

РЕШЕНИЕ НА СЪДА (четвърти състав)

22 декември 2008 година *

По дело C-414/07

с предмет преюдициално запитване, отправено на основание член 234 ЕО от Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Полша) с акт от 17 май 2007 г., постъпил в Съда на 10 септември 2007 г., в рамките на производство по дело

Magoora sp. z o. o.

срещу

Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie,

СЪДЪТ (четвърти състав),

състоящ се от: г-н К. Lenaerts, председател на състав, г-жа R. Silva de Lapuerta, г-н E. Juhász, г-н G. Arestis (докладчик) и г-н J. Malenovský, съдии,

* Език на производството: полски.

генерален адвокат: г-н М. Poiares Maduro,
секретар: г-н М.-А. Gaudissart, началник-отдел,

предвид изложеното в писмената фаза на производството и в съдебното заседание от 25 септември 2008 г.,

като има предвид становищата, представени:

- за Magoora sp. z o. o., от г-н Z. Liptak и г-н J. Martini, pełnomocnicy,

- за полското правителство, от г-н M. Dowgielewicz и г-жа H. Majszczyk, в качеството на представители,

- за Комисията на Европейските общности, от г-н D. Triantafyllou и г-жа K. Herrmann, в качеството на представители,

предвид решението, взето след изслушване на генералния адвокат, делото да бъде разгледано без представяне на заключение,

ПОСТАНОВИ НАСТОЯЩОТО

Решение

- 1 Преюдициалното запитване се отнася до тълкуване на член 17, параграфи 2 и 6 от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа (ОВ L 145, стр. 1, наричана по-нататък „Шеста директива“).

- 2 Запитването е отправено в рамките на спор между Magoora sp. z o. o. (наричано по-нататък „Magoora“) и Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie (директор на данъчната служба в Краков) във връзка с тълкуването на приложното поле, на реда и условията за прилагане на националното данъчно право относно правото на приспадане на данъка върху добавената стойност (наричан по-нататък „ДДС“) при покупка на моторно гориво за превозно средство, използвано от Magoora по силата на договор за лизинг.

Правна уредба

Общностна правна уредба

- 3 Към момента на настъпване на фактите по главното производство член 17, параграф 2, буква а) и параграф 6 от Шеста директива, изменена с Директива 95/7/ЕО на Съвета от 10 април 1995 г. (ОВ L 102, стр. 18), гласи:

„2. Доколкото стоките и услугите се използват за нуждите на неговите облагаеми сделки, данъчнозадълженото лице има право да приспадне от дължимия данък:

- а) дължимия или платен данък върху добавената стойност за стоки и услуги, които друго данъчнозадължено лице му е доставило или предстои да му достави;

[...]

6. В срок не по-дълъг от 4 години от датата на влизане в сила на настоящата директива Съветът се задължава да вземе единодушно решение по предложение на Комисията относно разходите, за които не се допуска приспадане на [ДДС]. Не

се допуска в никакъв случай приспадане на данъка върху добавената стойност за разходи, които не са строго стопански, като например — за луксозни стоки и услуги, развлечения или представителни цели.

До влизане в сила на горните правила държавите членки могат да запазят всички изключения, предвидени в тяхното национално законодателство към датата на влизане в сила на настоящата директива.“ [неофициален превод]

Национална правна уредба

- ⁴ Член 25, параграф 1, точка 3а) от Закона от 8 януари 1993 г. за данъка върху стоките и услугите и акциза (Dz. U № 11, позиция 50) в редакцията му в сила към 30 април 2004 г. (наричан по-нататък „Законът от 8 януари 1993 г.“) предвижда:

„Не се намалява размерът или не се възстановява разликата с данъка по извършени от данъчнозадълженото лице покупки на продукти като бензин, дизелово гориво или газ, използвани за движението на леки автомобили или на други превозни средства с допустим максимален товар 500 kg.“

- ⁵ В Полша разпоредбите на Шеста директива са транспонирани със Закона от 11 март 2004 г. за данъка върху стоките и услугите (Dz. U № 54, позиция 535, наричан по-нататък „Законът за ДДС“).

