

DOMSTOLENS DOM (fjärde avdelningen)

den 22 december 2008 *

I mål C-414/07,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Polen) genom beslut av den 17 maj 2007, som inkom till domstolen den 10 september 2007, i målet

Magoora sp.zo.o.

mot

Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie,

meddelar

DOMSTOLEN (fjärde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden K. Lenaerts samt domarna R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis (referent) och J. Malenovský,

* Rättegångsspråk: polska.

generaladvokat: M. Poiares Maduro,
justitiesekreterare: enhetschefen M.-A. Gaudissart,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 25 september 2008,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Magoora sp.zo.o., genom Z. Liptak och J. Martini, pełnomocnicy,

- Polens regering, genom M. Dowgielewicz och H. Majszczyk, båda i egenskap av ombud,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou och K. Herrmann, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

- ¹ Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 17.2 och 17.6 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

- ² Begäran har framställts i ett mål mellan Magoora sp.zo.o. (nedan kallat Magoora) och Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie (direktören för skattemyndighetens finansavdelning i Krakow) angående tolkningen av tillämpningsområdet och tillämpningsvillkoren för de nationella skattebestämmelserna avseende rätten att dra av den mervärdesskatt som betalats på inköp av bränsle till ett fordon som Magoora använt i enlighet med ett leasingavtal.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

- 3 Artikel 17.2 a och 17.6 i sjätte direktivet, i dess lydelse enligt direktiv 95/7/EG av den 10 april 1995 (EGT L 102, s. 18), hade följande lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen:

”2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

- a) Mervärde[s]skatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, ... honom av en annan skattskyldig person.

...

6. Inom fyra år efter det att detta direktiv har trätt i kraft skall rådet enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag av

mervärde[s]skatt. Mervärde[s]skatt skall under inga förhållanden vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, t.ex. sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning.

Till dess att ovanstående regler träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de undantag som föreskrivs i deras nationella lagstiftning när detta direktiv träder i kraft.”

De nationella bestämmelserna

- ⁴ Artikel 25.1 mom 3a i lagen av den 8 januari 1993 om beskattningen av varor och tjänster samt punktskatter (Dz. U nr 11 position 50), i dess lydelse av den 30 april 2004 (nedan kallad lagen av den 8 januari 1993), hade följande lydelse:

”En minskning av det skattepliktiga beloppet eller en återbetalning av skillnaden i skatt ska inte ske i samband med att den skattskyldige inköpt varor såsom ... bensin för motorer, dieselbränsle och gas, som används för att driva personbilar eller andra fordon med en maxlast som inte överstiger 500 kg.”

- ⁵ I Polen införlivades sjätte direktivet genom lag av den 11 mars 2004 om beskattningen av varor och tjänster (Dz. U. nr 54 position 535) (nedan kallad mervärdesskattelagen).

6 Enligt artikel 175 i mervärdesskattelagen upphävdes lagen av den 8 januari 1993 från och med den 1 maj 2004.

7 Artikel 86.3 och 86.5 i mervärdesskattelagen i dess ursprungliga lydelse hade följande lydelse:

”3. Vid förvärv av personbilar eller andra fordon med en tillåten maxlast som understiger den som följer av följande formel:

$$TM=357 \text{ kg} + a \times 68 \text{ kg}$$

där

TM betyder tillåten maxlast

a betyder antalet platser (säten) inklusive förarsätet

motsvarar den ingående skatten 50 procent av den skatt som anges på fakturan eller som ska betalas vid gemenskapsinterna förvärv av varor, eller av den skatt som ska betalas för leveransen av varor som inköpts av den skattskyldige, dock högst 5 000 PLN.

...

5. Fordons tillåtna maxlast och antalet platser (säten) i den mening som avses i punkt 3 ska fastställas på grundval av ett utdrag från typgodkännandeintyget eller av en kopia av beslutet att det inte krävs något typgodkännandeintyg, som utfärdats i enlighet med vägtrafiklagens bestämmelser. Fordon, för vilka ingen tillåten maxlast eller antal platser anges i utdraget från typgodkännandeintyget eller kopian av det beslut som avses i första meningen, ska också betraktas som sådana personbilar som avses i punkt 3.”

