DOMSTOLENS DOM (Fjerde Afdeling)

22. december 2008 *

I sag C-414/07,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 234 EF, indgivet af Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Polen) ved afgørelse af 17. maj 2007, indgået til Domstolen den 10. september 2007, i sagen:

Magoora sp. z o. o.

mod

Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie,

har

DOMSTOLEN (Fjerde Afdeling)

sammensat af afdelingsformanden, K. Lenaerts, og dommerne R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis (refererende dommer) og J. Malenovský,

* Processprog: polsk.

generaladvokat: M. Poiares Maduro
justitssekretær: kontorchef M.-A. Gaudissart,

på grundlag af den skriftlige forhandling og efter retsmødet den 25. september 2008,

efter at der er afgivet indlæg af:

— Magoora sp. z o. o. ved pełnomocnicy Z. Liptak og J. Martini

— den polske regering ved M. Dowgielewicz og H. Majszczyk, som befuldmægtigede

— Kommissionen for De Europæiske Fællesskaber ved D. Triantafyllou og K. Herrmann, som befuldmægtigede,

og idet Domstolen efter at have hørt generaladvokaten har besluttet, at sagen skal pådømmes uden forslag til afgørelse,

afsagt følgende

Dom

1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 17, stk. 2 og 6, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag (EFT L 145, s. 1, herefter »sjette direktiv«).

2 Anmodningen er blevet forelagt under en sag mellem Magoora sp. z o. o. (herefter »Magoora«) og Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie (direktøren for toldvæsenet i Krakow) angående fortolkningen af anvendelsesområdet for og gennemførelsesbestemmelserne i de nationale afgiftsbestemmelser om ret til fradrag af merværdiafgift (herefter »moms«) vedrørende køb af brændstof til et køretøj, som Magoora anvender i henhold til en leasingkontrakt.

Retsforskrifter

Fællesskabsbestemmelser

3 Artikel 17, stk. 2, litra a), og artikel 17, stk. 6, i sjette direktiv, som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EF af 10. april 1995 (EFT L, s. 18), bestemte på tidspunktet for de faktiske omstændigheder i hovedsagen:

»2. I det omfang goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med den afgiftspligtige persons afgiftspligtige transaktioner, er han berettiget til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

a) den merværdiafgift, som skyldes eller er erlagt i indlandet for goder og tjenesteydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person

[…]

6. Senest inden udløbet af en periode på fire år fra datoen for dette direktivs ikrafttræden fastsætter Rådet med enstemmighed på forslag af Kommissionen de

udgifter, der ikke giver ret til fradrag i [momsen]. Under alle omstændigheder giver udgifter, der ikke er af streng, erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, ikke adgang til fradrag.

Indtil de ovenfor omhandlede regler træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden var gældende i henhold til deres nationale lovgivning.«

Nationale bestemmelser

4 Artikel 25, stk. 1, nr. 3a, i lov af 8. januar 1993 om afgift på goder og tjenesteydelser og om punktafgifter (Dz. U nr. 11, pos. 50) i den affattelse, der var gældende den 30. april 2004 (herefter »loven af 8. januar 1993«), bestemmer:

»Der kan ikke foretages nedsættelse af den skyldige afgift eller godtgørelse af forskelsbeløbet for afgiften på benzin, dieselolie og gas, der erhverves af afgiftspligtige personer og anvendes til fremdrift af personbiler eller andre køretøjer med tilladt lasteevne på 500 kg eller derunder.«

5 I Polen er sjette direktivs bestemmelser blevet gennemført ved lov af 11. marts 2004 om afgift på varer og tjenesteydelser (Dz. U nr. 54, pos. 535, herefter »momsloven«).

