



Samling af Afgørelser

DOMSTOLENS DOM (Ottende Afdeling)

2. maj 2019*

»Præjudiciel forelæggelse – skatter og afgifter – merværdiafgift (moms) – fradrag for indgående afgift – sjette direktiv 77/388/EØF – artikel 17, stk. 2 og 6 – direktiv 2006/112/EF – artikel 168 og 176 – undtaget fra retten til fradrag – indkøb af indkvarterings- og gastronomiydelser – »standstill«-klausul – tiltrædelse af Den Europæiske Union«

I sag C-225/18,

angående en anmodning om præjudiciel afgørelse i henhold til artikel 267 TEUF, indgivet af Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) ved afgørelse af 23. oktober 2017, indgået til Domstolen den 28. marts 2018, i sagen

Grupa Lotos S.A.

mod

Minister Finansów,

har

DOMSTOLEN (Ottende Afdeling),

sammensat af afdelingsformanden, F. Biltgen, og dommerne C.G. Fernlund og L.S. Rossi (refererende dommer),

generaladvokat: M. Bobek,

justitssekretær: A. Calot Escobar,

på grundlag af den skriftlige forhandling,

efter at der er afgivet indlæg af:

- Grupa Lotos S.A. ved radca prawny M.B. Wolniewicz,
- den polske regering ved B. Majczyna, som befuldmægtiget,
- Europa-Kommissionen ved J. Jokubauskaitė og M. Owsiany-Hornung, som befuldmægtigede,

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

* Processprog: polsk.

afsagt følgende

Dom

- 1 Anmodningen om præjudiciel afgørelse vedrører fortolkningen af artikel 168, litra a), og artikel 176 i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem (EUT 2006, L 347, s. 1, herefter »momsdirektivet«).
- 2 Anmodningen er blevet fremsat i forbindelse med en tvist mellem Grupa Lotos S.A. med hjemsted i Polen, der er moderselskab for en koncern, bl.a. inden for brændstof- og smøreoliesektoren, og Minister Finansów (finansministeren, Polen) om en forhåndsbesked, hvorved finansministeren meddelte afslag på fradrag af merværdiafgift (moms) betalt af Grupa Lotos og pålagt ved køb af indkvarterings- og gastronomiydelser, som dette selskab videresælger og dermed viderefakturerer til andre momspligtige.

Retsforskrifter

EU-retten

- 3 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 1977, L 145, s. 1), som ændret ved Rådets direktiv 95/7/EØF af 10. april 1995 (EFT 1995, L 102, s. 18) (herefter »sjette direktiv«), fastsatte:

»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 [moms], 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.«

- 4 Sjette direktiv blev ophævet og erstattet af momsdirektivet, som trådte i kraft den 1. januar 2007.

- 5 Momsdirektivets artikel 168 bestemmer:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, hvoraf der er betalt moms, har den afgiftspligtige person i den medlemsstat, hvor han foretager transaktionerne, ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage følgende beløb:

- a) den moms, som skal betales eller er betalt i nævnte medlemsstat for varer og ydelser, der er eller vil blive leveret til ham af en anden afgiftspligtig person.

[...]«

6 Momsdirektivets artikel 176 bestemmer:

»Rådet fastsætter med enstemmighed på forslag af Kommissionen de udgifter, der ikke giver ret til fradrag af moms. 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 i stk. 1 omhandlede bestemmelser træder i kraft, kan medlemsstaterne opretholde alle de undtagelser, som var gældende i henhold til deres nationale lovgivning pr. 1. januar 1979 eller for de medlemsstater, som er tiltrådt Fællesskabet efter denne dato, på datoen for deres tiltrædelse.«

Polsk ret

7 Artikel 25, stk. 1, nr. 3b), i ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (lov om moms og afgifter), af 8. januar 1993 (Dz. U. af 1993, nr. 11, position 50), i den affattelse, der var gældende indtil lovens ophævelse den 1. maj 2004, fastsatte:

»Udelukket fra retten til fradrag af moms eller til refusion af afgiftsdifferencen er den afgiftspligtige personers køb af