6 Съгласно член 175 от Закона за ДДС, Законът от 8 януари 1993 г. се отменя, считано от 1 май 2004 г.

7 Член 86, параграфи 3 и 5 от Закона за ДДС в първоначалната си редакция гласи:

„3. В случай на придобиване на леки автомобили или на други превозни средства с допустим максимален товар, който се определя съгласно следната формула:

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

където:

CA означава допустим товар,

n означава брой на местата (седалки), включително и мястото на водача,

размерът на подлежащия на приспадане данък по получени доставки съответства на 50 % от размера на данъка, посочен във фактурата, или от размера на дължимия данък при вътреобщностно придобиване на стоки, или от размера на дължимия данък при доставка на стоки, придобити от данъчнозадълженото лице, без обаче да превишава сумата от 5 000 PLN.

[...]

5. Допустимият товар на превозните средства и броят на местата (седалките), посочени в параграф 3, се определят въз основа на извлечение от сертификата за типово одобрение или от копие от решението за разрешение за получаване на сертификата за типово одобрение, издаден съгласно разпоредбите на Кодекса за движението по пътищата. Превозните средства, които в извлечението от сертификата за типово одобрение или в копието на посоченото в първото изречение решение нямат допустимия товар [...] или [определения] брой места, също се считат за посочените в параграф 3 леки автомобили.“

8 Член 88, параграф 1, точка 3 от Закона за ДДС в първоначалната си редакция гласи:

„Не се намалява размерът или не се възстановява разликата с данъка по извършени от данъчнозадълженото лице покупки на продукти като [...] бензин, дизелово гориво или газ, използвани за движението на леки или други автомобилни превозни средства, посочени в член 86, параграфи 3 и 5.“

- 9 Съгласно член 176, точка 3 от Закона за ДДС, членове 86 и 88 от същия се прилагат считано от 1 май 2004 г., тъй като първата разпоредба посочва:

„Законът влиза в сила след изтичането на 14-дневен срок от датата на публикуването му [т.е. на 20 април 2004 г.] с изключение на:

3) членове 1 [до] 14, член 15, параграфи 1 [до] 6, членове 16 [до] 22 [...], членове 42 [до] 95 [...], които се прилагат считано от 1 май 2004 г.“

- 10 Законът от 21 април 2005 г. (Dz. U. № 90, позиция 756), в сила от 22 август 2005 г., изменя Закона за ДДС, и по-специално членове 86 и 88 от същия.

- 11 Член 86, параграфи 3 и 4 от Закона за ДДС в редакцията му, която е в сила от 22 август 2005 г., предвижда:

„3. В случай на придобиване на леки или други автомобили с допустима максимална маса 3,5 т, размерът на подлежащия на приспадане данък по получени доставки съответства на 60% от размера на данъка, посочен във фактурата, или от размера на дължимия данък при вътреобщностно придобиване на стоки, или от размера на дължимия данък при доставка на стоки, придобити от данъчнозадълженото лице, без обаче да превишава сумата от 6 000 PLN.

4. Разпоредбата на параграф 3 не се отнася до:

- 1) превозни средства, които имат един ред седалки, отделени от частта на превозното средство, предназначена за превоз на стоки, посредством стена или неподвижна преграда, и които са класирани според разпоредбите на Кодекса за движението по пътищата в категорията на многофункционалните моторни превозни средства или ванове;
- 2) превозни средства, които имат повече от един ред седалки, отделени от частта на превозното средство, предназначена за превоз на стоки, посредством стена или неподвижна преграда и чиято дължина на предназначената за превоз на стоки част, измерена от най-предната част на пода, където е възможно да се издигне вертикална стена или преграда между пода и тавана до крайната задна част на пода, надвишава 50 % от дължината на превозното средство; за целите на изчисляване на пропорцията, посочена в предишното изречение, дължината на превозното средство представлява разстоянието между долния ръб на предното стъкло и задната част на пода от предназначената за превоз на стоки част от превозното средство, измерена по дължината на хоризонтална линия между долната част на предното стъкло и вертикалата на най-задната част на пода от предназначената за превоз на стоки част на превозното средство;
- 3) превозни средства, чиято предназначена за превоз на стоки част е открита;
- 4) превозни средства, в които мястото за водача и предназначената за превоз на стоки част са отделни части на превозното средство според тяхната конструкция;

- 5) превозните средства, които представляват специални превозни средства по смисъла на разпоредбите на Кодекса за движението по пътищата, чиито определения са включени в приложение 9 към настоящия закон;

- 6) превозните средства, предназначени според тяхната конструкция най-малко за 10 лица, включително и водача — ако това предназначение е видно от документите, издадени съгласно разпоредбите на Кодекса за движението по пътищата;

- 7) случаите, при които дейността на данъчнозадълженото лице се състои в:
 - а) препродажба на такива автомобили (превозни средства) или

 - б) възмездно отдаване под наем на такива (моторни) превозни средства въз основа на договор за наемане, за отдаване под наем, за лизинг или на други договори от подобен характер и когато тези (моторни) превозни средства са предназначени от данъчнозадълженото лице изключително за използване за тези цели за период не по-малък от 6 месеца.“

- 12 Член 88, параграф 1, точка 3 от Закона за ДДС в редакцията му, която е в сила от 22 август 2005 г., гласи:

„Не се намалява размерът на или не се възстановява разликата от данъка по извършени от данъчнозадълженото лице покупки на продукти като [...] бензин, дизелово гориво, както и газ, използвани за движението на леки и други превозни средства, посочени в член 86, параграф 3.“

Спорът по главното производство и преюдициалните въпроси

- 13 Спорът, с който е сезиран Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Административен съд на войводство Краков), се отнася до възможността Магоога да приспадне платения по получени доставки ДДС при покупка на моторно гориво за превозно средство, използвано по силата на договор за лизинг в рамките на дейността на това дружество.
- 14 На 25 март 2005 г. Магоога сключва договор за оперативен лизинг на автомобил, който е регистриран в Urząd Skarbowy (данъчната служба) на 13 юни 2005 г. Препращащата юрисдикция не предоставя никаква информация относно марката и техническите характеристики на този автомобил.
- 15 От акта за препращане е видно, че ограниченията при приспадането на платения по получени доставки ДДС, с който са обложени покупките на моторно гориво съгласно посочената математическа формула в Закона за ДДС в редакцията му в сила към деня на сключване на договора за лизинг, т.е. 25 март 2005 г., не са били приложени за Магоога. Напротив, вследствие на приемането на новия текст на член 86, параграф 3 от Закона за ДДС в редакцията му, която е в сила от 22 август 2005 г., ограниченията при приспадането на платения по получени доставки

ДАДС, с които са обложени посочените покупки, са били приложени спрямо това дружество, като допустимата маса на разглежданото по главното производство превозно средство не превишава 3,5 т.