6 I henhold til momslovens artikel 175 blev lov af 8. januar 1993 ophævet fra den 1. maj 2004.

7 Momslovens artikel 86, stk. 3 og 5, bestemte i sin oprindelige affattelse:

»3. I tilfælde af erhvervelse af personbiler eller andre køretøjer med tilladt lasteevne på under den ved følgende formel:

DŁ = 357 kg + n x 68 kg

(Hvorved:

DŁ = den tilladte lasteevne

n = antal (sidde)pladser, herunder førersædet)

bestemte vægt, beløber afgiftsbeløbet sig til 50% af den i fakturaen angivne afgift, af afgiften på erhvervelse af varer inden for Fællesskabet eller af afgiften på levering af varer, som den afgiftspligtige person erhverver, dog højest til 5 000 PLZ.

[…]

5. Køretøjets tilladte lasteevne og antallet af (sidde)pladser som omhandlet i stk. 3 fastslås på grundlag af en udskrift af typegodkendelsesattesten eller en afskrift af den afgørelse, hvorved der er meddelt fritagelse for pligten til at opnå typegodkendelse, udstedt i henhold til færdselsloven. Køretøjer, for hvilke der i udskriften af typegodkendelsesattesten eller i afskriften af den afgørelse, der er nævnt i første punktum, ikke er fastlagt nogen tilladt lasteevne […] eller noget antal pladser, anses også for personbiler som omhandlet i stk. 3.«

8 Momslovens artikel 88, stk. 1, nr. 3, bestemmer i sin oprindelige affattelse:

»Der kan ikke foretages nedsættelse af den skyldige afgift eller godtgørelse af forskelsbeløbet for afgiften på […] benzin, dieselolie og gas, der erhverves af afgiftspligtige personer og anvendes til fremdrift af personbiler eller andre køretøjer som omhandlet i artikel 86, stk. 3 og 5.«

9 I henhold til momslovens artikel 176, nr. 3, fandt lovens artikel 86 og 88 anvendelse fra den 1. maj 2004, fordi førstnævnte bestemmelse fastsatte:

»Loven træder i kraft 14 dage efter offentliggørelsen [dvs. den 20. april 2004], undtagen:

3) artikel 1[-]14, artikel 15, stk. 1[-]6, artikel 16[-]22 […], og artikel 42[-]95 […], der finder anvendelse fra den 1. maj 2004.«

10 Lov af 21. april 2005 (Dz. U. nr. 90, pos. 756), der trådte i kraft den 22. august 2005, ændrede momsloven og særligt lovens artikel 86 og 88.

11 Momslovens artikel 86, stk. 3 og 4, i den affattelse, der har været gældende siden den 22. august 2005, bestemmer:

»3. I tilfælde af erhvervelse af personbiler eller andre køretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3,5 tons beløber afgiftsbeløbet sig til 60% af den i fakturaen angivne afgift, af afgiften på erhvervelse af varer inden for Fællesskabet eller af afgiften på levering af varer, som den afgiftspligtige person erhverver, dog højest til 6 000 PLZ.

4. Stk. 3 vedrører ikke

1. motorkøretøjer, som kun har en sæderække, der ved en skillevæg eller en fast adskillelse er adskilt fra den del, der er bestemt til transport af last, og som i henhold til færdselsloven henhører under underkategorien »multifunktionelt køretøj, van«

2. motorkøretøjer, som har flere sæderækker end en, som ved en skillevæg eller en fast adskillelse er adskilt fra den del, der er bestemt til transport af last, og for hvilken længden af den del, der er bestemt til transport af last, målt ved gulvet fra det forreste punkt, hvor der mellem gulvet og taget kan monteres en lodret skillevæg eller fast adskillelse, til bagkanten af gulvet, overstiger 50% af køretøjets længde. Med henblik på beregningen af det forhold, der er omhandlet i foregående punktum, anses køretøjets længde for afstanden mellem underkanten af køretøjets forrude og bagkanten af bunden af den del, der er bestemt til transport af last, målt i vandret linje langs køretøjet mellem underkanten af forruden og det punkt, hvor denne linje rammer en linje, der er ført lodret fra bagkanten af gulvet i den del af køretøjet, der er bestemt til transport af last