3b) indkvarterings- og gastronomiydelser, undtagen:

a) når disse ydelser er købt af afgiftspligtige personer, der leverer rejseydelser, såfremt disse rejseydelser også omfatter indkvarterings- og/eller gastronomiydelser

b) ved køb af færdigretter til passagerer foretaget af afgiftspligtige personer, der leverer ydelser i forbindelse med personbefordring.«

8 Artikel 8, stk. 2a), i ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (lov om moms og afgifter) af 11. marts 2004 (Dz. U. af 2011, nr. 177, position 1054), i den affattelse, der var gældende på tidspunktet for tvisten i hovedsagen (herefter momsloven), bestemmer:

»Når en afgiftspligtig person, som handler i eget navn, men for tredjemands regning, optræder som formidler i forbindelse med en ydelse, anses han for selv at have modtaget og leveret den pågældende ydelse.«

9 Momslovens artikel 86, stk. 1, bestemmer:

»I det omfang varer og ydelser anvendes i forbindelse med hans afgiftspligtige transaktioner, har den afgiftspligtige person ret til i den afgift, der påhviler ham, at fradrage den indgående moms, med forbehold af artikel 114, artikel 119, stk. 4, artikel 120, stk. 17 og 19, samt artikel 124.«

10 Momslovens artikel 88, stk. 1, fastsatte følgende i den affattelse, der var gældende frem til den 1. december 2008:

»Udelukket fra retten til fradrag af moms eller til refusion af afgiftsdifferencen er den afgiftspligtige persons køb af [...]

4) indkvarterings- og gastronomiydelser, undtagen:

- a) når disse ydelser er købt af afgiftspligtige personer, der leverer rejseydelser, såfremt disse rejseydelser, der beskattes på et andet grundlag end grundlaget i artikel 119, også omfatter indkvarterings- og/eller gastronomiydelser
- b) ved køb af færdigretter til passagerer foretaget af afgiftspligtige personer, der leverer ydelser i forbindelse med personbefordring.«

11 Momslovens artikel 88, stk. 1, bestemmer i den affattelse, der var gældende efter den 1. december 2008:

»Udelukket fra retten til fradrag af moms eller til refusion af afgiftsdifferencen er den afgiftspligtige persons køb af [...]

4) indkvarterings- og gastronomiydelser, undtagen:

- a) [ophævet]
- b) ved køb af færdigretter til passagerer foretaget af afgiftspligtige personer, der leverer ydelser i forbindelse med personbefordring.«

Tvisten i hovedsagen og det præjudicielle spørgsmål

12 I løbet af 2014 købte Grupa Lotos, der er momspligtig i Polen, indkvarterings- og gastronomiydelser, delvist til privatforbrug og delvist med henblik på videresalg til dets filialer, der selv var afgiftspligtige i denne medlemsstat.

13 Grupa Lotos anmodede hos de polske afgiftsmyndigheder om en forhåndsbesked, idet selskabet bl.a. ønskede oplyst, om selskabet, såfremt det købte indkvarterings- og gastronomiydelser, som det efterfølgende viderefakturerede til andre afgiftspligtige personer, havde ret til fradrag af den betalte indgående moms ifølge de almindelige principper som fastsat i momslovens artikel 86, stk. 1.

14 For så vidt som det for det første følger af momslovens artikel 8, stk. 2a), at en virksomhed, der i eget navn køber ydelser med henblik på videresalg, behandles som leverandør, og for det andet af indkvarterings- og gastronomiydelser er momspligtige i forbindelse med deres videresalg af Grupa Lotos, bør den indgående moms, der er betalt af deres køb, efter Grupa Lotos' opfattelse også kunne fradrages i overensstemmelse med momslovens artikel 86, stk. 1. Den begrænsning, der er fastsat i denne lovs artikel 88, stk. 1, nr. 4), vedrørende undtagelsen fra retten til fradrag vedrørende indkvarterings- og gastronomiydelser, finder ikke anvendelse i det foreliggende tilfælde, idet Grupa Lotos ikke skal anses for endelig forbruger af disse ydelser, men for leverandør af ydelser i lighed med momspligtige leverandører af sådanne ydelser.