- 16 На 30 август 2005 г. Magooga сезира Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Prądnik (директора на данъчната служба в Cracovie-Prądnik) с искане за тълкуване на разпоредбите на Закона за ДДС, що се отнася до обхвата и ограниченията на правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС при покупка на моторно гориво за превозно средство, използвано по силата на договор за лизинг. В това отношение Magooga счита, че следва да продължи да му се предоставя правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС при покупки на моторно гориво за посоченото превозно средство въз основа на член 17, параграф 6 от Шеста директива.
- 17 С Решение от 3 ноември 2005 г. Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Prądnik постановява, че твърденията на Magooga са неоснователни, като приема, че член 17, параграф 6 от Шеста директива не може да представлява източник на националното право в Полша.
- 18 На 15 февруари 2006 г. Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie отхвърля жалбата на Magooga и потвърждава посоченото решение с мотива, че Република Полша има право да запази ограниченията при приспадането на ДДС, които са съществували в тази държава членка към датата на влизане в сила на Шеста директива. Освен това той счита, че разпоредбите, които са в сила от 22 август 2005 г., само предефинират категориите превозни средства, за които не е позволено да се приспадне ДДС, с които са обложени покупките на моторно гориво.
- 19 Magooga подава жалба пред Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie срещу решението на Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie.

Тъй като има съмнения относно тълкуването на член 17 от Шеста директива, Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie решава да спре производството и да постави на Съда следните преюдициални въпроси:

- „1) Допуска ли член 17, параграфи 2 и 6 от Шеста директива [...] възможността Република Полша изцяло да отмени, считано от 1 май 2004 г., действалите дотогава национални разпоредби относно ограниченията на правото на приспадане на платения по получени доставки [ДДС], с които са обложени покупките на моторно гориво за превозни средства, използвани за дейност, която подлежи на данъчно облагане, и на тяхно място да въведе също ограничения на правото на приспадане на платения по получени доставки [ДДС], с които са обложени покупките на моторно гориво за превозни средства, използвани за подлежаща на облагане с ДДС дейност, но които ограничения са определени от националното право чрез критерии, различни от съществуващите преди 1 май 2004 г., както и отново да измени посочените по-горе критерии, считано от 22 август 2005 г.?

- 2) При положителен отговор на първия въпрос, представлява ли нарушение на член 17, параграф 6 от Шеста директива обстоятелството, че [Република] Полша е изменила по такъв начин гореуказаните критерии, че да ограничи на практика приложното поле на правото на приспадане на платения по получени доставки [ДДС] в сравнение с действащите към 30 април 2004 г. национални разпоредби или с тези, които са в сила преди изменението от 22 август 2005 г.? Ако с това Република Полша е нарушила член 17, параграф 6 от Шеста директива, трябва ли да се приеме, че данъчнозадълженото лице е имало право да прави приспадане, но в границите, в които измененията на националните разпоредби биха излезли извън приложното поле на приспадането на платения по получени доставки [ДДС], определено от националните разпоредби в сила до 30 април 2004 г. и отменени на тази дата?

- 3) Член 17, параграф 6 от Шеста директива допуска ли Република Полша — като се позовава на предвиденото в същия член правомощие на държавите членки да ограничават приспадането на платения по получени доставки [ДДС], отнасящ се до разходи, които нямат строго стопански характер, каквито са разходите за луксозни стоки, за развлекателни или представителни цели — да ограничи възможността за приспадане на платения по получени доставки [ДДС] в сравнение с режима в сила към 30 април 2004 г., така че да изключи правото на приспадане на платения по получени доставки [ДДС] при закупуване на моторно гориво за леки автомобили или други превозни средства, чиято максимално допустима маса не надвишава 3,5 т, с изключение на превозните средства, посочени в член 86, параграф 4 от Закона [за ДДС] в редакцията му в сила от 22 август 2005 г.?”

По преюдициалните въпроси

По допустимостта

- 21 Според полското правителство преюдициалното запитване е недопустимо, защото поставените въпроси нямат никаква връзка с действителността на правния спор по главното производство. Обстоятелствата, които са породили това запитване, не били преценени от препрещащата юрисдикция. Ето защо разглеждането на преюдициалните въпроси се отнасяло до хипотетични положения.
- 22 В това отношение следва да се напомни, че в рамките на производството, въведено с член 234 ЕО, само националният съд, който е сезиран със спора и трябва да поеме отговорността за последващото му съдебно решаване, може да прецени — предвид особеностите на делото — както необходимостта от преюдициално заключение, за да може да постанови решението си, така и релевантността на въпросите, които поставя на Съда. Следователно след като поставените въпроси се отнасят до тълкуването на общностното право, Съдът по принцип е длъжен да се произнесе (вж. по-специално Решение от 18 юли