8 Artikel 88.1 mom 3 i mervärdesskattelagen hade ursprungligen följande lydelse:

”En minskning av det skattepliktiga beloppet eller en återbetalning av skillnaden i skatt ska inte ske när den skattskyldige köpt varor såsom ... bensin, dieselolja och gas, som används för att driva personbilar eller andra fordon som avses i artikel 86.3 och 86.5.”

- 9 Enligt artikel 176 första stycket punkt 3 i mervärdesskattelagen var artiklarna 86 och 88 i samma lag tillämpliga från och med den 1 maj 2004. Artikel 176 har följande lydelse:

”Denna lag träder i kraft 14 dagar efter dagen för offentliggörande [det vill säga den 20 april 2004], förutom:

...

- 3) artiklarna 1–14, 15.1–15.6, 16–22, ..., 42–95, ..., som är tillämpliga från och med den 1 maj 2004.”

- 10 Mervärdesskattelagen, bland annat artiklarna 86 och 88, har ändrats genom lag av den 21 april 2005 (Dz. U. nr 90, position 756), som trädde i kraft den 22 augusti 2005.

- 11 I artikel 86.3 och 86.4 i mervärdesskattelagen, i dess lydelse efter den 22 augusti 2005, föreskrivs följande:

”3. Vid förvärv av personbilar eller andra fordon med en tillåten totalvikt som inte överstiger 3,5 ton motsvarar den ingående skatten 60 procent av den skatt som anges på fakturan eller som ska betalas i samband med gemenskapsinterna förvärv av varor, eller av den skatt som ska betalas vid leveransen av varor som inköpts av den skattskyldige, dock högst 6 000 PLN.

4. Punkt 3 omfattar inte

1. [m]otorfordon med en sätesrad som genom en vägg eller en fast anordning har separerats från fordonets lastutrymme, vilka enligt vägtrafiklagens bestämmelser tillhör kategorin 'fordon avsett för flera ändamål, minibuss'.

2. Motorfordon med mer än en sätesrad som genom en vägg eller en fast anordning har separerats från fordonets lastutrymme, där längden av fordonets lastutrymme, mätt mellan den punkt längst fram där en lodrät vägg eller en fast avdelare kan upprättas mellan golv och tak, och den punkt där golvet slutar, överstiger 50 procent av fordonets längd. Vid beräkningen av de mått som anges i första meningen avses med fordonets längd avståndet mellan framrutans nedre kant och den bakre kanten på golvet i fordonets lastutrymme, mätt genom en vågrät linje från framrutans nedre kant och en punkt på den lodräta linjen längst bak på golvet i fordonets lastutrymme.

3. Motorfordon med ett öppet lastutrymme.

4. Motorfordon där förarhytten och lastutrymmet genom fordonets konstruktion utgör en separat karosserienhet.

5. Motorfordon som är specialfordon i den mening som avses i vägtrafiklagens bestämmelser och som ska användas till syften som anges i bilaga 9 till denna lag.

6. Motorfordon som genom sin konstruktion är ägnade till att befördra minst tio personer inklusive föraren i den mån som detta framgår av de dokument som för fordonet har utfärdats i enlighet med vägtrafiklagens bestämmelser.

7. I de fall där föremålet för den skattskyldiges verksamhet är
 - a) att återförsälja dessa fordon (personbilar), eller

 - b) att överlåta dessa fordon (personbilar) för att brukas mot en ersättning på grundval av ett hyres- eller leasingavtal eller ett annat liknande avtal, om dessa fordon (personbilar) är avsedda att användas av den skattskyldige uteslutande i detta syfte i minst sex månader.”

- 12 Artikel 88.1 mom 3 i mervärdesskattelagen, i dess lydelse efter den 22 augusti 2005, har följande lydelse:

”En minskning av det skattepliktiga beloppet eller en återbetalning av skillnaden i skatt ska inte ske när den skattskyldige inköpt varor såsom ... bensin, dieselolja och gas, som används för att driva personbilar eller andra fordon som avses i artikel 86.3.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