15 I deres forhåndsbesked af januar 2015 afviste afgiftsmyndighederne Grupa Lotos' holdning med den begrundelse, at den i momslovens artikel 88, stk. 1, nr. 4), utvetydigt fastsatte undtagelse fra retten til fradrag ikke sondrede imellem, om den afgiftspligtige person, som i tidligere led køber indkvarterings- og gastronomiydelser, i senere led handler som endelig forbruger eller som leverandør af ydelser.

16 Det søgsmål med påstand om annullation af forhåndsbeskeden, som Grupa Lotos anlagde ved Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (den regionale domstol i forvaltningsretlige sager i Gdańsk, Polen), er blevet forkastet med samme begrundelse som den af afgiftsmyndighederne fremførte.

17 Grupa Lotos har derfor anlagt kassationsanke ved Naczelny Sąd Administracyjny (øverste domstol i forvaltningsretlige sager, Polen) og i det væsentlige gentaget sin holdning, der er sammenfattet i nærværende doms præmis 14.

- 18 Den forelæggende ret har anført, at momslovens artikel 86, stk. 1, afspejler princippet om ret til fradrag af indgående moms som fastsat i momsdirektivets artikel 168, litra a). Den forelæggende ret har tilføjet, at forbuddet mod fradrag af moms i tilfælde af indkvarterings- og gastronomiydelser, som fastsat i momslovens artikel 88, stk. 1, nr. 4), før Republikken Polens tiltrædelse af Den Europæiske Union den 1. maj 2004 og indtil den 1. december 2008 var en nøjagtig gengivelse af artikel 25, stk. 1, nr. 3b), i lov af 8. januar 1993 om moms og afgifter og var baseret på *standstill*-klausulen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit (nu momsdirektivets artikel 176).
- 19 Den forelæggende ret har desuden anført, at indtil den 1. december 2008 indeholdt momslovens artikel 88, stk. 1, nr. 4), et litra a), i medfør af hvilket udelukkelsen fra fradrag ikke omfattede de tilfælde, hvor indkvarterings- og gastronomiydelserne var blevet købt af afgiftspligtige personer, der leverede rejseydelser. Den 1. december 2008 ophævede den polske lovgiver imidlertid bestemmelserne i nævnte artikel 88, stk. 1, nr. 4), litra a), hvilket medførte en udvidet anvendelse af undtagelse fra retten til momsfradrag i tilfælde af køb af indkvarterings- og gastronomiydelser i forhold til situationen før Republikken Polens tiltrædelse af Den Europæiske Union.
- 20 Den forelæggende ret har forklaret, at undtagelsen fra det momsfradrag, der følger af momslovens artikel 88, stk. 1, nr. 4), er begrundet i den omstændighed, at momsen af udgifter i forbindelse med køb af indkvarterings- og gastronomiydelser ofte kan have karakter af forbrug, der ikke er tæt knyttet til økonomisk virksomhed. Formålet med bestemmelsen er derfor at forbyde fradrag af momsen på sådanne udgifter til de omhandlede ydelser, der kun tilsyneladende er knyttet til udøvelsen af økonomisk virksomhed, men i virkeligheden anvendes af den afgiftspligtige person til private forbrugsformål.
- 21 Ifølge den forelæggende ret bør et sådant forbud i et tilfælde som det i hovedsagen omhandlede dog ikke omfatte en afgiftspligtig person, der køber de nævnte ydelser med henblik på videresalg til forbrugere eller andre afgiftspligtige personer. I sådanne tilfælde bevares sammenhængen mellem de dermed forbundne indgående udgifter og denne afgiftspligtige persons økonomiske virksomhed. I et sådant tilfælde ville forbuddet mod momsfradrag medføre en dobbeltbeskatning af de omhandlede ydelser, som ville tilsidesætte princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet samt det formål med momsdirektivets artikel 176, som EU-lovgiver forfølger.
- 22 Den forelæggende ret har ganske vist anført, at der bl.a. ikke kan ses bort fra dom af 19. september 2000, *Ampafrance og Sanofi* (C-177/99 og C-181/99, EU:C:2000:470, præmis 56 og 61), hvoraf det skulle følge, at en foranstaltning, der principielt består i at undtage samtlige udgifter til logi og restaurationsbesøg fra retten til momsfradrag, ikke forekommer nødvendig for at bekæmpe svig og afgiftsunddragelse, særligt når det fremgår af de objektive oplysninger, at disse udgifter er afholdt til strengt erhvervsmæssige formål. Den forelæggende ret ønsker imidlertid svar på spørgsmålene om, hvorvidt denne dom, der er afsagt inden for rammerne af en afgørelse fra Rådet, kan finde anvendelse på en undtagelse, der er fastsat i national ret i medfør af *standstill*-klausulen, som findes i momsdirektivets artikel 176, stk. 2, og om denne undtagelse skal være i overensstemmelse med proportionalitetsprincippet.
- 23 *Naczelny Sąd Administracyjny* (øverste domstol i forvaltningsretlige sager) har under disse omstændigheder besluttet at udsætte sagen og forelægge Domstolen følgende præjudicielle spørgsmål:
- »Er en ordning som den i [momslovens] artikel 88, stk. 1, nr. 4), [omhandlede], hvorefter de af den afgiftspligtige person købte indkvarterings- og gastronomiydelser, med undtagelse af køb af færdigretter til passagerer foretaget af afgiftspligtige personer, der leverer ydelser i forbindelse med personbefordring, er undtaget fra retten til fradrag eller til tilbagebetaling af afgiftsdifferencen, selv om disse ordninger blev indsat i loven på grundlag af artikel 17, stk. 6, i [...] sjette direktiv [...], forenelig med artikel 168 i [momsdirektivet] samt med princippet om afgiftsneutralitet og proportionalitetsprincippet?«

