

Zaak C-414/07

Magoora sp. zo. o.

tegen

Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie

(verzoek van de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie om een prejudiciële beslissing)

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 17, leden 2 en 6 – Nationale regeling – Aftrek van btw over aankoop van brandstof voor bepaalde voertuigen los van gebruiksdoel daarvan – Daadwerkelijke beperking van recht op aftrek – Uitsluitingen waarin nationale wetgeving ten tijde van inwerkingtreding van richtlijn voorzagt”

Samenvatting van het arrest

Fiscale bepalingen – Harmonisatie van wetgevingen – Omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over toegevoegde waarde – Aftrek van voorbelasting – Uitsluitingen van recht op aftrek

(Richtlijn 77/388 van de Raad, art. 17, lid 6, tweede alinea)

Artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388) betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting verzet zich ertegen dat een lidstaat bij de omzetting van die richtlijn in nationaal recht de nationale bepalingen betreffende de beperkingen van het recht op aftrek van de betaalde voorbelasting over de aankoop van brandstof voor ten behoeve van een belaste activiteit gebruikte voertuigen in hun geheel intrekt en die bepalingen op het tijdstip van inwerkingtreding van die richtlijn op zijn grondgebied vervangt door bepalingen waarbij nieuwe criteria ter zake worden vastgesteld, wanneer laatstbedoelde bepalingen – wat ter beoordeling van de verwijzende rechter staat – de werkingssfeer van die beperkingen hebben uitgebreid. In dit verband verwijst het begrip „[nationale] wetgeving” in de zin van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn naar de ten tijde van de inwerkingtreding van de richtlijn bestaande en daadwerkelijk toegepaste regeling van aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde. De standstillclausule van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn beoogt niet een nieuwe lidstaat de mogelijkheid te bieden om naar aanleiding van zijn toetreding tot de Unie zijn nationale wetgeving aldus te wijzigen dat die wetgeving verder zou komen af te staan van de doelstellingen van die richtlijn. Dit artikel verzet zich hoe dan ook ertegen dat een lidstaat zijn op dat tijdstip in werking getreden wetgeving naderhand wijzigt in die zin dat daardoor de werkingssfeer van die beperkingen wordt uitgebreid ten opzichte van de vóór dat tijdstip bestaande situatie.

(cf. punten 38-39, 45 en dictum)

ARREST VAN HET HOF (Vierde kamer)

22 december 2008 (*)

„Zesde btw-richtlijn – Artikel 17, leden 2 en 6 – Nationale regeling – Aftrek van btw over aankoop van brandstof voor bepaalde voertuigen los van gebruiksdoel daarvan – Daadwerkelijke beperking van recht op aftrek – Ten tijde van inwerkingtreding van richtlijn in nationale wetgeving voorziene uitsluitingen”

In zaak C-414/07,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 234 EG, ingediend door de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (Polen) bij beslissing van 17 mei 2007, ingekomen bij het Hof op 10 september 2007, in de procedure

Magoora sp. z o.o.

tegen

Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie,

wijst

HET HOF VAN JUSTITIE (Vierde kamer),

samengesteld als volgt: K. Lenaerts, kamerpresident, R. Silva de Lapuerta, E. Juhász, G. Arestis (rapporteur) en J. Malenovský, rechters,

advocaat-generaal: M. Poiares Maduro,

griffier: M. A. Gaudissart, hoofd van administratieve eenheid,

gezien de stukken en na de terechtzitting op 25 september 2008,

gelet op de opmerkingen van:

- Magoora sp. z o.o., vertegenwoordigd door Z. Liptak en J. Martini, pełnomocnicy,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door M. Dowgielewicz en H. Majszczyk als gemachtigden,
- de Commissie van de Europese Gemeenschappen, vertegenwoordigd door D. Triantafyllou en K. Herrmann als gemachtigden,

gelet op de beslissing, de advocaat-generaal gehoord, om de zaak zonder conclusie te berechten,

het navolgende

Arrest

1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 17, leden 2 en 6, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag (PB L 145, blz. 1; hierna: „Zesde

richtlijn”).

2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Magoora sp. z o.o. (hierna: „Magoora”) en de Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie (directeur van de belastingdienst te Krakau) over de uitlegging van de werkingsfeer en de nadere voorschriften voor de toepassing van het nationale belastingrecht wat betreft het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (hierna: „btw”) over de aankoop van brandstof voor een door Magoora op grond van een leaseovereenkomst gebruikt voertuig.

