YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIMEN TUOMIO (neljäs jaosto)

22 päivänä joulukuuta 2008 *

Asiassa C-414/07,

jossa on kyse EY 234 artiklaan perustuvasta ennakkoratkaisupyynnöstä, jonka Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Puola) on esittänyt 17.5.2007 tekemällään päätöksellä, joka on saapunut yhteisöjen tuomioistuimeen 10.9.2007, saadakseen ennakkoratkaisun asiassa

Magoora sp. z o. o.

vastaan

Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie,

YHTEISÖJEN TUOMIOISTUIN (neljäs jaosto),

toimien kokoonpanossa: jaoston puheenjohtaja K. Lenaerts sekä tuomarit R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis (esittelevä tuomari) ja J. Malenovský,

* Oikeudenkäyntikieli: puola.

julkisasiamies: M. Poiares Maduro,
kirjaaja: yksikön päällikkö M.-A. Gaudissart,

ottaen huomioon kirjallisessa käsittelyssä ja 25.9.2008 pidetyssä istunnossa esitetyn,

ottaen huomioon huomautukset, jotka sille ovat esittäneet

– Magoora sp. z o. o., edustajinaan pełnomocnik Z. Liptak ja pełnomocnik J. Martini,

– Puolan hallitus, asiamiehinään M. Dowgielewicz ja H. Majszczyk,

– Euroopan yhteisöjen komissio, asiamiehinään D. Triantafyllou ja K. Herrmann,

päätettyään julkisasiamiestä kuultuaan ratkaista asian ilman ratkaisuehdotusta,

on antanut seuraavan

tuomion

1 Ennakkoratkaisupyyntö koskee jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY (EYVL L 145, s. 1; jäljempänä kuudes direktiivi) 17 artiklan 2 ja 6 kohdan tulkintaa.

2 Tämä pyyntö on esitetty asiassa, jossa asianosaisina ovat Magoora sp. z o. o. (jäljempänä Magoora) ja Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie (Krakovan verolautakunnan johtaja) ja joka koskee kansallisen verolainsäädännön soveltamisalan ja soveltamista koskevien yksityiskohtaisten sääntöjen tulkintaa siltä osin kuin on kyse Magooran leasingsopimuksen perusteella käyttämän ajoneuvon polttoaineen ostoihin liittyvän arvonlisäveron vähennysoikeudesta.

Asiaa koskevat oikeussäännöt

Yhteisön säännöstö

3 Kuudennen direktiivin, sellaisena kuin se on muutettuna 10.4.1995 annetulla neuvoston direktiivillä 95/7/EY (EYVL L 102, s. 18), 17 artiklan 2 kohdan a alakohdassa ja 6 kohdassa säädettiin pääasian tosiseikkojen tapahtuma-aikaan seuraavaa:

”2. Jos tavarat ja palvelut käytetään verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin, verovelvollisella on oikeus vähentää siitä verosta, jonka maksamiseen hän on velvollinen:

a) arvonlisäveroon, joka on maan alueella maksettu tai maksettava tavaroista tai palveluista, jotka toinen verovelvollinen on toimittanut tai toimittaa hänelle;

– –

6. Neuvosto päättää neljän vuoden kuluessa tämän direktiivin voimaantulosta yksimielisesti komission ehdotuksesta, mitkä kustannukset eivät oikeuta arvonlisä-

veron vähentämiseen. Sellaiset kustannukset, jotka eivät luonteeltaan ole liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, jäävät joka tapauksessa vähennysoikeuden ulkopuolelle.

Kunnes edellä olevat säännökset tulevat voimaan, jäsenvaltiot voivat edelleen soveltaa kaikkia sisäisen lainsäädäntönsä vähennysoikeuden rajoittamista koskevia säännöksiä.”

Kansallinen säännöstö

4 Tavaroista ja palveluista perittävästä verosta ja valmisteverosta 8.1.1993 annetun lain (Dz. U, nro 11, s. 50), sellaisena kuin se oli voimassa 30.4.2004 (jäljempänä 8.1.1993 annettu laki), 25 §:n 1 momentin 3a kohdassa säädettiin seuraavaa:

”Maksettavan veron määrää ei voida alentaa eikä veron erotuksen määrää voida palauttaa sellaisista verovelvollisen ostamista tuotteista, kuten bensiinimoottorin polttoaineesta, dieselpolttoaineesta tai kaasusta, jota käytetään henkilöautoissa tai muissa moottoriajoneuvoissa, joiden sallittu kuorma on enintään 500 kilogrammaa.”

5 Kuudennen direktiivin säännökset on pantu Puolassa täytäntöön tavaroista ja palveluista perittävästä verosta 11.3.2004 annetulla lailla (Dz. U, nro 54, s. 535; jäljempänä arvonlisäverolaki).