Om det præjudicielle spørgsmål

- 24 Med sit spørgsmål ønsker den forelæggende ret nærmere bestemt oplyst, om momsdirektivets artikel 168, litra a), skal fortolkes således, at den er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som dels fastsætter en udvidelse af området for en undtagelse fra retten til momsfradrag efter medlemsstatens tiltrædelse af Den Europæiske Union, og som medfører, at en afgiftspligtig leverandør af rejseydelser, regnet fra denne udvidelse, berøves retten til at fradrage moms, der er pålagt ved køb af indkvarterings- og gastronomiydelser, som denne afgiftspligtige person viderefakturerer til andre afgiftspligtige personer inden for rammerne af leveringen af rejseydelserne, og dels fastsætter undtagelsen fra retten til fradrag af moms pålagt ved køb af indkvarterings- og gastronomiydelser, der er indført før denne medlemsstats tiltrædelse af Den Europæiske Union og opretholdt efter denne tiltrædelse, i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 176, stk. 2, og som indebærer, at en afgiftspligtig person, som ikke leverer rejseydelser, berøves retten til at fradrage moms, der er pålagt ved køb af sådanne indkvarterings- og gastronomiydelser, som denne afgiftspligtige person viderefakturerer til andre afgiftspligtige personer.
- 25 Det bemærkes i denne forbindelse for det første, at fradragsretten i henhold til momsdirektivets artikel 168, litra a), ifølge fast retspraksis udgør en integrerende del af momsordningen og som udgangspunkt ikke kan begrænses. Denne ret omfatter umiddelbart hele det momsbeløb, der er blevet betalt i forbindelse med transaktioner i tidligere omsætningsled (jf. bl.a. dom af 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, præmis 25, og af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 25).
- 26 Fradragsordningen tilsigter, at den erhvervsdrivende aflastes fuldt ud for den moms, denne skylder eller har erlagt i forbindelse med hele sin økonomiske virksomhed. Det fælles momssystem sikrer således, at afgiftsbyrden er neutral for enhver økonomisk virksomhed, uanset denne virksomheds formål eller resultater, forudsat at virksomheden i princippet i sig selv er momspligtig (jf. dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 26 og den deri nævnte retspraksis).
- 27 Det følger heraf, at for så vidt som en afgiftspligtig person, der handler i sin egenskab af afgiftspligtig ved køb af en vare eller en tjenesteydelse, anvender varen eller tjenesteydelsen i forbindelse med sine afgiftspligtige transaktioner, er den pågældende berettiget til at fradrage den moms, der skyldes eller er erlagt for nævnte vare eller tjenesteydelse (jf. i denne retning dom af 14.9.2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, præmis 27 og den deri nævnte retspraksis).
- 28 For det andet fremgår det af retspraksis, at undtagelser fra retten til momsfradrag kun er lovlige i de tilfælde, som direktivet udtrykkeligt indeholder bestemmelse om (jf. i denne retning dom af 19.9.2000, Ampafrance og Sanofi, C-177/99 og C-181/99, EU:C:2000:470, præmis 34, og af 8.1.2002, Metropol og Stadler, C-409/99, EU:C:2002:2, præmis 42, 44 og 58), og skal fortolkes restriktivt (dom af 22.12.2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, præmis 28).
- 29 Blandt disse undtagelser findes momsdirektivets artikel 176, stk. 2, der i det væsentlige er identisk med sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, og vedtagelsen har dermed ikke haft indflydelse på retspraksis vedrørende fortolkningen af sidstnævnte bestemmelse (jf. i denne retning dom af 30.9.2010, Oasis East, C-395/09, EU:C:2010:570, præmis 17 og 27).
- 30 Ligesom sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, der gik forud for momsdirektivet, indeholder momsdirektivets artikel 176, stk. 2, en *standstill*-klausul, hvorefter de stater, der tiltræder Unionen, kan opretholde de nationale undtagelser fra retten til momsfradrag, som var gældende inden deres tiltrædelse, indtil Rådet udsteder de i denne artikel 176, stk. 1, omhandlede regler, hvilket Rådet