Toepasselijke bepalingen

Gemeenschapsregeling

3 Artikel 17, leden 2, sub a, en 6, van de Zesde richtlijn, zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB L 102, blz. 18), bepaalde ten tijde van de feiten van het hoofdgeding:

„2. Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor belaste handelingen mag de belastingplichtige van de door hem verschuldigde belasting aftrekken:

a) de belasting over de toegevoegde waarde welke in het binnenland is verschuldigd of is voldaan voor de door een andere belastingplichtige aan hem geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoeve verrichte of te verrichten diensten;

[...]

6. Uiterlijk binnen vier jaar te rekenen vanaf de datum van inwerkingtreding van deze richtlijn, bepaalt de Raad, op voorstel van de Commissie, met eenparigheid van stemmen, voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de [btw] bestaat. De uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, zijn in elk geval van het recht op aftrek uitgesloten.

Totdat de hierboven bedoelde voorschriften in werking treden kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag.”

Nationale regeling

4 Artikel 25, lid 1, sub 3a, van de wet van 8 januari 1993 inzake belasting op goederen en diensten, alsmede inzake accijns (Dz. U. nr. 11, rubriek 50), in de op 30 april 2004 geldende versie (hierna: „wet van 8 januari 1993”), luidde:

„Verlaging van het bedrag of teruggaaf van het verschil van de verschuldigde belasting geldt niet voor door de belastingplichtige gekochte producten als benzine, dieselolie en gas die worden gebruikt voor de aandrijving van personen? of andere voertuigen met een maximaal toegestaan laadvermogen van 500 kg.”

5 In Polen zijn de bepalingen van de Zesde richtlijn omgezet bij wet van 11 maart 2004 inzake belasting op goederen en diensten (Dz. U. nr. 54, rubriek 535; hierna: „btw-wet”).

6 Overeenkomstig artikel 175 van de btw-wet is de wet van 8 januari 1993 per 1 mei 2004 ingetrokken.

7 Artikel 86, leden 3 en 5, van de btw-wet luidde oorspronkelijk als volgt:

„3. Bij de aanschaffing van personen? en andere voertuigen met een toegestaan laadvermogen van minder dan het vermogen dat wordt bepaald volgens de formule:

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

(TL = toegestaan laadvermogen,

n = aantal (zit)plaatsen, met inbegrip van de bestuurdersplaats)

bedraagt de voorbelasting 50 % van het op de factuur vermelde belastingbedrag of van het bedrag van de belasting verschuldigd over de intracommunautaire aanschaffing van goederen of van het bedrag van de belasting verschuldigd over de levering van goederen, waarvan de belastingplichtige de koper is, maar niet meer dan 5 000 PLN.

[...]

5. Het toegestane laadvermogen van de voertuigen en het aantal (zit)plaatsen in de zin van lid 3 worden bepaald aan de hand van een uittreksel uit het goedkeuringsformulier of een kopie van de beslissing dat geen goedkeuringsformulier behoeft te worden verkregen, die overeenkomstig de wegenverkeerswet zijn afgegeven. Voertuigen waarvan in het uittreksel uit het goedkeuringsformulier of in de kopie van de beslissing als bedoeld in de eerste volzin, het toegestane laadvermogen of het aantal zitplaatsen niet is bepaald, worden ook beschouwd als personenvoertuigen in de zin van lid 3.”

8 Artikel 88, lid 1, sub 3, van de btw-wet bepaalde oorspronkelijk:

„Verlaging van het bedrag of teruggaaf van het verschil van de verschuldigde belasting geldt niet voor door de belastingplichtige gekochte producten als [...] benzine, dieselolie en gas die worden gebruikt voor de aandrijving van personen? en andere voertuigen als bedoeld in artikel 86, leden 3 en 5.”

9 Overeenkomstig artikel 176, sub 3, van de btw-wet waren de artikelen 86 en 88 daarvan van toepassing met ingang van 1 mei 2004, omdat in eerstgenoemd voorschrift werd bepaald:

„De wet treedt in werking na het verstrijken van een termijn van 14 dagen te rekenen vanaf de dag van bekendmaking ervan [dat wil zeggen 20 april 2004], met uitzondering van

[...]

3) de artikelen 1?14, artikel 15, leden 1-6, de artikelen 16?22 [...], de artikelen 42?95, die van toepassing zijn met ingang van 1 mei 2004.”