6 Arvonlisäverolain 175 §:n mukaisesti 8.1.1993 annettu laki kumottiin 1.5.2004 alkaen.

7 Arvonlisäverolain 86 §:n 3 ja 5 momentissa säädettiin alkuperäisessä muodossaan seuraavaa:

”3. Hankittaessa henkilöauto tai muu moottoriajoneuvo, jonka sallittu kuorman paino alittaa kaavaa

DŁ = 357 kg + n x 68 kg

(DŁ = sallittu kuorman paino

n = paikkojen (istuinten) määrä kuljettajan paikka mukaan lukien)

käyttämällä määritetyn painon, vero on 50 prosenttia laskussa ilmoitetusta veron määrästä tai veron määrästä tavaroiden yhteisöhankinnassa tai veron määrästä luovutettaessa tavaroita, jotka verovelvollinen on hankkinut, kuitenkin enintään 5 000 zlotya.

– –

5. Ajoneuvon sallittu kuorman paino ja 3 momentissa tarkoitettu paikkojen (istuinten) määrä vahvistetaan kansallisen tieliikennelainsäädännön mukaan annetun tyyppihyväksyntätodistuksen otteen tai sellaisen päätöksen jäljennöksen perusteella, jolla on myönnetty vapautus velvollisuudesta saada tyyppihyväksyntätodistus. Ajoneuvoja, joiden osalta tyyppihyväksyntätodistuksen otteessa tai ensimmäisessä virkkeessä mainitun päätöksen jäljennöksessä ei ole vahvistettu mitään sallittua kuorman painoa tai paikkojen määrää, pidetään joka tapauksessa 3 momentissa tarkoitettuina henkilöautoina.”

8 Arvonlisäverolain 88 §:n 1 momentin 3 kohdassa säädettiin alkuperäisessä muodossaan seuraavaa:

”Maksettavan veron määrää ei voida alentaa eikä veron erotuksen määrää voida palauttaa sellaisista verovelvollisen ostamista tuotteista, kuten – – moottoripolttoaineesta, dieselpolttoaineesta tai kaasusta, jota käytetään 86 §:n 3 ja 5 momentissa tarkoitetuissa henkilöautoissa ja muissa moottoriajoneuvoissa.”

9 Arvonlisäverolain 176 §:n 3 momentin perusteella kyseisen lain 86 ja 88 §:ää sovellettiin 1.5.2004 alkaen, sillä ensiksi mainitussa säännöksessä todettiin seuraavaa:

”Laki tulee voimaan 14 päivän kuluttua sen julkaisemispäivästä [20.4.2004], lukuun ottamatta

3) 1[–]14 §:ää, 15 §:n 1[–]6 momenttia, 16[–]22 §:ää – – ja 42[–]95 §:ää, joita sovelletaan 1.5.2004 alkaen.”

10 Arvonlisäverolakia ja erityisesti sen 86 ja 88 §:ää muutettiin 21.4.2005 annetulla lailla (Dz. U 2005, nro 90, s. 756), joka tuli voimaan 22.8.2005.

11 Arvonlisäverolain, sellaisena kuin se oli voimassa 22.8.2005 alkaen, 86 §:n 3 ja 4 momentissa säädetään seuraavaa:

”3. Hankittaessa henkilöauto tai muu moottoriajoneuvo, jonka suurin sallittu massa on enintään 3,5 tonnia, vero on 60 prosenttia laskussa ilmoitetusta veron määrästä tai veron määrästä tavaroiden yhteisöhankinnassa tai veron määrästä luovutettaessa tavaroita, jotka verovelvollinen on hankkinut, kuitenkin enintään 6 000 zlotya.

4. Tämän pykälän 3 momentti ei koske

1. moottoriajoneuvoja, joissa on ainoastaan yksi istuinrivi, joka on erotettu lastien kuljettamiseen tarkoitetusta osasta seinällä tai pysyvällä esteellä, ja jotka kuuluvat tieliikennelainsäädännön mukaan alaluokkaan ’monitoimiajoneuvo, pakettiauto’;

2. moottoriajoneuvoja, joissa on useampi istuinrivi, jotka on erotettu lastin kuljettamiseen tarkoitetusta osasta seinällä tai pysyvällä esteellä, ja joissa lastien kuljettamiseen tarkoitetun osan pituus – mitattuna siitä lattian kaikkein etummaisimpana olevasta kohdasta, johon pystysuora seinä tai pysyvä este lattian ja katon välillä voidaan asettaa, lattian takareunaan – ylittää 50 prosenttia ajoneuvon pituudesta; määriteltäessä ensimmäisessä lauseessa mainittuja seikkoja, ajoneuvon pituutena pidetään ajoneuvon tuulilasin alareunan ja lastien kuljettamiseen tarkoitetun osan lattian takareunan välistä etäisyyttä, mitattuna vaakasuorassa linjassa ajoneuvoa pitkin tuulilasin alareunan ja sen kohdan välillä, johon tämä linja osuu kohtisuorasti lastin kuljettamiseen tarkoitetun osan lattian takareunasta johdetusta linjasta;