endnu ikke har gjort (jf. i denne retning dom af 15.4.2010, X Holding og Oracle Nederland, C-538/08 og C-33/09, EU:C:2010:192, præmis 38 og den deri nævnte retspraksis, og af 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, præmis 43 og 44).

- 31 For det tredje er medlemsstaternes residualfrihed til at opretholde nationale undtagelser fra retten til momsfradrag i henhold til momsdirektivets artikel 176, andet afsnit, ikke absolut. Domstolen har således fastslået, at *standstill*-klausulen 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, hvis virkning består i at udstrække anvendelsesområdet for de gældende undtagelser, således at denne lovgivning fjerner sig fra momsdirektivets formål, hvilket strider imod selve ånden i denne klausul (jf. i denne retning dom af 22.12.2008, Maggora, C-414/07, EU:C:2008:766, præmis 37 og 39).
- 32 En sådan udvidelse af anvendelsesområdet for de gældende undtagelser vil desuden være i strid med medlemsstaternes forpligtelse til at sikre, at den moms, som skyldes på deres respektive områder, opkræves i sin helhed, ved at fratage Unionen en del af momsindtægterne, nemlig en del af Unionens egne indtægter, hvilket bl.a. ville være en tilsidesættelse af artikel 4, stk. 3, TEU (jf. i denne retning dom af 2.5.2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, præmis 26 og 27 samt den deri nævnte retspraksis).
- 33 Domstolen har desuden fastslået, at det tilkommer de nationale retter at afgøre indholdet af den nationale lovgivning på tidspunktet for en ny medlemsstats tiltrædelse og at afgøre, om denne lovgivning efter denne tiltrædelse har medført en udvidelse af anvendelsesområdet for de gældende undtagelser (jf. i denne retning dom af 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, præmis 41 og den deri nævnte retspraksis).
- 34 I hovedsagen fremgår det af anmodningen om præjudiciel afgørelse, at momslovens artikel 88, stk. 1, nr. 4), på tidspunktet for Republikken Polens tiltrædelse af Unionen fra retten til momsfradrag undtog den indgående afgift, der pålægges ved køb af indkvarterings- og gastronomiydelser, med undtagelse bl.a. af køb af denne type ydelser, der er nævnt i denne bestemmelses litra a), dvs. de ydelser, som de afgiftspligtige personer bruger til at levere rejseydelser i senere led.
- 35 Som det er blevet fremhævet i nærværende doms præmis 19, synes den forelæggende ret imidlertid at være af den opfattelse, at den nationale lovgiver fra den 1. december 2008 og dermed efter Republikken Polens tiltrædelse af Unionen ved at ophæve bestemmelsen i momslovens artikel 88, stk. 1, nr. 4), har udvidet de situationer, hvor der undtages fra retten til at fradrage moms, der pålægges ved køb af indkvarterings- og gastronomiydelser, ved at lade den moms, der pålægges i tidligere led ved køb af sådanne ydelser af afgiftspligtige, der leverer rejseydelser i senere led, være omfattet af nævnte undtagelses anvendelsesområde.
- 36 I lyset af den retspraksis, der bl.a. er nævnt i nærværende doms præmis 30-32, er en sådan udvidelse af anvendelsesområdet for retten til momsfradrag efter Republikken Polens tiltrædelse af Unionen, som den forelæggende ret har konstateret, og som indebærer, at en afgiftspligtig leverandør af rejseydelser fra den 1. december 2008 berøves retten til at fradrage moms, der pålægges i tidligere led ved køb af indkvarterings- og gastronomiydelser, ikke dækket af *standstill*-klausulen i momsdirektivets artikel 176, stk. 2. En sådan udvidelse af anvendelsesområdet for undtagelsen fra retten til momsfradrag efter Republikken Polens tiltrædelse af Unionen er dermed i strid med momsdirektivets artikel 168, litra a).
- 37 Som Domstolen allerede har fastslået, skal der ikke desto mindre tages hensyn til den effektive anvendelse af de nationale bestemmelser vedrørende undtagelsen fra retten til momsfradrag og virkningerne heraf for de afgiftspligtige personer (jf. i denne retning dom af 18.7.2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, præmis 51).