3. motorkøretøjer, der har en åben del bestemt til transport af last

4. motorkøretøjer, der har førerkabine og en del, der er bestemt til transport af last, som konstruktionsmæssigt er adskilte dele

5. specialkøretøjer som omhandlet i færdselsloven, der er bestemt til de formål, der er nævnt i lovens bilag 9

6. motorkøretøjer, der konstruktionsmæssigt er bestemt til befordring af mindst ti personer inklusive føreren, forudsat at denne bestemmelse fremgår af de dokumenter, der er udstedt i henhold til færdselsloven

7. tilfælde, hvori de afgiftspligtige personers virksomhed består i:

   a) videresalg af sådanne (motor)køretøjer eller

   b) overdragelse af disse (motor)køretøjer mod vederlag i henhold til en leje-, forpagtnings- eller leasingkontrakt eller andre tilsvarende kontrakter, såfremt disse (motor)køretøjer er bestemt til i en periode på mindst seks måneder af afgiftspligtige personer udelukkende at anvendes til disse formål.«

12 Momslovens artikel 88, stk. 1, nr. 3, i den affattelse, der har været gældende siden den 22. august 2005, bestemmer:

»Der kan ikke foretages nedsættelse af den skyldige afgift eller godtgørelse af forskelsbeløbet for afgiften på […] benzin, dieselolie og gas, der erhverves af afgiftspligtige personer og anvendes til fremdrift af personbiler eller andre køretøjer som omhandlet i artikel 86, stk. 3.«

Tvisten i hovedsagen og de præjudicielle spørgsmål

13 Den sag, der verserer for Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Krakows forvaltningsdomstol i første instans), vedrører Magooras mulighed for at fradrage indgående moms betalt ved køb af brændstof til et køretøj, som anvendes i forbindelse med selskabets virksomhed i henhold til en leasingkontrakt.

14 Den 25. marts 2005 indgik Magoora en operate-leasing-kontrakt for et køretøj, der blev registreret hos Urząd Skarbowy (afgiftsmyndighederne) den 13. juni 2005. Den forelæggende ret har ikke givet oplysninger om køretøjets mærke eller tekniske specifikationer.

15 Det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, at begrænsningen af fradraget for indgående moms, der pålægges ved køb af brændstof, efter den formel, der var indeholdt i momsloven i den affattelse, som var gældende på datoen for indgåelsen af leasingkontrakten, dvs. den 25. marts 2005, ikke fandt anvendelse på Magoora. Efter vedtagelsen af den nye ordlyd af momslovens artikel 86, stk. 3, i den affattelse, der har været gældende siden den 22. august 2005, fandt de begrænsninger af fradraget for

indgående moms, der pålægges ved disse køb, derimod anvendelse på dette selskab, da det i hovedsagen omhandlede køretøjs tilladte totalvægt ikke oversteg 3,5 tons.

16 Den 30. august 2005 anmodede Magoora Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Prądnik (afgiftsmyndighederne i Krakow–Prądnik) om en fortolkning af momslovens bestemmelser med hensyn til rækkevidden og begrænsningerne af retten til fradrag for indgående moms betalt ved køb af brændstof til det køretøj, som anvendes i henhold til en leasingkontrakt. Magoora anførte herved, at selskabet fortsat burde have ret til fradrag for indgående moms betalt ved køb af brændstof til dette køretøj i medfør af sjette direktivs artikel 17, stk. 6.

17 Ved afgørelse af 3. november 2005 fastslog Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Prądnik, at Magooras fortolkning var retsstridig, idet de fastslog, at sjette direktivs artikel 17, stk. 6, ikke kunne udgøre en national retskilde i Polen.