- 13 Det mål som anhängiggjorts vid Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (förvaltningsdomstolen för vojvodskapet Krakow) avser frågan huruvida Magoora har rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som betalats på inköp av bränsle till ett fordon som på grundval av ett leasingavtal används i samband med företagets verksamhet.
- 14 Den 25 mars 2005 slöt Magoora ett operationellt leasingavtal för en personbil, som registrerades hos Urząd Skarbowy (skattemyndigheten) den 13 juni 2005. Den hänskjutande domstolen har inte lämnat några uppgifter vad gäller personbilens märke eller tekniska egenskaper.
- 15 Det framgår av beslutet om hänskjutande att de begränsningar i rätten att i enlighet med en matematisk formel i mervärdesskattelagen – i dess lydelse vid den tidpunkt då leasingkontraktet slöts, det vill säga den 25 mars 2005 – dra av den ingående mervärdesskatt som betalats på inköp av bränsle inte hade tillämpats på Magoora. I stället tillämpades den begränsade rätten att dra av den ingående mervärdesskatt som betalats på sådana inköp, som följde av den nya lydelsen av artikel 86.3 i mervärdes-

skattelagen, i dess version efter den 22 augusti 2005, på detta företag, eftersom det aktuella fordonets totalvikt inte översteg 3,5 ton.

- 16 Den 30 augusti 2005 begärde Magoora att Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Prądnik (direktören för skattemyndigheten i Krakow-Prądnik) skulle lämna en tolkning av bestämmelserna i mervärdesskattelagen avseende räckvidden och begränsningarna av rätten att dra av den ingående mervärdesskatt som betalats på inköp av bränsle till fordon som används i enlighet med leasingkontrakt. Magoora gjorde i detta avseende gällande att det på grundval av artikel 17.6 i sjätte direktivet fortlöpande hade rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som det betalats på inköp av bränsle till nämnda fordon.
- 17 Genom beslut av den 3 november 2005 avslog Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Prądnik begäran med hänvisning till att Magooras inställning var rättsstridig, eftersom artikel 17.6 i sjätte direktivet inte utgjorde någon nationell rättskälla i Polen.
- 18 Genom beslut av den 15 februari 2006 avslog Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie (direktören för skattemyndighetens finansavdelning i Krakow) överklagandet från Magoora och bekräftade det överklagade beslutet. Som skäl härför anfördes att Republiken Polen hade rätt att behålla de begränsningar av rätten att dra av mervärdesskatt, som var tillämpliga i denna medlemsstat när sjätte direktivet trädde i kraft. Vidare anfördes att de bestämmelser som trädde i kraft den 22 augusti 2005 endast innebar en ändring av definitionen av de fordonstyper som inte omfattades av rätten att dra av den mervärdesskatt som hade betalats på inköp av bränsle.
- 19 Magoora väckte talan vid Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie mot beslutet från Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie.

20 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie, som hyser tvivel om hur artikel 17 i sjätte direktivet ska tolkas, beslutade att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

- ”1) Utgör artikel 17.2 och 17.6 i sjätte direktivet ... hinder mot att Republiken Polen den 1 maj 2004 helt upphävde de dittills gällande nationella bestämmelserna om begränsningar av rätten att dra av ingående [mervärdesskatt] som betalats på inköp av bränsle till fordon som används i samband med skattepliktig verksamhet, och i deras ställe införde begränsningar av rätten att dra av ingående [mervärdesskatt] som betalats på inköp av bränsle till fordon som används i samband med skattepliktig verksamhet, som emellertid i den nationella rätten definierades utifrån andra kriterier än vad som var fallet före den 1 maj 2004, och att den sedan på nytt har ändrat dessa kriterier med verkan från och med den 22 augusti 2005?

- 2) Om den första frågan ska besvaras jakande: Utgör artikel 17.6 i sjätte direktivet hinder mot att [Republiken] Polen på detta sätt ändrade de ovannämnda kriterierna för att de facto begränsa tillämpningsområdet för rätten att dra av ingående [mervärdesskatt] jämfört med de nationella bestämmelser som gällde den 30 april 2004 och de nationella bestämmelser som gällde före de ändringar som trädde i kraft den 22 augusti 2005? Om Republiken Polen sålunda har åsidosatt artikel 17.6 i sjätte direktivet, innebär detta att den skattskyldige visserligen har rätt till avdrag, men detta endast i den mån som ändringen av de nationella bestämmelserna medfört att tillämpningsområdet för rätten att dra av ingående [mervärdesskatt] begränsats jämfört med de nationella bestämmelser som gällde den 30 april 2004 och som upphävdes vid denna tidpunkt?