- 38 I denne forbindelse bemærkes, med forbehold for den forelæggende rets efterprøvelse, at det er usikkert, således som Kommissionen har gjort gældende i dets skriftlige indlæg, om udvidelsen af anvendelsesområdet for undtagelsen fra retten til momsfradrag, som anført af den forelæggende ret, er relevant og faktisk finder anvendelse på den situation, der ligger til grund for hovedsagen. Der er således intet i sagsakterne, der lader antage, at de indkvarterings- og gastronomiydelser, som Grupa Lotos erhverver hos andre afgiftspligtige personer, tjener til, at selskabet kan levere rejseydelser i senere led, herunder til andre afgiftspligtige personer.
- 39 Selv om den forelæggende ret burde bekræfte nøjagtigheden af den af Kommissionen påberåbte antagelse, burde undtagelsen fra den ret til momsfradrag, som pålægges ved en afgiftspligtig person, som Grupa Lotos, ved køb af indkvarterings- og gastronomiydelser, der videresælges til andre afgiftspligtige personer i senere led uden tilknytning til leveringen af rejseydelser, principielt være omfattet af anvendelsesområdet for *standstill*-klausulen i momsdirektivets artikel 176, stk. 2. For de omhandlede afgiftspligtige er virkningerne af undtagelsen fra retten til momsfradrag som fastsat i momslovens artikel 88, stk. 1, nr. 4), således i princippet uændret før og efter Republikken Polens tiltrædelse af Unionen.
- 40 I dette tilfælde og for det første skal det desuden i overensstemmelse med retspraksis vurderes, om undtagelsen fra retten til det omhandlede fradrag vedrører en kategori af udgifter, der er tilstrækkeligt præcist defineret, eller med andre ord om den omhandlede nationale lovgivning i tilstrækkelig grad præciserer arten af eller formålet med de goder og tjenesteydelser, for hvilke retten til momsfradraget er undtaget, med henblik på at sikre, at medlemsstaternes mulighed ikke anvendes til at fastsætte generelle undtagelser til denne ordning (jf. i denne retning dom af 15.4.2010, X Holding og Oracle Nederland, C-538/08 og C-33/09, EU:C:2010:192, præmis 44 og 45 samt den deri nævnte retspraksis).
- 41 I denne henseende bemærkes, at Domstolen i dom af 15. april 2010, X Holding og Oracle Nederland (C-538/08 og C-33/09, EU:C:2010:192, præmis 50 og 51), allerede har fastslået, at de kategorier af udgifter, der vedrører forsyning af en afgiftspligtig persons personale med mad og drikkevarer samt anskaffelse af en bolig, var defineret tilstrækkeligt afgrænset, således at udelukkelsen af fradragsretten som fastsat i den i den pågældende sag omhandlede nationale lovgivning var omfattet af *standstill*-klausulen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit.
- 42 I det foreliggende tilfælde bemærkes, at selv om den i hovedsagen omhandlede kategori af udgifter vedrørende »indkvarterings- og gastronomiydelser« er defineret temmelig generelt, idet den henviser til arten af de nævnte ydelser, forekommer den defineret tilstrækkeligt præcist med hensyn til de krav, der er opstillet i retspraksis.
- 43 Dernæst skal det for det andet efterprøves, om *standstill*-klausulen i momsdirektivets artikel 176, stk. 2, således som Kommissionen har anført, kun dækker de undtagelser fra retten til momsfradrag, som selv kunne være tilladt med en afgørelse fra Rådet vedtaget i medfør af dette direktivs artikel 176, stk. 1.
- 44 Kommissionen har nærmere bestemt gjort gældende, at det af historikken bag momsdirektivets artikel 176 følger, at den skal finde anvendelse på udgifter, hvor det, selv om de er blevet forbundet med en økonomisk virksomhed, er vanskeligt at sondre mellem den erhvervsmæssige og den private del. Kommissionen er derfor af den opfattelse, at undtagelsen fra den i hovedsagen omhandlede fradragsret er for omfangsrig, for så vidt som den omfatter situationer, hvor anvendelsen af udgifter, der pålægges moms i tidligere led, udelukkende er erhvervsmæssige.
- 45 Dette argument må forkastes.