10 Bij wet van 21 april 2005 (Dz. U. nr. 90, rubriek 756), die in werking is getreden op 22 augustus 2005, is de btw-wet, met name de artikelen 86 en 88 daarvan, gewijzigd.

11 Artikel 86, leden 3 en 4, van de btw-wet, in de sinds 22 augustus 2005 geldende versie, bepaalt:

„3. Bij de aanschaffing van personen? en andere voertuigen met een toegestane totale massa van ten hoogste 3,5 ton bedraagt de voorbelasting 60 % van het op de factuur vermelde belastingbedrag of van het bedrag van de belasting verschuldigd over de intracommunautaire aanschaffing van goederen of van het bedrag van de belasting verschuldigd over de levering van goederen, waarvan de belastingplichtige de koper is, maar niet meer dan 6 000 PLN.

4. Lid 3 geldt niet voor:

1. voertuigen met één rij zitplaatsen, welke van het voor het vervoer van ladingen bestemde gedeelte gescheiden is door een wand of een vast tussenschot, die volgens de bepalingen van de wegenverkeerswet worden ingedeeld in de categorie: voor meerdere doeleinden geschikte voertuigen of bestelwagens;

2. voertuigen met meer dan één rij zitplaatsen, welke van het voor het vervoer van ladingen bestemde gedeelte gescheiden zijn door een wand of een vast tussenschot, waarbij de lengte van het voor het vervoer van ladingen bestemde gedeelte, gemeten vanaf het verste punt van de bodem waar een wand of tussenschot verticaal tussen bodem en plafond kan worden opgetrokken, tot de achterkant van de bodem, meer dan 50 % van de lengte van het voertuig bedraagt; voor de berekening van de in de voorgaande zin bedoelde verhouding is de lengte van het voertuig de afstand tussen de onderkant van de voorruit daarvan en de achterkant van de bodem van het voor het vervoer van ladingen bestemde gedeelte, gemeten in een horizontale lijn langs het voertuig tussen de onderkant van de voorruit daarvan en het punt waar die lijn een verticale lijn vanaf de achterkant van de bodem van het voor het vervoer van ladingen bestemde gedeelte raakt;

3. voertuigen waarbij het voor het vervoer van ladingen bestemde gedeelte open is;

4. voertuigen met een bestuurderscabine en een voor het vervoer van ladingen bestemd gedeelte die op grond van het ontwerp ervan van het voertuig gescheiden elementen zijn;

5. voertuigen die speciale voertuigen zijn in de zin van de voorschriften van de wegenverkeerswet voor de in bijlage nr. 9 bij de wet genoemde doeleinden;

6. voertuigen die op grond van het ontwerp ervan zijn bestemd voor het vervoer van ten minste 10 personen met inbegrip van de bestuurder – indien deze bestemming blijkt uit de overeenkomstig de wegenverkeerswet afgegeven documenten;

7. gevallen waarin de activiteit van de belastingplichtige bestaat in:

a) de wederverkoop van die (motor)voertuigen of

b) het tegen betaling in gebruik geven van die (motor)voertuigen op grond van een huur?, pacht? of leaseovereenkomst dan wel van andere soortgelijke overeenkomsten, en die (motor)voertuigen door de belastingplichtige voor een periode van minstens zes maanden uitsluitend voor dat doel worden gebruikt.”

12 Artikel 88, lid 1, sub 3, van de btw-wet, in de sinds 22 augustus 2005 geldende versie, bepaalt:

„Verlaging van het bedrag of teruggaaf van het verschil van de verschuldigde belasting geldt niet voor door de belastingplichtige gekochte producten als [...] benzine, dieselolie en gas die worden gebruikt voor de aandrijving van personen? en andere voertuigen als bedoeld in artikel 86, lid 3.”

Hoofdgeding en prejudiciële vragen

13 Het bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie (administratieve rechtbank van het wojewodschap Krakau) aanhangig gemaakte geding betreft de vraag of Magoora de voorbelasting kan aftrekken die zij heeft betaald over de aankoop van brandstof voor een voertuig dat zij bedrijfsmatig gebruikt op grond van een leaseovereenkomst.

14 Op 25 maart 2005 heeft Magoora een operational-leaseovereenkomst voor een voertuig afgesloten, die op 13 juni 2005 bij de Urząd Skarbowy (belastingkantoor) is geregistreerd. De verwijzende rechter verstrekt geen enkele informatie met betrekking tot het merk en de technische kenmerken van dit voertuig.