- 3) Utgör artikel 17.6 i sjätte direktivet hinder mot att Republiken Polen, genom att återropa medlemsstaternas behörighet enligt denna bestämmelse att begränsa rätten att dra av ingående [mervärdesskatt] avseende utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, till exempel sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning, begränsar rätten att dra av ingående [mervärdesskatt] jämfört med rättsläget den 30 april 2004 på så sätt att det inte föreligger någon rätt att dra av ingående [mervärdesskatt] som betalats på inköp av bränsle till personbilar eller andra fordon med en tillåten totalvikt som inte överstiger 3,5 ton med undantag för fordon i den mening som avses artikel 86.4, i [mervärdesskatte]lagen i dess lydelse efter den 22 augusti 2005?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Huruvida tolkningsfrågorna kan tas upp till sakprövning

- ²¹ Enligt den polska regeringen kan begäran om förhandsavgörande inte tas upp till sakprövning, eftersom de frågor som ställts inte har något samband med de verkliga omständigheterna i målet vid den nationella domstolen. De omständigheter som gett upphov till denna begäran har inte prövats av den hänskjutande domstolen. Prövningen av tolkningsfrågorna skulle således ske på grundval av hypotetiska fall.

- ²² Domstolen erinrar i detta avseende om att det i ett förfarande enligt artikel 234 EG uteslutande ankommer på den nationella domstol vid vilken tvisten anhängiggjorts och som har ansvaret för det rättsliga avgörandet att, mot bakgrund av omständigheterna i målet, bedöma både huruvida ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken och relevansen av de frågor som ställs till domstolen. Följaktligen är domstolen i princip skyldig att meddela ett förhandsavgörande när de frågor som har ställts avser

tolkningen av gemenskapsrätten (se, bland annat, dom av den 18 juli 2007 i mål C-119/05, Lucchini, REG 2007, s. I-6199, punkt 43, av den 15 november 2007 i mål C-162/06, International Mail Spain, REG 2007, s. I-9911, punkt 23, och av den 4 december 2008 i mål C-221/07, Zablocka-Weyhermüller, REG 2008, s. I-9029, punkt 20).

23 En begäran från en nationell domstol kan bara avvisas av EG-domstolen då det är uppenbart att den begärda tolkningen av gemenskapsrätten inte har något samband med de verkliga omständigheterna eller föremålet för tvisten i målet vid den nationella domstolen eller då frågorna är hypotetiska eller EG-domstolen inte förfogar över de uppgifter om sakförhållandena eller de rättsliga förhållanden som är nödvändiga för att kunna besvara frågorna på ett ändamålsenligt sätt (se, bland annat, dom av den 13 mars 2001 i mål C-379/98, PreussenElektra, REG 2001, s. I-2099, punkt 39, av den 5 december 2006 i de förenade målen C-94/04 och C-202/04, Cipolla m.fl., REG 2006, s. I-11421, punkt 25, av den 7 juni 2007 i de förenade målen C-222/05–C-225/05, van der Weerd m.fl., REG 2007, s. I-4233, punkt 22, och av den 8 november 2007 i mål C-379/05, Amurta, REG 2007, s. I-9569, punkt 64, samt domen i det ovannämnda målet Zablocka-Weyhermüller, punkt 21).

24 Domstolen konstaterar att det i förevarande fall av beslutet om hänskjutande framgår att den nationella domstolen har försett EG-domstolen med en detaljerad redogörelse för de faktiska omständigheterna och de tillämpliga bestämmelserna i det nationella målet samt redogjort för varför den anser att ett svar på de ställda frågorna är nödvändigt för att meddela ett avgörande.