- 46 For det første bestemmer momsdirektivets artikel 176, stk. 1, blot, at Rådet skal fastsætte de udgifter, der ikke giver adgang til momsfradrag, og at udgifter, der ikke er af strengt erhvervmæssig karakter, som f.eks. udgifter til luksusforbrug, underholdning eller repræsentation, under alle omstændigheder ikke giver adgang til fradrag. Denne bestemmelse forhindrer dermed ikke Rådet i til sin tid at undtage udgifter af erhvervmæssig karakter fra fradragsretten.
- 47 For det andet har momsdirektivets artikel 176, stk. 2, til formål at opretholde »alle [...]undtagelser[ne]« før den 1. januar 1979, eller for [de] medlemsstater[...], der er tiltrådt efter dette tidspunkt, på tidspunktet for deres tiltrædelse. Det bemærkes, at Domstolen i dom af 5. oktober 1999, Royscot m.fl. (C-305/97, EU:C:1999:481, præmis 20), vedrørende undtagelse fra retten til fradrag af moms, der pålægges ved køb af køretøjer, udtrykkeligt har fastslået, at udtrykket »alle de undtagelser« i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit, henset til såvel ordlyden som historikken bag nævnte artikel, også omfatter de udgifter, som er af strengt erhvervmæssig karakter.
- 48 *Standstill*-klausulen i momsdirektivets artikel 176, stk. 2, tillader derfor medlemsstaterne at undtage de kategorier af udgifter, som har en strengt erhvervmæssig karakter, fra retten til momsfradrag, for så vidt som disse sidstnævnte er defineret tilstrækkeligt præcist som omhandlet i den retspraksis, der er nævnt i nærværende doms præmis 40.
- 49 Denne fortolkning af momsdirektivets artikel 176, stk. 2, svækkes ikke af dom af 19. september 2000, Ampafrance og Sanofi (C-177/99 og C-181/99, EU:C:2000:470), som er blevet nævnt af den forelæggende ret.
- 50 Den sag, der gav anledning til denne dom, vedrørte således en undtagelse fra retten til momsfradrag vedrørende udgifter til logi, restaurationsbesøg, repræsentation og underholdning, der var indført med lovgivningen i en medlemsstat efter sjette direktivs ikrafttræden, og som var blevet tilladt ved en afgørelse fra Rådet, som en undtagelse til dette direktivs artikel 17, stk. 6. Selv om Domstolen i præmis 58 og 61 i dom af 19. september 2000, Ampafrance og Sanofi (C-177/99 og C-181/99, EU:C:2000:470), fastslog, at Rådets afgørelse var ugyldig, bl.a. fordi den var i strid med afgiftsneutralitetsprincippet og proportionalitetsprincippet, præciserede Domstolen i den nævnte doms præmis 39 uden videre undersøgelse, at de andre undtagelser fra fradragsretten, som fandtes før sjette direktivs ikrafttræden, og som senere var blevet enslydende opretholdt i den omhandlede nationale lovgivning, skulle anses for at være dækket af *standstill*-klausulen i sjette direktivs artikel 17, stk. 6, andet afsnit.