18 Den 15. februar 2006 afviste Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie Magooras klage og opretholdt afgørelsen med den begrundelse, at Republikken Polen er beføjet til at opretholde de begrænsninger i momsfradraget, der var gældende i denne medlemsstat på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden. Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie anførte desuden, at de bestemmelser, der var i kraft fra den 22. august 2005, kun ændrede definitionen af de kategorier af køretøjer, for hvilke det ikke er tilladt at fradrage den moms, der pålægges ved køb af brændstof.

19 Magoora anlagde sag ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie til prøvelse af Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowies afgørelse.

20 Da Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie er i tvivl om fortolkningen af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, har den besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:

»1) Er sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 6, til hinder for, at Republikken Polen fra den 1. maj 2004 fuldstændigt ophævede de hidtidige nationale bestemmelser om begrænsning af fradraget for den [moms], der pålægges ved køb af brændstof til køretøjer, som anvendes til afgiftspligtig virksomhed, og i disses sted indførte andre begrænsninger af fradraget for den [moms], der pålægges ved køb af brændstof til køretøjer, som anvendes til afgiftspligtig virksomhed, men som i national ret imidlertid defineres efter andre kriterier end dem, der var gældende før den 1. maj 2004, og for, at Republikken Polen derefter den 22. august 2005 på ny ændrede disse kriterier?

2) Såfremt første spørgsmål besvares bekræftende: Er sjette direktivs artikel 17, stk. 6, til hinder for, at Republikken Polen på denne måde ændrede de ovennævnte kriterier med henblik på de facto at begrænse [moms]fradragets anvendelsesområde sammenlignet med de nationale bestemmelser, der var gældende den 30. april 2004, eller med de nationale bestemmelser, der var gældende før den ændring, der blev gennemført med virkning fra den 22. august 2005? Såfremt Republikken Polen derved har tilsidesat sjette direktivs artikel 17, stk. 6, er den afgiftspligtige person da kun berettiget til at foretage fradrag, for så vidt som ændringerne af de nationale bestemmelser medfører begrænsninger, der går ud over de begrænsninger, som var foreskrevet i de nationale bestemmelser, der var gældende den 30. april 2004, og som blev ophævet denne dag?

3) Er sjette direktivs artikel 17, stk. 6, til hinder for, at Republikken Polen, idet den påberåbte sig medlemsstaternes beføjelse i henhold til denne bestemmelse til at begrænse fradraget for den [moms], der beregnes ved udgifter, der ikke er af streng erhvervsmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, begrænsede retten til fradrag for indgående [moms] i forhold til den retstilstand, der var gældende den 30. april 2004, således at den udelukkede fradrag for den [moms], der pålægges ved køb af brændstof til personbiler eller andre køretøjer med tilladt totalvægt på ikke over 3,5 tons med undtagelse af køretøjer som omhandlet i [momslovens] artikel 86, stk. 4, […] i den affattelse, der har været gældende siden den 22. august 2005?«

Om de præjudicielle spørgsmål

Formaliteten vedrørende de præjudicielle spørgsmål

21 Den polske regering har anført, at anmodningen om præjudiciel afgørelse ikke kan antages til realitetsbehandling, fordi de stillede spørgsmål ikke har nogen forbindelse med de faktiske omstændigheder i hovedsagen. Den forelæggende ret har ikke foretaget en vurdering af de faktiske omstændigheder, der har givet anledning til anmodningen. Undersøgelsen af de præjudicielle spørgsmål vedrører derfor hypotetiske situationer.

22 I denne forbindelse bemærkes, at inden for rammerne af proceduren indført ved artikel 234 EF tilkommer det udelukkende den nationale retsinstans, som tvisten er indbragt for, og som har ansvaret for den retsafgørelse, som skal træffes, på grundlag af omstændighederne i den konkrete sag at vurdere, såvel om en præjudiciel afgørelse er nødvendig for, at den kan afsige dom, som relevansen af de spørgsmål, den forelægger Domstolen. Når de stillede spørgsmål vedrører fortolkningen af fællesskabsretten, er Domstolen derfor principielt forpligtet til at træffe afgørelse (jf. bl.a. dom af 18.7.2007,

sag C-119/05, Lucchini Siderurgica, Sml. I, s. 6199, præmis 43, af 15.11.2007, sag C-162/06, International Mail Spain, Sml. I, s. 9911, præmis 23, og af 4.12.2008, sag C-221/07, Zablocka-Weyhermüller, Sml. I, s. 9029, præmis 20).