2007 г. по дело *Lucchini Siderurgica*, C-119/05, Сборник, стр. I-6199, точка 43, Решение от 15 ноември 2007 г. по дело *International Mail Spain*, C-162/06, Сборник, стр. I-9911, точка 23 и Решение от 4 декември 2008 г. по дело *Zablocka-Weyhermüller*, C-221/07, Сборник, стр. I-9029, точка 20).

23 Съдът може да отхвърли отправеното от национална юрисдикция запитване само ако е съвсем очевидно, че исканото тълкуване на общностното право няма никаква връзка с действителността или с предмета на спора по главното производство, когато проблемът е от хипотетично естество или още когато Съдът не разполага с необходимите фактически и правни елементи, за да бъде полезен с отговора на поставените му въпроси (вж. по-специално Решение от 13 март 2001 г. по дело *PreussenElektra*, C-379/98, Recueil, стр. I-2099, точка 39, Решение от 5 декември 2006 г. по дело *Cipolla* и др., C-94/04 и C-202/04, Recueil, стр. I-11421, точка 25, Решение от 7 юни 2007 г. по дело *Van der Weerd* и др., C-222/05—C-225/05, Сборник, стр. I-4233, точка 22, Решение от 8 ноември 2007 г. по дело *Amurta*, C-379/05, Сборник, стр. I-9569, точка 64, както и Решение по дело *Zablocka-Weyhermüller*, посочено по-горе, точка 21).

24 В конкретния случай следва да се отбележи, както е видно от акта за препращане, че националната юрисдикция е предоставила на Съда подробно изложение на фактическата и правната обстановка на спора по главното производство, както и причините, поради които тя приема, че е необходим отговор на поставените от нея въпроси, за да постанови решението си.

25 Следователно преюдициалното запитване трябва да се приеме за допустимо.

По съществуващото на спора

26 С въпросите си, които следва да бъдат разгледани заедно, препращащата юрисдикция иска да установи по същество дали член 17, параграфи 2 и 6 от Шеста директива не допуска държава членка да отмени изцяло, считано от датата на влизане в сила на тази директива на нейна територия, националните разпоредби относно ограниченията на правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС, с които са обложени покупките на моторно гориво, предназначено за превозни средства, използвани за осъществяване на облагаема търговска дейност, като заменя тези разпоредби с разпоредби, определящи нови критерии в тази област, и дали не допуска тази държава членка да изменя отново след това тези критерии, като разширява тези ограничения. При утвърдителен отговор посочената препращаща юрисдикция иска да установи дали дадено данъчнозадължено лице има право да иска прилагането на националните разпоредби, които са били в сила преди споменатата дата.

27 Следва да се отбележи, че в конкретния случай Шеста директива влиза в сила за Полша на датата на присъединяване на Република Полша към Европейския съюз, а именно на 1 май 2004 г. Ето защо по отношение на посочената държава членка тази дата е релевантна за целите на прилагането на член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива (вж. в този смисъл Решение от 8 януари 2002 г. по дело Metropol и Stadler, C-409/99, Recueil, стр. I-81, точка 41).