3. moottoriajoneuvoja, joissa on lastien kuljettamiseen tarkoitettu avoin osa;

4. moottoriajoneuvoja, joissa on kuljettamo ja lastin kuljettamiseen tarkoitettu osa rakenteen perusteella erotettuina ajoneuvon kiinteinä osina;

5. moottoriajoneuvoja, joiden osalta on kyse tieliikennelainsäädännön säännöksissä tarkoitetuista erityisajoneuvoista, joita käytetään tämän lain liitteessä 9 mainittuihin tarkoituksiin;

6. moottoriajoneuvoja, jotka on rakenteen perusteella tarkoitettu vähintään kymmenen henkilön, kuljettaja mukaan lukien, kuljettamiseen siltä osin kuin tämä tarkoitus ilmenee tieliikennelainsäädännön mukaan annetuista asiakirjoista;

7. tapaukset, joissa verovelvollisen toiminnan kohteena on:

   a) tällaisten (moottori)ajoneuvojen jälleenmyynti tai

   b) tällaisten (moottori)ajoneuvojen luovutus vastikkeelliseen käyttöön vuokra- tai leasing-sopimuksen perusteella tai muun vastaavan sopimuksen perusteella, kun verovelvollisen on tarkoitus käyttää kyseistä (moottori)ajoneuvoa vähintään kuuden kuukauden ajan yksinomaan tällaiseen tarkoitukseen.”

12 Arvonlisäverolain, sellaisena kuin se oli voimassa 22.8.2005 alkaen, 88 §:n 1 momentin 3 kohdassa säädetään seuraavaa:

”Maksettavan veron määrää ei voida alentaa eikä veron erotuksen määrää voida palauttaa sellaisista verovelvollisen ostamista tuotteista, kuten – – moottoripolttoaineesta, dieselpolttoaineesta ja kaasusta, jota käytetään 86 §:n 3 momentissa tarkoitetuissa henkilöautoissa ja muissa moottoriajoneuvoissa.”

Pääasia ja ennakkoratkaisukysymykset

13 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowien (voivodikunnan hallintotuomioistuin, Krakova) käsiteltäväksi saatettu oikeudenkäyntiasia koskee Magooran mahdollisuutta vähentää kyseisen yhtiön liiketoiminnassaan leasing-sopimuksen perusteella käyttämän moottoriajoneuvon polttoaineen ostoihin sisältyvä arvonlisävero.

14 Magoora teki 25.3.2005 moottoriajoneuvosta operate-leasing-sopimuksen, joka merkittiin Urząd Skarbowyn (verovirasto) rekisteriin 13.6.2005. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei anna mitään tietoja kyseisen ajoneuvon merkistä tai teknisistä ominaisuuksista.

15 Ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, että Magooraan ei sovellettu leasing-sopimuksen tekopäivänä 25.3.2005 voimassa olleita rajoituksia, jotka koskevat polttoaineen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähentämistä arvonlisäverolaissa olevan matemaattisen kaavan mukaan. Arvonlisäverolain, sellaisena kuin se on voimassa 22.8.2005 alkaen, 86 §:n 3 momentin uuden sanamuodon vahvistamisen jälkeen kyseiseen yhtiöön sovellettiin sitä vastoin mainittuihin ostoihin sisältyvän arvonlisäveron

vähentämistä koskevia rajoituksia, koska pääasiassa kyseessä olevan moottoriajoneuvon sallittu massa ei ollut yli 3,5 tonnia.

16 Magoora teki 30.8.2005 Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Prądnikille (Krakova-Prądnikin veroviraston johtaja) arvonlisäverolain säännösten tulkintaa koskevan hakemuksen siltä osin kuin on kyse leasing-sopimuksen perusteella käytetyn ajoneuvon polttoaineen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeuden laajuudesta ja rajoituksista. Magoora katsoo tältä osin, että sille on myönnettävä edelleen oikeus vähentää mainitun ajoneuvon polttoaineen ostoihin sisältyvä arvonlisävero kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan perusteella.

17 Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Prądnik katsoi 3.11.2005 tekemässään päätöksessä, että Magooran näkemys on lainvastainen, ja totesi, ettei kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohta voi olla kansallisen oikeuden lähde Puolassa.