15 Blijkens de verwijzingsbeslissing waren de beperkingen voor de aftrek van de betaalde voorbelasting die op de aankoop van brandstof drukte volgens een wiskundige formule die was opgenomen in de btw-wet, zoals die gold op de dag van sluiting van de leaseovereenkomst, dat wil zeggen 25 maart 2005, niet op Magoora van toepassing. Na de vaststelling van de nieuwe tekst van artikel 86, lid 3, van de btw-wet, in de sinds 22 augustus 2005 geldende versie, vonden de beperkingen voor de aftrek van de betaalde voorbelasting over die aankoop evenwel toepassing op die vennootschap, aangezien de toegestane massa van het voertuig waarom het ging in het hoofdgeding niet meer dan 3,5 ton bedroeg.

16 Op 30 augustus 2005 heeft Magoora de Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Przednik (directeur van het belastingkantoor Krakau-Przednik) verzocht om uitlegging van de bepalingen van de btw-wet met betrekking tot de omvang en de beperkingen van het recht op aftrek van de betaalde voorbelasting over de aankoop van brandstof voor het op grond van een leaseovereenkomst gebruikte voertuig. Magoora stelde zich in dat verband op het standpunt dat haar ingevolge artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn ook voortaan het recht op aftrek van de betaalde voorbelasting over de aankoop van brandstof voor dat voertuig moest worden toegekend.

17 Bij beschikking van 3 november 2005 heeft de Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Przednik Magoora's standpunt ongegrond verklaard op grond dat artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn geen bron van nationaal recht in Polen kon zijn.

18 Op 15 februari 2006 heeft de Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie (directeur van de belastingdienst te Krakau) Magoora's bezwaar afgewezen en die beschikking bevestigd, op grond dat de Republiek Polen bevoegd was de ten tijde van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn in die lidstaat bestaande beperkingen van de btw-aftrek te handhaven. Bovendien werd bij de met ingang van 22 augustus 2005 geldende bepalingen enkel een nieuwe definitie gegeven van de categorieën voertuigen waarvoor de btw over de aankoop van brandstof niet mag worden afgetrokken.

19 Daarop is Magoora voor de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie opgekomen tegen de beschikking van de Dyrektor Izby Skarbowej w Krakowie.

20 Aangezien hij twijfelde over de uitlegging van artikel 17 van de Zesde richtlijn, heeft de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Krakowie de behandeling van de zaak geschorst en het Hof de volgende prejudiciële vragen voorgelegd:

„1) Staat artikel 17, leden 2 en 6, van de Zesde richtlijn eraan in de weg dat de Republiek Polen op 1 mei 2004 de tot op dat tijdstip geldende nationale bepalingen inzake de beperkingen van de aftrek van de voorbelasting op de aankoop van brandstof voor ten behoeve van een belaste activiteit gebruikte voertuigen volledig heeft ingetrokken, en in de plaats daarvan ook beperkingen

van de aftrek van de voorbelasting op de aankoop van brandstof voor ten behoeve van een belaste activiteit gebruikte voertuigen heeft ingevoerd, die echter door het nationale recht aan de hand van andere criteria zijn omschreven dan vóór 1 mei 2004 het geval was, en vervolgens voornoemde criteria vanaf 22 augustus 2005 nogmaals heeft gewijzigd?

2) Indien de eerste vraag bevestigend wordt beantwoord: staat artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn eraan in de weg dat de Republiek Polen bovenstaande criteria in dier voege heeft gewijzigd dat de werkingssfeer van de aftrek van voorbelasting in vergelijking met de op 30 april 2004 geldende nationale bepalingen of in vergelijking met de vóór de wijziging op 22 augustus 2005 geldende bepalingen de facto wordt beperkt? Indien de Republiek Polen daarmee inbreuk heeft gemaakt op artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn, moet dan worden vastgesteld dat de belastingplichtige de aftrek mag toepassen, maar enkel voor zover de wijzigingen van de nationale voorschriften zouden vallen buiten de werkingssfeer van de beperkingen van de aftrek van voorbelasting, die in de op 30 april 2004 geldende en op dat tijdstip ingetrokken nationale voorschriften waren voorzien?