28 Според основния принцип, присъщ на общата система на ДДС и произтичащ от член 2 от Първа директива 67/227/ЕИО на Съвета от 11 април 1967 година относно хармонизиране законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота (ОВ 71, 1967 г., стр. 1301) и от Шеста директива, ДДС се прилага спрямо всяка сделка на производство или дистрибуция, като се приспада ДДС, с което са обложени пряко сделките по получените доставки. Според постоянната съдебна практика предвиденото в член 17 и следващите от Шеста директива право на приспадане представлява неразделна част от механизма на облагане с ДДС и по принцип не може да бъде ограничавано. То се упражнява веднага за целия данък, с който са обложени сделките по получените доставки. Всяко ограничение на правото на приспадане на ДДС има влияние върху нивото на данъчна тежест и трябва да се прилага по сходен начин във всички държави членки. Следователно дерогациите са разрешени само в случаите, изрично предвидени в Шеста директива (вж. Решение от 19 септември

2000 г. по дело *Amprafrance и Sanofi*, C-177/99 и C-181/99, Recueil, стр. I-7013, точка 34 и Решение по дело *Metropol и Stadler*, посочено по-горе, точка 42, както и Решение от 11 декември 2008 г. по дело *Danfoss и AstraZeneca*, C-371/07, Сборник, стр. I-9549, точка 26). Освен това разпоредбите, които предвиждат дерогации от принципа на правото на приспадане на ДДС, който гарантира неутралитета на този данък, се тълкуват стриктно (Решение по дело *Metropol и Stadler*, посочено по-горе, точка 59).

29 Член 17, параграф 2 от Шеста директива установява ясно принципа на приспадане от данъчнозадълженото лице на суми, които са му фактурирани като ДДС за доставени стоки или предоставени услуги, доколкото тези стоки или услуги са използвани за целите на облагаеми сделки. Въпреки това принципът на правото на приспадане на ДДС може да бъде предмет на дерогация по член 17, параграф 6 от Шеста директива, и по-специално на втора алинея от този параграф (вж. посочените по-горе Решение по дело *Metropol и Stadler*, посочено по-горе, точки 43 и 44, както и Решение по дело *Danfoss и AstraZeneca*, посочени по-горе, точки 27 и 28).

30 По силата на член 17, параграф 6 от Шеста директива на държавите членки се разрешава да запазят съществуващото си законодателство относно изключенията от правото на приспадане на ДДС към датата на влизане в сила на посочената директива, докато Съветът приеме предвидените в този член разпоредби.

31 Всъщност общностният законодател следва да установи общностния режим на изключенията от правото на приспадане на ДДС и да реализира така прогресивна хармонизация на националните законодателства в областта на ДДС. Към този момент общностното право не съдържа разпоредба, която да изброява разходите, изключени от правото на приспадане на ДДС. (вж. в този смисъл

Решение от 14 юни 2001 г. по дело Комисия/Франция, C-345/99, Recueil, стр. I-4493, точка 20, Решение по дело Metropol и Stadler, посочено по-горе, точка 44, както и Решение от 8 декември 2005 г. по дело Jyske Finans, C-280/04, Recueil, стр. I-10683, точка 23).

- 32 Следва да се отбележи, че тълкуването на националното законодателство с цел определяне на съдържанието му към момента на влизане в сила на Шеста директива и установяване дали в резултат на него след влизането в сила на Шеста директива се разширява обхватът на съществуващите изключения, по принцип е от компетентността на преpraщачата юрисдикция (вж. Решение по дело Metropol и Stadler, посочено по-горе, точка 47).
- 33 Освен това следва да се напомни, че в рамките на производството по член 234 ЕО, основано на ясно разделение на правомощията между националните юрисдикции и Съда, националната юрисдикция е компетентна да извърши всяка преценка на обстоятелствата по делото (вж. по-специално Решение от 14 февруари 2008 г. по дело Varec, C-450/06, Сборник, стр. I-581, точка 23). Все пак за да е полезен със своя отговор, в дух на сътрудничество с националните юрисдикции Съдът може да ѝ предостави всички указания, които счита за необходими. (вж. по-специално Решение от 1 юли 2008 г. по дело МОТОВЕ, C-49/07, Сборник, стр. I-4863, точка 30).
- 34 В конкретния случай Съдът следва да предостави на националната юрисдикция насоки за тълкуването на общностното понятие за „национално законодателство“ по смисъла на член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива, за да позволи на тази юрисдикция да определи съдържанието на това законодателство към момента на влизане в сила на тази директива (вж. Решение по дело Metropol и Stadler, посочено по-горе, точка 47).