18 Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie (Krakovan verolautakunnan johtaja) hylkäsi 15.2.2006 Magooran oikaisuvaatimuksen ja pysytti mainitun päätöksen sillä perusteella, että Puolan tasavallalla on oikeus soveltaa edelleen niitä arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevia rajoituksia, jotka olivat olemassa kyseisessä jäsenvaltiossa kuudennen direktiivin voimaantulohetkellä. Lisäksi se katsoi, että 22.8.2005 alkaen voimassa olevissa säännöksissä ainoastaan määritellään uudelleen ajoneuvoryhmät, joiden osalta polttoaineen ostoihin sisältyvää arvonlisäveroa ei ole mahdollista vähentää.

19 Magoora nosti Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowien päätöksestä kanteen Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowiessa.

20 Koska Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowiella on epäilyjä siitä, miten kuudennen direktiivin 17 artiklaa on tulkittava, se päätti lykätä asian käsittelyä ja esittää yhteisöjen tuomioistuimelle seuraavat ennakkoratkaisukysymykset:

”1) Onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 6 kohdan vastaisena pidettävä sitä, että Puolan tasavalta on kumonnut kokonaisuudessaan 1.5.2004 alkaen siihen saakka voimassa olleet kansalliset säännökset, jotka koskevat veronalaiseen toimintaan käytettyjen moottoriajoneuvojen polttoaineen ostoihin sisältyvän [arvonlisä]veron vähentämistä koskevia rajoituksia, ja ottanut käyttöön niiden tilalle samoin sellaisten moottoriajoneuvojen polttoaineen ostoihin sisältyvän [arvonlisä]veron vähentämistä koskevat rajoitukset, joita käytetään veronalaiseen toimintaan, mutta jotka määritellään kansallisissa säännöksissä muiden kuin ennen 1.5.2004 voimassa olleiden kriteerien perusteella, ja sitä, että Puola on tämän jälkeen 22.8.2005 alkaen muuttanut uudestaan kyseessä olevia kriteereitä?

2) Jos ensimmäiseen kysymykseen vastataan myöntävästi, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan vastaisena pidettävä sitä, että Puolan tasavalta on muuttanut tällä tavalla edellä mainittuja kriteereitä rajoittaakseen tosiasiassa [arvonlisä]veron vähennysoikeuden soveltamisalaa 30.4.2004 voimassa olleisiin kansallisiin säännöksiin nähden tai ennen 22.8.2005 tehtyä muutosta voimassa olleisiin kansallisiin säännöksiin nähden? Jos Puolan tasavalta on rikkonut tämän johdosta kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohtaa, onko katsottava, että verovelvollisella on tosin oikeus tehdä vähennys, mutta se voi tehdä vähennyksen ainoastaan siltä osin kuin kansallisiin säännöksiin tehdyillä muutoksilla on laajennettu niitä [arvonlisä]veron vähennysoikeutta koskevia rajoituksia, joista oli säädetty 30.4.2004 voimassa olleissa ja kyseessä olevana päivänä kumotuissa kansallisissa säännöksissä?

3) Onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan vastaisena pidettävä sitä, että Puolan tasavalta on vedonnut kyseisessä säännöksessä jäsenvaltioille annettuun oikeuteen rajoittaa sellaisten [arvonlisä]verojen vähennysoikeutta, jotka sisältyvät kustannuksiin, jotka eivät ole luonteeltaan liiketoimintaan liittyviä, kuten ylellisyys-, huvi- tai edustuskustannukset, ja rajoittanut [arvonlisä]veron vähennysoikeutta 30.4.2004 voimassa olleeseen oikeudentilaan nähden siten, että se on evännyt oikeuden vähentää sellaisen polttoaineen ostoihin sisältyvän veron, joka on tarkoitettu henkilöautoihin tai muihin moottoriajoneuvoihin, joiden suurin sallittu massa ei ylitä 3,5 tonnia, lukuun ottamatta [arvonlisävero]lain, sellaisena kuin on ollut voimassa 22.8.2005 alkaen, 86 §:n 4 momentissa tarkoitettuja ajoneuvoja?”

Ennakkoratkaisukysymysten tarkastelu

Ennakkoratkaisukysymysten tutkittavaksi ottaminen

21 Puolan hallituksen mukaan ennakkoratkaisupyyntöä ei voida ottaa tutkittavaksi, koska esitetyillä kysymyksillä ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin. Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin ei ole arvioinut kyseisen pyynnön taustalla olevia tosiseikkoja. Ennakkoratkaisukysymysten tutkinta koskee näin ollen hypoteettisia tilanteita.