3) Staat artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn eraan in de weg dat de Republiek Polen met een beroep op de daarin voorziene mogelijkheid voor de lidstaat tot beperking van de aftrek van de voorbelasting op uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, de aftrek van de voorbelasting in vergelijking met de op 30 april 2004 geldende rechtstoestand in dier voege kon beperken dat zij de aftrek van de voorbelasting op de aankoop van brandstof voor personen? en andere voertuigen met een toegestane totale massa van niet meer dan 3,5 ton heeft uitgesloten, met uitzondering van de voertuigen als bedoeld in artikel 86, lid 4, van de wet van 11 maart 2004 inzake belasting op goederen en diensten, in de sinds 22 augustus 2005 geldende versie?"

Beantwoording van de prejudiciële vragen

Ontvankelijkheid van de prejudiciële vragen

21 Volgens de Poolse regering is het verzoek om een prejudiciële beslissing niet-ontvankelijk, omdat de gestelde vragen geen verband houden met een reëel geschil. De feiten die tot dit verzoek aanleiding hebben gegeven, zijn door de verwijzende rechter niet beoordeeld. Het onderzoek van de prejudiciële vragen heeft derhalve betrekking op hypothetische situaties.

22 In dit verband zij eraan herinnerd dat het in het kader van de procedure van artikel 234 EG uitsluitend een zaak is van de nationale rechter aan wie het geschil is voorgelegd en die de verantwoordelijkheid draagt voor de te geven rechterlijke beslissing, om, gelet op de bijzonderheden van het geval, zowel de noodzaak van een prejudiciële beslissing voor het wijzen van zijn vonnis te beoordelen, als de relevantie van de vragen die hij aan het Hof voorlegt. Wanneer de gestelde vragen betrekking hebben op de uitlegging van gemeenschapsrecht, is het Hof derhalve in beginsel verplicht daarop te antwoorden (zie onder meer arresten van 18 juli 2007, *Lucchini*, C?119/05, Jurispr. blz. I?6199, punt 43; 15 november 2007, *International Mail Spain*, C?162/06, Jurispr. blz. I?9911, punt 23, en 4 december 2008, *Zablocka-Weyhermüller*, C?221/07, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 20).

23 Het Hof kan een verzoek van een nationale rechter slechts afwijzen wanneer duidelijk blijkt dat de gevraagde uitlegging van het gemeenschapsrecht geen verband houdt met een reëel geschil of met het voorwerp van het hoofdgeding, of wanneer het vraagstuk van hypothetische aard is of het Hof niet beschikt over de gegevens, feitelijk en rechtens, die noodzakelijk zijn om een zinvol antwoord te geven op de gestelde vragen (zie onder meer arresten van 13 maart 2001, *PreussenElektra*, C?379/98, Jurispr. blz. I?2099, punt 39; 5 december 2006, *Cipolla e.a.*, C?94/04 en C?202/04, Jurispr. blz. I?11421, punt 25; 7 juni 2007, *Van der Weerd e.a.*,

C?222/05–C?225/05, Jurispr. blz. I?4233, punt 22, en 8 november 2007, Amurta, C?379/05, Jurispr. blz. I?9569, punt 64, alsmede arrest Zablocka-Weyhermüller, reeds aangehaald, punt 21).

24 In casu moet worden vastgesteld dat blijkens de verwijzingsbeslissing de nationale rechter het feitelijk en juridisch kader van het hoofdgeding alsook de redenen waarom hij van oordeel is dat een antwoord op de gestelde vragen noodzakelijk is voor zijn uitspraak, in bijzonderheden aan het Hof heeft uiteengezet.

25 Het verzoek om een prejudiciële beslissing moet dus ontvankelijk worden verklaard.

Ten gronde

26 Met zijn vragen, die tezamen moeten worden onderzocht, wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 17, leden 2 en 6, van de Zesde richtlijn zich ertegen verzet dat een lidstaat met ingang van de datum van inwerkingtreding van deze richtlijn op zijn grondgebied de nationale bepalingen betreffende de beperkingen van het recht op aftrek van de betaalde voorbelasting over de aankoop van brandstof voor ten behoeve van een belaste activiteit gebruikte voertuigen in hun geheel intrekt, door die bepalingen te vervangen door bepalingen waarbij nieuwe criteria ter zake worden vastgesteld, en dat die lidstaat die criteria naderhand opnieuw wijzigt, en wel aldus dat die beperkingen worden uitgebreid. Ingeval die vraag bevestigend wordt beantwoord, wil hij weten of een belastingplichtige de toepassing mag verlangen van de vóór dat tijdstip geldende nationale bepalingen.