23 Domstolen kan kun afvise en anmodning fra en national ret, såfremt det klart fremgår, at den ønskede fortolkning af fællesskabsretten savner enhver forbindelse med realiteten i hovedsagen eller dennes genstand, når problemet er af hypotetisk karakter, eller når Domstolen ikke råder over de faktiske og retlige oplysninger, som er nødvendige for, at den kan foretage en saglig korrekt besvarelse af de stillede spørgsmål (jf. bl.a. dom af 13.3.2001, sag C-379/98, PreussenElektra, Sml. I, s. 2099, præmis 39, af 5.12.2006, forenede sager C-94/04 og C-202/04, Cipolla m.fl., Sml. I, s. 11421, præmis 25, af 7.6.2007, forenede sager C-222/05 — C-225/05, van der Weerd m.fl., Sml. I, s. 4233, præmis 22, og af 8.11.2007, sag C-379/05, Amurta, Sml. I, s. 9569, præmis 64, samt Zablocka-Weyhermüller-dommen, præmis 21).

24 I det foreliggende tilfælde bemærkes, at den nationale ret, således som det fremgår af forelæggelsesafgørelsen, har givet Domstolen en detaljeret gennemgang af de faktiske og retlige omstændigheder i hovedsagen samt grundene til, at den finder, at en besvarelse af de forelagte spørgsmål er nødvendig for afsigelse af rettens dom.

25 Anmodningen om præjudiciel afgørelse skal derfor antages til realitetsbehandling.

Om realiteten

26 Med spørgsmålene, som behandles samlet, ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om sjette direktivs artikel 17, stk. 2 og 6, er til hinder for, at en medlemsstat fra en tidspunktet for direktivets ikrafttræden på dens område ophæver samtlige nationale bestemmelser om begrænsninger af fradraget for den indgående moms, der pålægges ved køb af brændstof til køretøjer, som anvendes til afgiftspligtig virksomhed, idet disse bestemmelser erstattes af bestemmelser, hvorved der fastsættes nye kriterier på området, og for, at medlemsstaten på ny efterfølgende ændrer disse kriterier på en måde, der udvider disse begrænsninger. Den forelæggende ret ønsker i bekræftende fald oplyst, om en afgiftspligtig kan gøre krav på anvendelse af de nationale bestemmelser, der var i kraft før ovennævnte tidspunkt.

27 Det bemærkes, at sjette direktiv i det foreliggende tilfælde er trådt i kraft i Polen på datoen for Republikken Polen tiltrædelse af Den Europæiske Union, dvs. den 1. maj 2004. Denne dato er derfor relevant med henblik på anvendelsen af sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, for så vidt angår denne medlemsstat (jf. i denne retning dom af 8.1.2002, sag C-409/99, Metropol og Stadler, Sml. I, s. 81, præmis 41).

28 Det er et grundlæggende princip i det fælles momssystem, som følger af artikel 2 i Rådets første direktiv 67/227/EØF af 11. april 1967 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter (EFT 1967 II, s. 12) og sjette direktiv, at der skal pålægges moms i alle fremstillings- eller omsætningsled, med fradrag af den moms, der umiddelbart har belastet de tidligere led. I henhold til fast retspraksis udgør fradragsretten i henhold til sjette direktivs artikel 17 ff. en integrerende del af momsordningen og kan som udgangspunkt ikke begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart alle de afgifter, der er blevet pålagt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled. Enhver begrænsning af fradragsretten for moms har betydning for afgiftsbyrdens størrelse og må finde ensartet anvendelse i samtlige medlemsstater. Undtagelser er derfor kun tilladt i de tilfælde, som sjette direktiv