22 Tältä osin on huomautettava, että EY 234 artiklan mukaisessa menettelyssä yksinomaan kansallisen tuomioistuimen, jossa asia on vireillä ja joka vastaa annettavasta ratkaisusta, tehtävänä on kunkin asian erityispiirteiden perusteella harkita, onko ennakkoratkaisu tarpeen asian ratkaisemiseksi ja onko sen yhteisöjen tuomioistuimelle esittämillä kysymyksillä merkitystä asian kannalta. Kun esitetyt kysymykset koskevat yhteisön oikeuden tulkintaa, yhteisöjen tuomioistuimen on

tämän vuoksi lähtökohtaisesti ratkaistava ne (ks. mm. asia C-119/05, Lucchini, tuomio 18.7.2007, Kok. 2007, s. I-6199, 43 kohta; asia C-162/06, International Mail Spain, tuomio 15.11.2007, Kok. 2007, s. I-9911, 23 kohta ja asia C-221/07, Zablocka-Weyhermüller, tuomio 4.12.2008, Kok. 2008, s. I-9029, 20 kohta).

23 Yhteisöjen tuomioistuin voi jättää tutkimatta kansallisen tuomioistuimen esittämän pyynnön ainoastaan, jos on ilmeistä, että pyydetyllä yhteisön oikeuden tulkitsemisella ei ole mitään yhteyttä kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävän asian tosiseikkoihin tai kohteeseen, jos kyseinen ongelma on luonteeltaan hypoteettinen taikka jos yhteisöjen tuomioistuimella ei ole tiedossaan niitä tosiseikkoja ja oikeudellisia seikkoja, jotka ovat tarpeen, jotta se voisi antaa hyödyllisen vastauksen sille esitettyihin kysymyksiin (ks. mm. asia C-379/98, PreussenElektra, tuomio 13.3.2001, Kok. 2001, s. I-2099, 39 kohta; yhdistetyt asiat C-94/04 ja C-202/04, Cipolla ym., tuomio 5.12.2006, Kok. 2006, s. I-11421, 25 kohta; yhdistetyt asiat C-222/05–C-225/05, van der Weerd ym., tuomio 7.6.2007, Kok. 2007, s. I-4233, 22 kohta; asia C-379/05, Amurta, tuomio 8.11.2007, Kok. 2007, s. I-9569, 64 kohta ja em. asia Zablocka-Weyhermüller, tuomion 21 kohta).

24 Esillä olevassa asiassa on todettava, että kuten ennakkoratkaisupyynnöstä ilmenee, kansallinen tuomioistuin on toimittanut yhteisöjen tuomioistuimelle yksityiskohtaisen esityksen pääasian tosiseikoista ja siihen liittyvästä lainsäädännöstä sekä niistä syistä, joiden vuoksi se katsoo vastauksen sen esittämiin kysymyksiin olevan tarpeen, jotta se voi ratkaista asian.

25 Tämän perusteella ennakkoratkaisupyyntö voidaan ottaa tutkittavaksi.

Asiakysymys

26 Ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin tiedustelee kysymyksillään, joita on tutkittava yhdessä, lähinnä sitä, onko kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 ja 6 kohdan vastaisena pidettävä sitä, että jäsenvaltio kumoaa kokonaisuudessaan siitä alkaen, kun kyseinen direktiivi on tullut voimaan sen alueella, kansalliset säännökset, jotka koskevat veronalaiseen toimintaan käytettyjen ajoneuvojen polttoaineen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevia rajoituksia, ja korvaa ne säännöksillä, joissa vahvistetaan asiaa koskevat uudet kriteerit, ja sitä, että kyseinen jäsenvaltio muuttaa näitä kriteereitä myöhemmin uudestaan rajoituksia laajentaen. Jos kysymykseen vastataan myöntävästi, ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii sitä, onko verovelvollisella oikeus vaatia ennen mainittua ajankohtaa voimassa olleiden kansallisten säännösten soveltamista.

27 Tässä tapauksessa on todettava, että kuudes direktiivi tuli Puolassa voimaan Puolan tasavallan liityttyä Euroopan unioniin 1.5.2004. Näin ollen tämä ajankohta on kyseisen jäsenvaltion osalta ratkaiseva kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan soveltamisen kannalta (ks. vastaavasti asia C-409/99, Metropol ja Stadler, tuomio 8.1.2002, Kok. 2002, s. I-81, 41 kohta).

28 Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta 11.2.1967 annetun ensimmäisen neuvoston direktiivin 67/227/ETY (EYVL 1967, 71, s. 1301) ja kuudennen direktiivin 2 artiklasta ilmenevän arvonlisäverojärjestelmän perusperiaatteen mukaan arvonlisäveroa kannetaan jokaisesta tuotantoon tai jakeluun liittyvästä liiketoimesta, josta on vähennetty aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin suoraan sisältyvä arvonlisävero. Vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kuudennen direktiivin 17 artiklassa ja sitä seuraavissa artikloissa säädetty vähennysoikeus kuuluu olennaisena osana arvonlisäverojärjestelmään eikä sitä lähtökohtaisesti voida rajoittaa. Sitä sovelletaan välittömästi kaikkeen arvonlisäveroon, joka sisältyy aikaisemmissa vaihdannan vaiheissa suoritettuihin liiketoimiin. Kaikki arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitukset vaikuttavat verorasituksen tasoon, ja niitä on sovellettava samalla tavalla kaikissa jäsenvaltioissa. Tämän takia poikkeukset ovat sallittuja vain