25 Begäran om förhandsavgörande ska följaktligen tas upp till sakprövning.

Prövning i sak

- 26 Den hänskjutande domstolen har ställt sina frågor, som ska prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 17.2 och 17.6 i sjätte direktivet utgör hinder mot att en medlemsstat dels, från och med att detta direktiv träder i kraft inom dess territorium, helt upphäver de nationella bestämmelserna avseende begränsningar av rätten att dra av ingående mervärdesskatt som betalats på inköp av bränsle till fordon som används i samband med en skattepliktig verksamhet, genom att byta ut dessa bestämmelser mot bestämmelser som fastställer nya kriterier på detta område, dels i ett senare skede på nytt ändrar dessa kriterier varvid dessa begränsningar utvidgas. För det fall denna fråga ska besvaras jakande vill den hänskjutande domstolen få klarhet i huruvida en skattskyldig person har rätt att kräva att nämnda bestämmelser, som gällde före den ovannämnda tidpunkten, ska tillämpas.
- 27 I föreliggande fall ska det konstateras att sjätte direktivet trädde i kraft i Polen när Republiken Polen anslöt sig till Europeiska unionen, det vill säga den 1 maj 2004. Det är således detta datum som är relevant för tillämpningen av artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet vad gäller denna medlemsstat (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 januari 2002 i mål C-409/99, Metropol och Stadler, REG 2002, s. I-81, punkt 41).
- 28 Enligt den grundläggande principen i det gemensamma mervärdesskattesystemet, som bland annat framgår av artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3) och artikel 2 i sjätte direktivet, ska mervärdesskatt utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden, och avdrag ska medges för ingående mervärdesskatt som direkt kan hänföras till dessa transaktioner. Enligt fast rättspraxis utgör den rätt till avdrag som avses i artikel 17 och följande artiklar i sjätte direktivet en oskiljaktig del av mervärdesskatteordningen och den kan därför i princip inte inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten. Varje begränsning av avdragsrätten för mervärdesskatt påverkar skattenivån och måste därför tillämpas på ett liknande sätt i alla medlemsstater. Följaktligen är undantag endast tillåtna när detta uttryckligen anges i sjätte direktivet

(se dom av den 19 september 2000 i de förenade målen C-177/99 och C-181/99, Ampafrance och Sanofi, REG 2000, s. I-7013, punkt 34, domen i det ovannämnda målet Metropol och Stadler, punkt 42, samt dom av den 11 december 2008 i mål C-371/07, Danfoss och Astra Zeneca, REG 2008, s. I-9549, punkt 26). Bestämmelser om undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt, vars syfte är att säkerställa denna skatts neutralitet, ska dessutom tolkas restriktivt (domen i det ovannämnda målet Metropol och Stadler, punkt 59).

29 Av artikel 17.2 i sjätte direktivet framgår tydligt principen om att det föreligger rätt till avdrag för den mervärdesskatt som fakturerats för tillhandahållande av varor och tjänster i den mån som dessa varor eller tjänster används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner. Principen om rätten till avdrag för mervärdesskatt mildras dock av den undantagsbestämmelse som finns i artikel 17.6 i sjätte direktivet, särskilt i andra stycket i denna punkt (se domarna i de ovannämnda målen Metropol och Stadler, punkterna 43 och 44, samt Danfoss och AstraZeneca, punkterna 27 och 28).

30 Enligt artikel 17.6 i sjätte direktivet har medlemsstaterna befogenhet att behålla sin befintliga lagstiftning i fråga om sådana undantag från den rätt till avdrag för mervärdesskatt som de hade när sjätte direktivet trädde i kraft fram till dess att rådet har utfärdat de bestämmelser som avses i denna artikel.

31 Det ankommer nämligen på gemenskapslagstiftaren att fastställa gemenskapsregler om undantag från rätten att göra avdrag för mervärdesskatt och på så sätt successivt åstadkomma en harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter. Gemenskapsrätten innehåller för närvarande inte någon uppräknning av kostnader som är undantagna från rätten att dra av mervärdesskatten (se, för ett

liknande resonemang, dom av den 14 juni 2001 i mål C-345/99, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-4493, punkt 20, och domen i det ovannämnda målet Metropol och Stadler, punkt 44, samt dom av den 8 december 2005 i mål C-280/04, Jyske Finans, REG 2005, s. I-10683, punkt 23).

