wcześniej.

43 Natomiast należy zauważyć, że zgodnie z treścią wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym zmiana ustawy o podatku VAT wprowadzona ustawą z dnia 21 kwietnia 2005 r., która weszła w życie w dniu 22 sierpnia 2005 r., spowodowała rozszerzenie zakresu zastosowania tych ograniczeń w porównaniu do sytuacji istniejącej w chwili wejścia w życie szóstej dyrektywy w stosunku do Rzeczypospolitej Polskiej, co w świetle orzecznictwa przytoczonego w pkt 36 niniejszego wyroku jest sprzeczne z art. 17 ust. 6 akapit drugi tej dyrektywy.

44 Zadaniem sądu krajowego jest dokonanie interpretacji swego prawa wewnętrznego – w zakresie, w jakim jest to tylko możliwe – w świetle treści i celów szóstej dyrektywy po to, by osiągnąć przewidziane w niej rezultaty, przychylając się do interpretacji przepisów krajowych najbardziej zgodnej z tymi celami, a przez to dochodząc do rozstrzygnięcia zgodnego z przepisami tej dyrektywy (zob. podobnie wyrok z dnia 4 lipca 2006 r. w sprawie C-212/04 Adeneler i in., Zb.Orz. s. I-6057, pkt 124), a także, jeśli jest to konieczne, powstrzymując się od stosowania wszelkich sprzecznych przepisów prawa krajowego (zob. podobnie wyrok z dnia 22 listopada 2005 r. w sprawie C-144/04 Mangold, Zb.Orz. s. I-9981, pkt 77).

45 W tych okolicznościach na zadane pytania należy odpowiedzieć, że art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie przy dokonywaniu transpozycji tej dyrektywy do prawa wewnętrznego uchyliło całość przepisów krajowych dotyczących ograniczeń prawa do odliczenia podatku VAT naliczonego przy zakupie paliwa do samochodów używanych dla celów działalności podlegającej opodatkowaniu, zastępując je, w dniu wejścia w życie tej dyrektywy na swym terytorium, przepisami ustanawiającymi nowe kryteria w tym przedmiocie, jeżeli – co winien ocenić sąd krajowy – te ostatnie przepisy powodują rozszerzenie zakresu zastosowania wskazanych ograniczeń. Powyższy przepis w każdym razie stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie zmieniło później swe ustawodawstwo, obowiązujące od wyżej wskazanego dnia, w sposób, który rozszerza zakres zastosowania tych ograniczeń w stosunku do sytuacji istniejącej przed tym dniem.

W przedmiocie kosztów

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

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

Artykuł 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie, przy dokonywaniu transpozycji tej dyrektywy do prawa wewnętrznego, uchyliło całość przepisów krajowych dotyczących ograniczeń prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej naliczonego przy zakupie paliwa do samochodów używanych dla celów działalności podlegającej opodatkowaniu, zastępując je, w dniu wejścia w życie tej dyrektywy na swym terytorium, przepisami ustanawiającymi nowe kryteria w tym przedmiocie, jeżeli – co winien ocenić sąd krajowy – te ostatnie przepisy powodują rozszerzenie zakresu zastosowania wskazanych ograniczeń. Powyższy przepis w każdym razie stoi na przeszkodzie temu, by państwo członkowskie zmieniło później swoje ustawodawstwo, obowiązujące od wyżej wskazanego dnia, w sposób, który rozszerza zakres zastosowania tych ograniczeń w stosunku do sytuacji istniejącej przed tym dniem.

Podpisy

* Język postępowania: polski.