kuudennessa direktiivissä nimenomaisesti mainituissa tapauksissa (ks. yhdistetyt asiat C-177/99 ja C-181/99, Amprafrance ja Sanofi, tuomio 19.9.2000, Kok. 2000, s. I-7013, 34 kohta; em. asia Metropol ja Stadler, tuomion 42 kohta ja asia C-371/07, Danfoss ja AstraZeneca, tuomio 11.12.2008, Kok. 2008, s. I-9549, 26 kohta). Lisäksi säännöksiä, joilla poiketaan tämän veron neutraalisuuden takaavasta arvonlisäveron vähennysoikeuden periaatteesta, on tulkittava suppeasti (em. asia Metropol ja Stadler, tuomion 59 kohta).

29 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 2 kohdassa ilmaistaan selkeästi periaate verovelvolliselle toimitetuista tavaroista tai suoritetuista palveluista laskutettujen arvonlisäveromäärien vähentämisestä silloin, kun tavarat ja palvelut on käytetty verovelvollisen arvonlisäverollisiin liiketoimiin. Arvonlisäveron vähennettävyyttä koskevan periaatteen osalta on kuitenkin otettava huomioon kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa ja erityisesti tämän kohdan toisessa alakohdassa oleva poikkeussäännös (ks. em. asia Metropol ja Stadler, tuomion 43 ja 44 kohta ja em. asia Danfoss ja AstraZeneca, tuomion 27 ja 28 kohta).

30 Jäsenvaltioille on annettu kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdassa lupa pitää voimassa mainitun direktiivin voimaantulohetkellä olemassa olleet arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoitusta koskevat säännöksensä siihen asti, kunnes neuvosto antaa tässä artiklassa tarkoitetut säännökset.

31 On näet yhteisön lainsäätäjän asiana luoda arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksia koskeva yhteisön järjestelmä ja lähentää siten asteittain jäsenvaltioiden arvonlisäveroa koskevia lainsäädäntöjä. Yhteisön oikeus ei siten sisällä tällä hetkellä mitään säännöstä, jossa lueteltaisiin ne kustannukset, joista arvonlisäveroa ei ole

oikeutta vähentää (ks. vastaavasti asia C-345/99, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001, Kok. 2001, s. I-4493, 20 kohta; em. asia Metropol ja Stadler, tuomion 44 kohta ja asia C-280/04, Jyske Finans, tuomio 8.12.2005, Kok. 2005, s. I-10683, 23 kohta).

32 On todettava, että kansallisen lainsäädännön tulkinta sen selvittämiseksi, mikä sen sisältö oli kuudennen direktiivin voimaantulohetkellä, ja sen toteamiseksi, laajennettiinko kyseisellä lainsäädännöllä olemassa olleita rajoituksia kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen, kuuluu lähtökohtaisesti kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan (ks. em. asia Metropol ja Stadler, tuomion 47 kohta).

33 Lisäksi on huomautettava, että EY 234 artiklassa tarkoitetussa menettelyssä, joka perustuu kansallisten tuomioistuimien ja yhteisöjen tuomioistuimen tehtävien selkeään jakoon, oikeusriidan tosiseikaston arvioiminen kuuluu kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan (ks. mm. asia C-450/06, Varec, tuomio 14.2.2008, Kok. 2008, s. I-581, 23 kohta oikeuskäytäntöviittauksineen). Antaakseen kansalliselle tuomioistuimelle hyödyllisen vastauksen yhteisöjen tuomioistuin voi kuitenkin kansallisten tuomioistuinten kanssa harjoittamansa yhteistyön nimissä antaa ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle kaikki tarpeellisiksi katsomansa ohjeet (ks. mm. asia C-49/07, MOTOE, tuomio 1.7.2008, Kok. 2008, s. I-4863, 30 kohta).

34 Tässä tapauksessa yhteisöjen tuomioistuimen on esitettävä ennakkoratkaisua pyytäneelle tuomioistuimelle kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetun yhteisön oikeuden käsitteen ”sisäinen lainsäädäntö” tulkintaan liittyvät seikat, jotta ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin voisi selvittää, mikä kyseisen lainsäädännön sisältö oli kuudennen direktiivin voimaantulohetkellä (ks. em. asia Metropol ja Stadler, tuomion 47 kohta).