27 Vastgesteld moet worden dat in casu de Zesde richtlijn in Polen in werking is getreden op de datum van toetreding van de Republiek Polen tot de Europese Unie, te weten 1 mei 2004. Voor deze lidstaat is derhalve die datum relevant bij de toepassing van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (zie in die zin arrest van 8 januari 2002, Metropol en Stadler, C?409/99, Jurispr. blz. I?81, punt 41).

28 Volgens het fundamentele beginsel van het gemeenschappelijke btw-stelsel, dat is neergelegd in artikel 2 van de Eerste richtlijn (67/227/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting (PB 1967, 71, blz. 1301) en van de Zesde richtlijn, is bij elke transactie inzake productie of distributie btw verschuldigd, onder aftrek van de btw die rechtstreeks op in eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt. Volgens vaste rechtspraak maakt het recht op aftrek waarin de artikelen 17 en volgende van de Zesde richtlijn voorzien, integrerend deel uit van de btw-regeling en kan het in beginsel niet worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle belasting die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt. Elke beperking van het recht op btw-aftrek heeft gevolgen voor de hoogte van de belastingdruk en moet in alle lidstaten op dezelfde wijze worden toegepast. Afwijkingen zijn dus slechts toegestaan in de gevallen waarin de Zesde richtlijn uitdrukkelijk voorziet (zie arrest van 19 september 2000, Amprafance en Sanofi, C?177/99 en C?181/99, Jurispr. blz. I?7013, punt 34; arrest Metropol en Stadler, reeds aangehaald, punt 42, alsmede arrest van 11 december 2008, Danfoss en AstraZeneca, C?371/07, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 26). Voorts moeten bepalingen die voorzien in afwijkingen van het beginsel van het recht op btw-aftrek, dat de neutraliteit van deze belasting waarborgt, strikt worden uitgelegd (arrest Metropol en Stadler, reeds aangehaald, punt 59).

29 Artikel 17, lid 2, van de Zesde richtlijn legt in duidelijke bewoordingen het beginsel vast dat de belastingplichtige de bedragen die hem als btw in rekening zijn gebracht ter zake van hem geleverde goederen of hem verleende diensten, in aftrek kan brengen voor zover deze goederen of diensten voor zijn belaste handelingen worden gebruikt. Het beginsel van het recht op btw-aftrek is echter onderworpen aan de afwijkende bepaling in artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn, met name de tweede alinea daarvan (zie reeds aangehaalde arresten Metropol en Stadler, punten

43 en 44, alsmede Danfoss en AstraZeneca, punten 27 en 28).

30 Ingevolge artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn zijn de lidstaten bevoegd om hun bij de inwerkingtreding van deze richtlijn bestaande regelingen inzake uitsluiting van het recht op btw-aftrek te handhaven totdat de Raad de in dit artikel bedoelde voorschriften vaststelt.

31 Het staat namelijk aan de gemeenschapswetgever om de gemeenschappelijke regeling voor de uitsluitingen van het recht op btw-aftrek vast te stellen en aldus de geleidelijke harmonisatie van de nationale btw-wetgevingen tot stand te brengen. Het gemeenschapsrecht kent tot op heden geen bepaling waarin de uitgaven die van het recht op btw-aftrek zijn uitgesloten, worden opgesomd (zie in die zin arrest van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk, C?345/99, Jurispr. blz. I?4493, punt 20; arrest Metropol en Stadler, reeds aangehaald, punt 44, en arrest van 8 december 2005, Jyske Finans, C?280/04, Jurispr. blz. I?10683, punt 23).

32 Vastgesteld moet worden dat de verwijzende rechter in beginsel bevoegd is om de nationale wetgeving uit te leggen teneinde de inhoud ervan ten tijde van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn te bepalen en teneinde vast te stellen of die wetgeving de draagwijdte van de bestaande uitsluitingen na de inwerkingtreding van de richtlijn heeft uitgebreid (zie arrest Metropol en Stadler, reeds aangehaald, punt 47).

33 Voorts zij eraan herinnerd dat in het kader van de procedure van artikel 234 EG, die op een duidelijke afbakening van de taken van de nationale rechterlijke instanties en van het Hof berust, elke waardering van de feiten tot de bevoegdheid van de nationale rechter behoort (zie onder meer arrest van 14 februari 2008, Varec, C?450/06, Jurispr. blz. I?581, punt 23 en aldaar aangehaalde rechtspraak). Om de verwijzende rechter een nuttig antwoord te geven kan het Hof hem evenwel, in een geest van samenwerking met de nationale rechters, alle aanwijzingen geven die het noodzakelijk acht (zie onder meer arrest van 1 juli 2008, MOTOE, C?49/07, nog niet gepubliceerd in de Jurisprudentie, punt 30).