udtrykkeligt indeholder bestemmelse om (jf. bl.a. dom af 19.9.2000, forenede sager C-177/99 og C-181/99, Ampafrance og Sanofi, Sml. I, s. 7013, præmis 34, Metropol og Stadler-dommen, præmis 42, samt dom af 11.12.2008, sag C-371/07, Danfoss et AstraZeneca, Sml. I, s. 9549, præmis 26). Desuden skal bestemmelser om undtagelser fra princippet om retten til momsfradrag, der skal sikre denne afgifts neutralitet, fortolkes strengt (Metropol og Stadler-dommen, præmis 59).

29 Sjette direktivs artikel 17, stk. 2, fastslår klart princippet om, at den afgiftspligtige kan fradrage den fakturerede moms for goder og tjenesteydelser, der er leveret til ham, for så vidt som disse goder og tjenesteydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner. Princippet om retten til momsfradrag er ikke desto mindre underlagt undtagelsesbestemmelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, og særligt stk. 6, andet afsnit (Metropol og Stadler-dommen, præmis 43 og 44, samt Danfoss og AstraZeneca-dommen, præmis 27 og 28).

30 Ifølge sjette direktivs artikel 17, stk. 6, kan medlemsstaterne opretholde deres lovgivning med hensyn til undtagelser til fradragsretten, som var gældende på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, indtil Rådet udsteder de i nævnte bestemmelse omhandlede regler.

31 Det tilkommer fællesskabslovgiver at fastsætte Fællesskabets ordning for undtagelser fra retten til momsfradrag og således at gennemføre den fremadskridende harmonisering af de nationale momslovgivninger. Fællesskabsretten indeholder ikke til dato nogen bestemmelse, der opregner de udgifter, der er udelukket fra fradragsretten for

moms (jf. i denne retning dom af 14.6.2001, sag C-345/99, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4493, præmis 20, Metropol og Stadler-dommen, præmis 44, og dom af 8.12.2005, sag C-280/04, Jyske Finans, Sml. I, s. 10683, præmis 23).

32 Det bemærkes, at fortolkningen af den nationale lovgivning med henblik på at fastlægge dens indhold på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden og at afgøre, om denne lovgivning efter sjette direktivs ikrafttræden har medført en udvidelse af anvendelsesområdet for de gældende undtagelser, i princippet henhører under den forelæggende rets kompetence (Metropol og Stadler-dommen, præmis 47).

33 Endvidere bemærkes, at bedømmelsen af de faktiske omstændigheder inden for rammerne af en procedure i henhold til artikel 234 EF, som er baseret på en klar adskillelse mellem de nationale retters og Domstolens funktioner, henhører under den nationale rets kompetence (jf. bl.a. dom af 14.2.2008, sag C-450/06, Varec, Sml. I, s. 581, præmis 23 og den deri nævnte retspraksis). Med henblik på at give den nationale ret et hensigtsmæssigt svar kan Domstolen imidlertid som led i samarbejdet med de nationale domstole give denne alle de oplysninger, som den finder nødvendige (jf. bl.a. dom af 1.7.2008, sag C-49/07, MOTOE, Sml. I, s. 4863, præmis 30).

34 Det tilkommer Domstolen at forsyne den forelæggende ret med fortolkningsbidrag vedrørende fællesskabsbegrebet »national lovgivning« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, således at denne kan fastlægge den nationale lovgivnings indhold på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden (jf. Metropol og Stadler-dommen, præmis 47).