- 32 Domstolen konstaterar att det i princip ingår i den hänskjutande domstolens behörighet att tolka den nationella lagstiftningen för att bestämma dess innehåll vid tidpunkten för direktivets ikraftträdande och bedöma om denna får till följd att de befintliga undantagen utökas efter det att sjätte direktivet har trätt i kraft (se domen i det ovannämnda målet Metropol och Stadler, punkt 47).
- 33 Domstolen påminner dessutom om att förfarandet enligt artikel 234 EG grundar sig på en tydlig funktionsfördelning mellan de nationella domstolarna och domstolen och att det i ett sådant förfarande är den nationella domstolen som ska bedöma omständigheterna i målet (se, bland annat, dom av den 14 februari 2008 i mål C-450/06, Varec, REG 2008, s. I-581, punkt 23 och där angiven rättspraxis). I syfte att ge ett användbart svar får emellertid domstolen, i en anda av samarbete med de nationella domstolarna, lämna dessa samtliga uppgifter som den anser är nödvändiga (se, bland annat, dom av den 1 juli 2008 i mål C-49/07, MOTOE, REG 2008, s. I-4863, punkt 30).
- 34 Det ankommer i förevarande fall på domstolen att tillhandahålla den hänskjutande domstolen de tolkningsdata avseende det gemenskapsrättsliga begreppet ”nationell lagstiftning”, i den mening som avses i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, som behövs för att denna domstol ska kunna bestämma dess innehåll vid tidpunkten för direktivets ikraftträdande (se domen i det ovannämnda målet Metropol och Stadler, punkt 47).

- 35 Artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet innehåller nämligen en ”standstill-klausul”, enligt vilken nationella undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt som gällde innan sjätte direktivet trädde i kraft får behållas (se den ovannämnda domen i målet *Ampafrance och Sanofi*, punkt 5). Syftet med denna bestämmelse är således att medlemsstaterna, i avvaktan på att rådet antar ett gemenskapssystem för undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt, ska få behålla alla de undantagsregler från denna rätt som föreskrivs i deras nationella lagstiftning och som faktiskt tillämpades av de nationella myndigheterna när detta direktiv trädde i kraft (se domarna i de ovannämnda målen *Metropol och Stadler*, punkt 48, samt *Danfoss och AstraZeneca*, punkterna 30 och 31).
- 36 Om en medlemsstat, efter det att sjätte direktivet har trätt i kraft, ändrar sin lagstiftning genom att minska tillämpningsområdet för redan befintliga undantag, och därigenom närmar sig de mål som uppställts i sjätte direktivet, ska det anses att denna lagstiftning omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet och att den inte strider mot artikel 17.2 i detta direktiv (se domarna i de ovannämnda målen *kommissionen mot Frankrike*, punkt 22, *Metropol och Stadler*, punkt 45, och *Danfoss och AstraZeneca*, punkt 32).
- 37 Domstolen erinrar om dess fasta rättspraxis, enligt vilken en nationell lagstiftning däremot inte utgör en tillåten avvikelser, i den mening som avses i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, om den får till följd att de befintliga undantagen utökas efter det att detta direktiv har trätt i kraft, eftersom lagstiftningen därigenom avlägsnar sig från det mål som uppställts i nämnda direktiv (se dom av den 14 juni 2001 i mål *C-40/00*, *kommissionen mot Frankrike*, REG 2001, s. I-4539, punkt 17, och av den 11 september 2003 i mål *C-155/01*, *Cookies World*, REG 2003, s. I-8785, punkt 66, samt domen i det ovannämnda målet *Danfoss och AstraZeneca*, punkt 33).
- 38 Av detta följer att ”begreppet nationell” lagstiftning, i den mening som avses i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, med hänsyn till syftet i denna bestämmelse, avser det avdragsystem som finns och faktiskt tillämpas vid den tidpunkt då direktivet träder i kraft.

- 39 Det ska dessutom påpekas att standstill-klausulen i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, såsom kommissionen gjort gällande, inte har som mål att tillåta en ny medlemsstat att ändra sin interna lagstiftning när den ansluter sig till Europeiska unionen, på ett sådant sätt att den avlägsnar sig från det mål som uppställts i detta direktiv. En sådan ändring skulle strida mot själva andemeningen i denna klausul.
- 40 I detta sammanhang har den hänskjutande domstolen frågat sig om omständigheten att Republiken Polen upphävde lagen av den 8 januari 1993 samma dag som den anslöt sig till Europeiska unionen utgör hinder mot att samma dag anta nya bestämmelser om begränsning av rätten att dra av ingående mervärdesskatt som betalats på inköp av bränsle till fordon som används i samband med skattepliktig verksamhet.
- 41 Domstolen anser att omständigheten att en medlemsstat i samband med att sjätte direktivet trädde i kraft i den berörda nationella rättsordningen upphävde de nationella bestämmelserna och samma dag bytte ut dessa mot andra nationella bestämmelser inte i sig innebär att den berörda medlemsstaten kan antas ha avstått från att tillämpa undantaget från rätten att dra av ingående mervärdesskatt. En sådan lagändring innebär inte heller i sig att artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet kan anses ha åsidosatts, under förutsättning att ändringen från och med nämnda tidpunkt emellertid inte inneburit en utvidgning av de tidigare nationella begränsningarna.
- 42 I det aktuella målet ankommer det på den hänskjutande domstolen, som, såsom erinrats i punkt 32 i denna dom, ensam är behörig att tolka sin nationella lagstiftning, att bedöma om de ändringar som införts, vid tidpunkten för sjätte direktivets införlivande med den polska lagstiftningen, fick till följd att tillämpningsområdet för begränsningarna av rätten att dra av ingående mervärdesskatt som betalats på inköp av bränsle till fordon som används i skattepliktig verksamhet utökades i förhållande till de tidigare nationella bestämmelserna.