34 In casu dient het Hof de verwijzende rechter de gegevens voor de uitlegging van het gemeenschapsrechtelijke begrip „[nationale] wetgeving” in de zin van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn te verschaffen, om deze in staat te stellen de inhoud van die wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn te bepalen (zie arrest Metropol en Stadler, reeds aangehaald, punt 47).

35 Artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn bevat namelijk een standstillclausule, op grond waarvan de nationale uitsluitingen van het recht op btw-aftrek die reeds golden vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn, mogen worden gehandhaafd (arrest Ampafrance en Sanofi, reeds aangehaald, punt 5). Deze bepaling wil de lidstaten dus de mogelijkheid bieden alle ten tijde van de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn door de overheidsinstanties daadwerkelijk toegepaste nationale rechtsregels inzake uitsluiting van dit recht te handhaven totdat de Raad een gemeenschappelijke regeling voor de uitsluitingen van het recht op btw-aftrek vaststelt (zie reeds aangehaalde arresten Metropol en Stadler, punt 48, alsmede Danfoss en AstraZeneca, punten 30 en 31).

36 Een regeling van een lidstaat valt onder de in artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn opgenomen afwijking en is niet in strijd met artikel 17, lid 2, ervan, wanneer zij na de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn wijziging brengt in de draagwijdte van bestaande uitsluitingen door deze te beperken, en daarmee de doelstelling van de Zesde richtlijn dichter benadert (zie reeds aangehaalde arresten Commissie/Frankrijk, punt 22; Metropol en Stadler, punt 45, alsmede Danfoss en AstraZeneca, punt 32).

37 Er zij aan herinnerd dat het vaste rechtspraak van het Hof is dat een nationale regeling geen

door artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn toegestane afwijking vormt, indien zij de draagwijdte van de bestaande uitsluitingen na de inwerkingtreding van de richtlijn uitbreidt en zich daardoor van de doelstelling van de richtlijn verwijdt (zie arresten van 14 juni 2001, Commissie/Frankrijk, C-40/00, Jurispr. blz. I-4539, punt 17, en 11 september 2003, Cookies World, C-155/01, Jurispr. blz. I-8785, punt 66, alsmede arrest Danfoss en AstraZeneca, reeds aangehaald, punt 33).

38 Hieruit volgt dat het begrip „[nationale] wetgeving” in de zin van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, gelet op de doelstelling van die bepaling, verwijst naar de ten tijde van de inwerkingtreding van de richtlijn bestaande en daadwerkelijk toegepaste btw-aftrekegeling.

39 Voorts moet met de Commissie worden opgemerkt dat de standstillclausule van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn niet beoogt een nieuwe lidstaat de mogelijkheid te bieden om naar aanleiding van zijn toetreding tot de Unie zijn nationale wetgeving aldus te wijzigen dat die wetgeving verder zou komen af te staan van de doelstellingen van die richtlijn. Een wijziging in die zin zou indruisen tegen de geest zelf van deze clausule.

40 In dit verband wenst de verwijzende rechter te vernemen of het feit dat de Republiek Polen de wet van 8 januari 1993 heeft ingetrokken op de dag waarop zij tot de Unie is toegetreden, voor haar een belemmering betekent om op dezelfde dag nieuwe bepalingen in te voeren die voorzien in beperkingen van het recht op aftrek van de betaalde voorbelasting over de aankoop van brandstof voor ten behoeve van een belaste activiteit gebruikte voertuigen.

41 Dat op het tijdstip van inwerkingtreding van de Zesde richtlijn in de betrokken nationale rechtsorde nationale bepalingen zijn ingetrokken en op hetzelfde tijdstip door andere nationale bepalingen zijn vervangen, wettigt als zodanig niet de veronderstelling dat de betrokken lidstaat ervan zou hebben afgezien uitsluitingen van het recht op aftrek van de voorbelasting toe te passen. Een dergelijke wetwijziging rechtvaardigt als zodanig evenmin de conclusie dat artikel 17, lid 6, tweede alinea, van die richtlijn is geschonden, voor zover zij niet ertoe heeft geleid dat vanaf dat tijdstip de vroegere nationale uitsluitingen zijn uitgebreid.