- 35 Всъщност член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива съдържа клауза „standstill“, която предвижда запазване на националните изключения от приложимото преди влизането в сила на Шеста директива право на приспадане на ДДС (Решение по дело *Ampfrance* и *Sanofi*, посочено по-горе, точка 5). Целта на тази разпоредба е по този начин да позволи на държавите членки, докато очакват установяването от Съвета на общностния режим на изключения от правото на приспадане на ДДС, да запазят всички норми от националното право, съдържащи изключение от това право, което реално се прилага от техните органи на публична власт към момента на влизане в сила на Шеста директива (вж. посочените по-горе Решение по дело *Metropol* и *Stadler*, точка 48, както и Решение по дело *Danfoss* и *AstraZeneca*, точки 30 и 31).
- 36 Доколкото обаче правната уредба на дадена държава членка след влизането в сила на Шеста директива изменя обхвата на съществуващите изключения, като го стеснява и с това се доближава до целта на тази директива, следва да се приеме, че тази правна уредба се обхваща от дерогацията, предвидена в член 17, параграф 6, втора алинея от посочената директива, и не е в нарушение на член 17, параграф 2 от същата (вж. посочените по-горе Решение по дело *Комисия/Франция*, точка 22, Решение по дело *Metropol* и *Stadler*, точка 45, както и Решение по дело *Danfoss* и *AstraZeneca*, точка 32).
- 37 Следва да се припомни, че според постоянната съдебна практика национална правна уредба не представлява позволена от член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива дерогация, ако има за последица след влизането в сила на тази директива да разшири обхвата на съществуващите изключения, отдалечавайки се по този начин от целта на посочената директива (вж. Решение от 14 юни 2001 г. по дело *Комисия/Франция*, C-40/00, *Recueil*, стр. I-4539, точка 17, Решение от 11 септември 2003 г. по дело *Cookies World*, C-155/01, *Recueil*, стр. I-8785, точка 66, както и Решение по дело *Danfoss* и *AstraZeneca*, посочено по-горе, точка 33).
- 38 От това следва, че предвид целта на посочената разпоредба понятието „национално законодателство“ по смисъла на член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива се отнася до режима на приспадане на ДДС, който съществува и действително се прилага към момента на влизане в сила на тази директива.

- 39 Освен това следва да се припомни, както твърди Комисията, че предвидената в член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива клауза „standstill“ няма за цел да позволи на нова държава членка при приемането ѝ в Европейския съюз да измени вътрешното си законодателство така, че да го отдалечи от целите на тази директива. Изменение в този смисъл би било в противоречие със самия дух на тази клауза.
- 40 В този контекст препращащата юрисдикция иска да установи дали обстоятелството, че Република Полша е отменила Закона от 8 януари 1993 г. в деня на приемането ѝ в Европейския съюз, създава пречка за въвеждането в същия ден на нови разпоредби, предвиждащи отграничения на правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС, с който са обложени покупките на моторно гориво, предназначено за превозни средства, използвани за извършването на облагаема дейност.
- 41 Следва да се приеме, че отмяната на вътрешни разпоредби в съответния национален правен ред на датата на влизане в сила на Шеста директива и тяхната замяна на същата тази дата с други вътрешни разпоредби сама по себе си не позволява да се презумира, че съответната държава членка се е отказала да прилага изключенията от правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС. Само по себе си такова законодателно изменение не позволява да се заключи и че не е спазен член 17, параграф 6, втора алинея от посочената директива, при условие обаче че то не води до разширяване на предишните национални изключения, считано от посочената дата.
- 42 В делото по главното производство препращащата юрисдикция, която, както бе припомнено в точка 32 от настоящото решение, е единствено компетентна да тълкува националното си право, следва да прецени дали направените изменения при транспонирането на Шеста директива в полското право със Закона за ДДС имат за последица да разширят в сравнение с предишните национални разпоредби приложното поле на ограниченията на правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС, с който е обложена покупката на моторно гориво, предназначено за превозни средства за извършване на облагаеми дейности.