35 Kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa on näet standstill-lauseke, jonka mukaan arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevat kansalliset rajoitukset, joita sovellettiin ennen kuudennen direktiivin voimaantuloa, voidaan säilyttää (em. yhdistetyt asiat Ampafrance ja Sanofi, tuomion 5 kohta). Tämän säännöksen tarkoituksena on siis sallia se, että jäsenvaltiot pitävät voimassa kaikki kansalliset oikeussäännöt, jotka koskevat sellaista vähennysoikeuden rajoitusta, jota jäsenvaltioiden viranomaiset tosiasiallisesti sovelsivat kuudennen direktiivin voimaantulohetkellä, siihen asti kun neuvosto vahvistaa arvonlisäveron vähennysoikeuden rajoituksia koskevan yhteisön järjestelmän (em. asia Metropol ja Stadler, tuomion 48 kohta ja em. asia Danfoss ja AstraZeneca, tuomion 30 ja 31 kohta).

36 Kun jäsenvaltio muuttaa olemassa olevien vähennysoikeuden rajoitussäännösten soveltamisalaa kuudennen direktiivin voimaantulon jälkeen supistamalla niiden soveltamisalaa ja toimii siten aiempaa enemmän kuudennen direktiivin päämäärän mukaisesti, kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa säädetty poikkeus kattaa kuitenkin tämän sääntelyn ja tällä sääntelyllä ei rikota kyseisen direktiivin 17 artiklan 2 kohtaa (ks. em. asia C-345/99, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001, 22 kohta; em. asia Metropol ja Stadler, tuomion 45 kohta ja em. asia Danfoss ja AstraZeneca, tuomion 32 kohta).

37 On sitä vastoin huomautettava, että yhteisöjen tuomioistuimen vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan kansallinen sääntely ei ole kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa sallittu poikkeus, jos sillä laajennetaan kyseisen direktiivin voimaantulon jälkeen olemassa olevien rajoitussäännösten soveltamisalaa ja etäännytään siten mainitun direktiivin tavoitteesta (ks. asia C-40/00, komissio v. Ranska, tuomio 14.6.2001, Kok. 2001, s. I-4539, 17 kohta; asia C-155/01, Cookies World, tuomio 11.9.2003, Kok. 2003, s. I-8785, 66 kohta ja em. asia Danfoss ja AstraZeneca, tuomion 33 kohta).

38 Tästä seuraa, että kun otetaan huomioon mainitun säännöksen tavoite, kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa tarkoitetulla käsitteellä ”sisäinen lainsäädäntö” viitataan arvonlisäveron vähennysjärjestelmään, joka oli olemassa ja jota tosiasiallisesti sovellettiin kyseisen direktiivin voimaantulohetkellä.

39 Lisäksi on huomautettava, että kuten komissio toteaa, kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisessa alakohdassa säädetyn standstill-lausekkeen tarkoituksena ei ole se, että uusi jäsenvaltio voi Euroopan unioniin liittyessään muuttaa sisäistä lainsäädäntöään siten, että kyseisellä lainsäädännöllä etäännytään kuudennen direktiivin tavoitteista. Tällainen muutos olisi ristiriidassa itse kyseisen lausekkeen tarkoituksen kanssa.

40 Tässä yhteydessä ennakkoratkaisua pyytänyt tuomioistuin pohtii sitä, estääkö se, että Puolan tasavalta kumosi 8.1.1993 annetun lain päivänä, jolloin se liittyi Euroopan unioniin, ottamasta käyttöön tänä samana päivänä uusia säännöksiä, joissa säädetään rajoituksista oikeuteen vähentää veronalaiseen toimintaan käytettyjen ajoneuvojen polttoaineen ostoihin sisältyvä arvonlisävero.

41 On katsottava, että sen perusteella, että asianomaisessa kansallisessa oikeusjärjestyksessä kumotaan kuudennen direktiivin voimaantulopäivänä sisäiset säännökset ja ne korvataan tänä samana päivänä muilla sisäisillä säännöksillä, ei sinällään voida olettaa, että asianomainen jäsenvaltio olisi luopunut soveltamasta ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevia rajoituksia. Tällaisen lainsäädäntömuutoksen perusteella ei myöskään voida sinällään päätellä, että mainitun direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toista alakohtaa on rikottu, edellyttäen kuitenkin, ettei kyseisellä muutoksella ole laajennettu mainitusta päivästä alkaen aikaisempia kansallisia rajoituksia.

42 Pääasiassa ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen, joka on ainoana toimivaltainen tulkitsemaan kansallista oikeuttaan, kuten tämän tuomion 32 kohdassa on huomautettu, tehtävänä on arvioida, onko niillä muutoksilla, jotka arvonlisäverolailla on tehty pantaessa kuudes direktiivi täytäntöön Puolan oikeudessa, laajennettu veronalaiseen toimintaan käytettyjen ajoneuvojen polttoaineen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevien rajoitusten soveltamisalaa aikaisempiin kansallisiin säännöksiin nähden.