35 Sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, indeholder nemlig en »standstill-klausul«, hvorefter medlemsstaterne kan opretholde de nationale undtagelser fra retten til momsfradrag, som var gældende inden sjette direktivs ikrafttræden (Ampafrance og Sanofi-dommen, præmis 5). Formålet med denne bestemmelse er således at gøre det muligt for medlemsstaterne — indtil Rådet fastsætter fællesskabsordningen for undtagelser fra retten til momsfradrag — at opretholde alle nationale retsregler, som indeholder en undtagelse fra denne ret, og som faktisk blev anvendt af deres offentlige myndigheder på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden (jf. Metropol og Stadler-dommen, præmis 48, samt Danfoss og AstraZeneca-dommen, præmis 30 og 31).

36 For så vidt som en medlemsstats retsforskrifter ændrer anvendelsesområdet for de gældende undtagelser ved at reducere dette efter tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, og samtidig hermed nærmer sig sjette direktivs formål, bør disse bestemmelser anses for dækket af undtagelsen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, og de strider ikke mod direktivets artikel 17, stk. 2 (jf. dommen i sagen Kommissionen mod Frankrig, præmis 22, Metropol og Stadler-dommen, præmis 45, samt Danfoss og AstraZeneca-dommen, præmis 32).

37 Det bemærkes, at ifølge Domstolens faste praksis er nationale bestemmelser, hvorefter anvendelsesområdet for de gældende undtagelser udstrækkes efter tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden, og som således fjerner sig fra direktivets formål, derimod ikke tilladt efter direktivets artikel 17, stk. 6, andet afsnit (jf. dom af 14. juni 2001, sag C-40/00, Kommissionen mod Frankrig, Sml. I, s. 4539, præmis 17, og af 11.9.2003, sag C-155/01, Cookies World, Sml. I, s. 8785, præmis 66, samt Danfoss og AstraZeneca-dommen, præmis 33).

38 Heraf følger, at begrebet »national lovgivning« i den forstand, hvori udtrykket er anvendt i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, under hensyn til bestemmelsens formål henviser til den momsfradragsordning, der eksisterede og faktisk blev anvendt på tidspunktet for dette direktivs ikrafttræden.

39 Det bemærkes endvidere, at den »standstill«-klausul, der er fastsat i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, således som Kommissionen har gjort gældende, ikke har til formål at gøre det muligt for en ny medlemsstat at ændre sin nationale lovgivning i forbindelse med sin tiltrædelse af Den Europæiske Union på en måde, der fjerner denne lovgivning fra direktivets formål. En sådan ændring ville være i strid med selve ånden i denne klausul.

40 Den forelæggende ret har på denne baggrund stillet spørgsmål ved, om den omstændighed, at Republikken Polen ophævede lov af 8. januar 1993 på datoen for sin tiltrædelse af Unionen, er til hinder for, at den samme dag indførte nye bestemmelser med begrænsninger af retten til fradrag for indgående moms, der pålægges ved køb af brændstof til køretøjer, som anvendes til afgiftspligtig virksomhed.

41 Det bemærkes, at ophævelsen på datoen for sjette direktivs ikrafttræden i den pågældende nationale retsorden af nationale bestemmelser og disses erstatning samme dag med andre nationale bestemmelser ikke som sådan gør det muligt at antage, at den pågældende medlemsstat har givet afkald på at anvende undtagelser fra retten til fradrag for indgående moms. En sådan lovændring gør det heller ikke muligt som sådan at fastslå en tilsidesættelse af direktivets artikel 17, stk. 6, andet afsnit, forudsat imidlertid, at den ikke har medført en udvidelse med virkning fra ovennævnte dato af de tidligere nationale undtagelser.

42 I hovedsagen tilkommer det den forelæggende ret, der — som anført i denne doms præmis 32 — er den eneste, der har kompetence til at fortolke national ret, at vurdere, om de ændringer, der ved gennemførelsen af sjette direktiv i polsk ret er indført ved momsloven, har medført en udvidelse af anvendelsesområdet for begrænsningerne af retten til fradrag for indgående moms, der pålægges ved køb af brændstof til køretøjer, som anvendes til afgiftspligtig virksomhed, i forhold til de tidligere nationale bestemmelser.