- 43 Напротив, следва да се отбележи, че според преюдициалното запитване изменението в Закона за ДДС, направено със Закона от 21 април 2005 г., влязъл в сила на 22 август 2005 г., има за последица да разшири приложното поле на тези ограничения в сравнение със съществуващото положение към момента на влизане в сила на Шеста директива за Република Полша, което предвид припомнената в точка 36 от настоящото решение съдебна практика е в противоречие с член 17, параграф 6, втора алинея от посочената директива.
- 44 Препращащата юрисдикция следва да тълкува вътрешното си право, доколкото е възможно, в светлината на текста и на крайната цел на Шеста директива, за да постигне преследваните от същата резултати, като дава предимство на най-съвместимото с тази крайна цел тълкуване на националните правни норми, за да достигне така до разрешение, което е съвместимо с разпоредбите на посочената директива (вж. в този смисъл Решение от 4 юли 2006 г. по дело Adeneler и др., C-212/04, Recueil, стр. I-6057, точка 124) и като при необходимост оставя без приложение всяка разпоредба, която е в противоречие с националния закон (вж. в този смисъл Решение от 22 ноември 2005 г. по дело Mangold, C-144/04, Recueil, стр. I-9981, точка 77).
- 45 При тези условия на поставените въпроси следва да се отговори в смисъл, че член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива не допуска при транспонирането на тази директива във вътрешното си право държава членка изцяло да отмени националните разпоредби относно ограниченията на правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС, с които са обложени покупките на моторно гориво, предназначено за превозни средства, използвани за целите на облагаема дейност, като към датата на влизане в сила на споменатата директива на нейна територия заменя тези разпоредби с разпоредби, определящи нови критерии в тази област, ако — като това трябва да се прецени от препращащата юрисдикция — последните разпоредби имат за последица да разширят приложното поле на посочените ограничения. Във всеки случай той не допуска държава членка да изменя впоследствие законодателството си, което е влязло в сила към посочената дата, в посока разширяване на приложното поле на тези ограничения в сравнение със съществуващото положение преди тази дата.

По съдебните разноски

46 С оглед на обстоятелството, че за страните по главното производство настоящото дело представлява отклонение от обичайния ход на производството пред препращащата юрисдикция, последната следва да се произнесе по съдебните разноски. Разходите, направени за представяне на становища пред Съда, различни от тези на посочените страни, не подлежат на възстановяване.

По изложените съображения Съдът (четвърти състав) реши:

Член 17, параграф 6, втора алинея от Шеста директива 77/388/ЕИО на Съвета от 17 май 1977 година относно хармонизиране на законодателствата на държавите членки относно данъците върху оборота — обща система на данъка върху добавената стойност: единна данъчна основа не допуска при транспонирането на посочената директива във вътрешното си право държава членка изцяло да отмени националните разпоредби относно ограниченията на правото на приспадане на платения по получени доставки ДДС, с които са обложени покупките на моторно гориво, предназначено за превозни средства, използвани за целите на облагаема дейност, като към датата на влизане в сила на тази директива на нейна територия заменя тези разпоредби с разпоредби, определящи нови критерии в тази област, ако — като това трябва да се прецени от препращащата юрисдикция — последните разпоредби имат за последица да разширят приложното поле на посочените ограничения. Във всеки случай той не допуска държава членка да изменя впоследствие законодателството си, което е влязло в сила към посочената дата, в посока на разширяване на приложното поле на тези ограничения в сравнение със съществуващото положение преди тази дата.

Подписи