43 Sen sijaan on huomattava, että ennakkoratkaisupyynnön mukaan 21.4.2005 annetulla lailla, joka tuli voimaan 22.8.2005, tehdyllä arvonlisäverolain muutoksella on laajennettu näiden rajoitusten soveltamisalaa siihen tilanteeseen nähden, joka vallitsi kuudennen direktiivin tullessa voimaan Puolan tasavallassa, mikä on tämän tuomion 36 kohdassa mainitun oikeuskäytännön perusteella ristiriidassa mainitun direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan kanssa.

44 Ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on tulkittava niin pitkälti kuin mahdollista kansallista oikeuttaan kuudennen direktiivin sanamuodon ja tarkoituksen mukaisesti sillä tavoiteltujen tulosten saavuttamiseksi, ja sen on annettava etusija kansallisten sääntöjen sellaiselle tulkinnalle, joka on yhdenmukaisin tämän tarkoituksen kanssa, jotta se näin päätyisi kyseisen direktiivin säännösten kanssa yhteen soveltuvaan ratkaisuun (ks. vastaavasti asia C-212/04, Adeneler ym., tuomio 4.7.2006, Kok. 2006, s. I-6057, 124 kohta), ja jätettävä tarvittaessa soveltamatta kaikki sen kanssa ristiriidassa olevat kansallisen lain säännökset (ks. vastaavasti asia C-144/04, Mangold., tuomio 22.11.2005, Kok. 2005, s. I-9981, 77 kohta).

45 Tämän perusteella esitettyihin kysymyksiin on vastattava siten, että kuudennen direktiivin 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan vastaisena on pidettävä sitä, että saattaessaan kyseistä direktiiviä osaksi kansallista oikeusjärjestystä jäsenvaltio kumoaa kokonaisuudessaan kansalliset säännökset, jotka koskevat veronalaiseen toimintaan käytettyjen moottoriajoneuvojen polttoaineen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevia rajoituksia, ja korvaa ne siitä hetkestä alkaen, kun mainittu direktiivi tuli voimaan sen alueella, säännöksillä, joissa vahvistetaan asiaa koskevat uudet kriteerit, jos – mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava – näillä viimeksi mainituilla säännöksillä laajennetaan kyseisten rajoitusten soveltamisalaa. Sen vastaisena on joka tapauksessa pidettävä sitä, että jäsenvaltio muuttaa myöhemmin mainittuna päivänä voimaantullutta lainsäädäntöään siten, että näiden rajoitusten soveltamisalaa laajennetaan kyseistä ajankohtaa ennen vallinneeseen tilanteeseen nähden.

Oikeudenkäyntikulut

46 Pääasian asianosaisten osalta asian käsittely yhteisöjen tuomioistuimessa on välivaihe kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian käsittelyssä, minkä vuoksi kansallisen tuomioistuimen asiana on päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Oikeudenkäyntikuluja, jotka ovat aiheutuneet muille kuin näille asianosaisille huomautusten esittämisestä yhteisöjen tuomioistuimelle, ei voida määrätä korvattaviksi.

Näillä perusteilla yhteisöjen tuomioistuin (neljäs jaosto) on ratkaissut asian seuraavasti:

Jäsenvaltioiden liikevaihtoverolainsäädännön yhdenmukaistamisesta – yhteinen arvonlisäverojärjestelmä: yhdenmukainen määräytymisperuste – 17.5.1977 annetun kuudennen neuvoston direktiivin 77/388/ETY 17 artiklan 6 kohdan toisen alakohdan vastaisena on pidettävä sitä, että saattaessaan kyseistä direktiiviä osaksi kansallista oikeusjärjestystä jäsenvaltio kumoaa kokonaisuudessaan kansalliset säännökset, jotka koskevat veronalaiseen toimintaan käytettyjen moottoriajoneuvojen polttoaineen ostoihin sisältyvän arvonlisäveron vähennysoikeutta koskevia rajoituksia, ja korvaa ne siitä hetkestä alkaen, kun mainittu direktiivi tuli voimaan sen alueella, säännöksillä, joissa vahvistetaan asiaa koskevat uudet kriteerit, jos – mikä ennakkoratkaisua pyytäneen tuomioistuimen on arvioitava – näillä viimeksi mainituilla säännöksillä laajennetaan kyseisten rajoitusten soveltamisalaa. Sen vastaisena on joka tapauksessa pidettävä sitä, että jäsenvaltio muuttaa myöhemmin mainittuna päivänä voimaantullutta lainsäädäntöään siten, että näiden rajoitusten soveltamisalaa laajennetaan kyseistä ajankohtaa ennen vallinneeseen tilanteeseen nähden.

Allekirjoitukset