- 43 I enlighet med begäran om förhandsavgörande ska det emellertid noteras att den ändring av mervärdesskattelagen som gjordes genom lagen av den 21 april 2005, och som trädde i kraft den 22 augusti 2005, fick till följd att tillämpningsområdet för dessa begränsningar utökades jämfört med den situation som förelåg när sjätte direktivet trädde i kraft i Republiken Polen, vilket, med hänsyn till den rättspraxis som redovisats ovan i punkt 36 i denna dom, strider mot artikel 17.6 andra stycket i detta direktiv.
- 44 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att i den utsträckning det är möjligt tolka den nationella rätten mot bakgrund av sjätte direktivets ordalydelse och syfte så att de resultat som avses i direktivet uppnås, varvid företräde ska ges åt den tolkning som bäst överensstämmer med direktivets syfte, för att på så sätt uppnå ett resultat som är förenligt med direktivets bestämmelser (se, för ett liknande resonemang, dom av den 4 juli 2006 i mål C-212/04, Adeneler m.fl., REG 2006, s. I-6057, punkt 124). Den hänskjutande domstolen ska härvid också underlåta att tillämpa varje bestämmelse i den nationella lagstiftningen som kan strida mot gemenskapsrätten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 november 2005 i mål C-144/04, Mangold, REG 2005, s. I-9981, punkt 77).
- 45 Under dessa omständigheter ska de ställda frågorna besvaras enligt följande. Artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet utgör hinder mot att en medlemsstat, i samband med att detta direktiv införlivas med den nationella lagstiftningen, helt upphäver de nationella bestämmelserna avseende begränsningar av rätten att dra av ingående mervärdesskatt som betalats på inköp av bränsle till fordon som används i samband med skattepliktig verksamhet och, vid den tidpunkt då nämnda direktiv träder i kraft i denna stat, byter ut dessa bestämmelser mot bestämmelser i vilka nya kriterier fastställs på detta område, om – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att avgöra – dessa senare bestämmelser får till följd att tillämpningsområdet för nämnda begränsningar utökas. I vilket fall som helst får medlemsstaten inte i ett senare skede ändra sin lagstiftning som trätt i kraft vid denna tidpunkt på så sätt att dessa begränsningar utökas jämfört med den situation som förelåg före denna tidpunkt.

Rättegångskostnader

46 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (fjärde avdelningen) följande:

Artikel 17.6 andra stycket i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund utgör hinder mot att en medlemsstat, i samband med att det nämnda direktivet införlivas med den nationella lagstiftningen, helt upphäver de nationella bestämmelserna avseende begränsningar av rätten att dra av ingående mervärdesskatt som betalats på inköp av bränsle till fordon som används i samband med skattepliktig verksamhet och, vid den tidpunkt då nämnda direktiv träder i kraft i denna stat, byter ut dessa bestämmelser mot bestämmelser i vilka nya kriterier fastställs på detta område, om – vilket det ankommer på den hänskjutande domstolen att avgöra – dessa senare bestämmelser får till följd att tillämpningsområdet för nämnda begränsningar utökas. I vilket fall som helst får medlemsstaten inte i ett senare skede ändra sin lagstiftning som trätt i kraft vid denna tidpunkt på så sätt att dessa begränsningar utökas jämfört med den situation som förelåg före denna tidpunkt.

Underskrifter