42 In de zaak in het hoofdgeding is het aan de verwijzende rechter, die, zoals in punt 32 van dit arrest in herinnering is gebracht, als enige bevoegd is om het nationale recht uit te leggen, om na te gaan of de wijzigingen die bij de omzetting van de Zesde richtlijn in Pools recht zijn ingevoerd door de btw-wet, vergeleken met de vroegere nationale bepalingen, hebben geleid tot uitbreiding van de werkingssfeer van de beperkingen van het recht op aftrek van de betaalde voorbelasting over de aankoop van brandstof voor ten behoeve van belaste activiteiten gebruikte voertuigen.

43 Daarentegen moet worden opgemerkt dat volgens het verzoek om een prejudiciële beslissing de wijziging van de btw-wet die is ingevoerd bij wet van 21 april 2005, die in werking is getreden op 22 augustus 2005, de werkingssfeer van die beperkingen heeft uitgebreid vergeleken met de situatie die bestond op het tijdstip van inwerkingtreding van de Zesde richtlijn voor de Republiek Polen, wat, gelet op de in punt 36 van dit arrest aangehaalde rechtspraak, in strijd is met artikel 17, lid 6, tweede alinea, van die richtlijn.

44 De verwijzende rechter moet zijn nationale recht zoveel mogelijk in het licht van de bewoordingen en het doel van de Zesde richtlijn uitleggen, teneinde de daarmee beoogde resultaten te bereiken, waarbij hij de voorkeur geeft aan een uitlegging van de nationale voorschriften die zoveel mogelijk in overeenstemming is met dat doel, om aldus te komen tot een uitlegging die verenigbaar is met de bepalingen van die richtlijn (zie in die zin arrest van 4 juli 2006, Adeneler e.a., C-212/04, Jurispr. blz. I-6057, punt 124), en zonodig elke strijdige bepaling van nationaal recht buiten toepassing moet laten (zie in die zin arrest van 22 november 2005, Mangold, C-144/04, Jurispr. blz. I-9981, punt 77).

45 Derhalve moet op de gestelde vragen worden geantwoord dat artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn zich ertegen verzet dat een lidstaat bij de omzetting van die richtlijn in nationaal recht de nationale bepalingen betreffende de beperkingen van het recht op aftrek van de betaalde voorbelasting over de aankoop van brandstof voor ten behoeve van een belaste activiteit gebruikte voertuigen in hun geheel intrekt, door die bepalingen op het tijdstip van inwerkingtreding van die richtlijn op zijn grondgebied te vervangen door bepalingen waarbij nieuwe criteria ter zake worden vastgesteld, wanneer laatstbedoelde bepalingen – wat ter beoordeling van de verwijzende rechter staat – de werkingssfeer van die beperkingen hebben uitgebreid. Het verzet zich hoe dan ook ertegen dat een lidstaat zijn op dat tijdstip in werking getreden wetgeving naderhand wijzigt in die zin dat daardoor de werkingssfeer van die beperkingen wordt uitgebreid ten opzichte van de vóór dat tijdstip bestaande situatie.

Kosten

46 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de nationale rechterlijke instantie over de kosten heeft te beslissen. De door anderen wegens indiening van hun opmerkingen bij het Hof gemaakte kosten komen niet voor vergoeding in aanmerking.

Het Hof van Justitie (Vierde kamer) verklaart voor recht:

Artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (77/388/EEG) van de Raad van 17 mei 1977 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde: uniforme grondslag, verzet zich ertegen dat een lidstaat bij de omzetting van die richtlijn in nationaal recht de nationale bepalingen betreffende de beperkingen van het recht op aftrek van de betaalde voorbelasting over de aankoop van brandstof voor ten behoeve van een belaste activiteit gebruikte voertuigen in hun geheel intrekt, door die bepalingen op het tijdstip van inwerkingtreding van die richtlijn op zijn grondgebied te vervangen door bepalingen waarbij nieuwe criteria ter zake worden vastgesteld, wanneer laatstbedoelde bepalingen – wat ter beoordeling van de verwijzende rechter staat – de werkingssfeer van die beperkingen hebben uitgebreid. Het verzet zich hoe dan ook ertegen dat een lidstaat zijn op dat tijdstip in werking getreden wetgeving naderhand wijzigt in die zin dat daardoor de werkingssfeer van die beperkingen wordt uitgebreid ten opzichte van de vóór dat tijdstip bestaande situatie.

ondertekeningen

* Procestaal: Pools.