43 Det bemærkes derimod, at i henhold til ordlyden af anmodningen om præjudiciel afgørelse har den ændring af momsloven, der er indført ved lov af 21. april 2005, som trådte i kraft den 22. august 2005, medført en udvidelse af anvendelsesområdet for disse begrænsninger i forhold til den situation, der forelå på tidspunktet for sjette direktivs ikrafttræden i Polen, hvilket i betragtning af den retspraksis, der er nævnt i denne doms præmis 36, er i strid med direktivets artikel 17, stk. 6, andet afsnit.

44 Det tilkommer den forelæggende ret i videst muligt omfang at fortolke national ret i lyset af sjette direktivs ordlyd og formål, for at nå det med direktivet tilsigtede resultat, hvorved den fortolkning af national ret, der er mest i overensstemmelse med dette formål, har forrang, og der således kan træffes en afgørelse, der er forenelig med direktivets bestemmelser (jf. i denne retning dom af 4.7.2006, sag C-212/04, Adeneler m.fl., Sml. I, s. 6057, præmis 124), og idet den om fornødent skal undlade at anvende enhver modstridende bestemmelse i national ret (jf. i denne retning dom af 22.11.2005, sag C-144/04, Mangold, Sml. I, s. 9981, præmis 77).

45 De forelagte spørgsmål skal derfor besvares med, at sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, er til hinder for, at en medlemsstat i forbindelse med direktivets gennemførelse i national ret ophæver samtlige nationale bestemmelser om begrænsninger af fradraget for indgående moms, der pålægges ved køb af brændstof til køretøjer, som anvendes til afgiftspligtig virksomhed, idet disse bestemmelser på datoen for direktivets ikrafttræden på dens område erstattes af bestemmelser, hvorved der fastsættes nye kriterier på området, hvis disse bestemmelser medfører en udvidelse af disse begrænsningers anvendelsesområde, hvilket det påhviler den forelæggende ret at undersøge. Den er under alle omstændigheder til hinder for, at en medlemsstat efterfølgende ændrer sin lovgivning, der er trådt i kraft på nævnte dato, på en måde, der udvider anvendelsesområdet for disse begrænsninger i forhold til situationen før denne dato.

Sagens omkostninger

46 Da sagens behandling i forhold til hovedsagens parter udgør et led i den sag, der verserer for den forelæggende ret, tilkommer det denne at træffe afgørelse om sagens omkostninger. Bortset fra nævnte parters udgifter kan de udgifter, som er afholdt i forbindelse med afgivelse af indlæg for Domstolen, ikke erstattes.

På grundlag af disse præmisser kender Domstolen (Fjerde Afdeling) for ret:

Artikel 17, stk. 6, andet afsnit, i Rådets sjette direktiv 77/388/EØF af 17. maj 1977 om harmonisering af medlemsstaternes lovgivning om omsætningsafgifter — Det fælles merværdiafgiftssystem: ensartet beregningsgrundlag er til hinder for, at en medlemsstat i forbindelse med direktivets gennemførelse i national ret ophæver samtlige nationale bestemmelser om begrænsninger af fradraget for indgående moms, der pålægges ved køb af brændstof til køretøjer, som anvendes til afgiftspligtig virksomhed, idet disse bestemmelser på datoen for direktivets ikrafttræden på dens område erstattes af bestemmelser, hvorved der fastsættes nye kriterier på området, hvis disse bestemmelser medfører en udvidelse af disse begrænsningers anvendelsesområde, hvilket det påhviler den forelæggende ret at undersøge. Den er under alle omstændigheder til hinder for, at en medlemsstat efterfølgende ændrer sin lovgivning, der er trådt i kraft på nævnte dato, på en måde, der udvider anvendelsesområdet for disse begrænsninger i forhold til situationen før denne dato.

Underskrifter