- 51 Hvad angår hovedsagen følger det heraf, at såfremt den forelæggende ret konstaterer, at fjernelsen af bestemmelsen i momslovens artikel 88, stk. 1, nr. 4), litra a), ikke har nogen virkning på Grupa Lotos' situation, er den undtagelse fra retten til fradrag af den moms, der pålægges ved køb af indkvarterings- og gastronomiydelser, som er indført før og opretholdt efter Republikken Polens tiltrædelse af Unionen, omfattet af *standstill*-klausulen i momsdirektivets artikel 176, stk. 2, og således ikke i strid med bestemmelserne i dette direktivs artikel 168, litra a).
- 52 Henset til ovenstående betragtninger, skal det forelagte spørgsmål besvares med, at artikel 168, litra a), i direktiv 2006/112 skal fortolkes således, at den:
- er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der fastsætter en udvidelse af anvendelsesområdet for retten til momsfradrag efter en medlemsstats tiltrædelse af Unionen, og som indebærer, at en afgiftspligtig leverandør af rejseydelser berøves retten til at fradrage moms, der pålægges ved køb af indkvarterings- og gastronomiydelser, som denne afgiftspligtige person viderefakturerer til andre afgiftspligtige personer inden for rammerne af levering af rejseydelser, og

- ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som fastsætter undtagelsen fra retten til fradrag af moms betalt ved køb af indkvarterings- og gastronomiydelser, der er indført før den omhandlede medlemsstats tiltrædelse af Unionen og opretholdt efter denne tiltrædelse, i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 176, stk. 2, og som indebærer, at en afgiftspligtig person, som ikke leverer rejseydelser, berøves retten til at fradrage moms, der er pålagt ved køb af sådanne indkvarterings- og gastronomiydelser, som denne afgiftspligtige person viderefakturerer til andre afgiftspligtige personer.

Sagsomkostninger

- 53 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 sagsomkostningerne. 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 (Ottende Afdeling) for ret:

Artikel 168, litra a), i Rådets direktiv 2006/112/EF af 28. november 2006 om det fælles merværdiafgiftssystem skal fortolkes således, at den

- **er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, der fastsætter en udvidelse af anvendelsesområdet for retten til momsfradrag efter en medlemsstats tiltrædelse af Unionen, og som indebærer, at en afgiftspligtig leverandør af rejseydelser berøves retten til at fradrage moms, der pålægges ved køb af indkvarterings- og gastronomiydelser, som denne afgiftspligtige person viderefakturerer til andre afgiftspligtige personer inden for rammerne af levering af rejseydelser, og**
- **ikke er til hinder for en national lovgivning som den i hovedsagen omhandlede, som fastsætter undtagelsen fra retten til fradrag af moms betalt ved køb af indkvarterings- og gastronomiydelser, der er indført før den omhandlede medlemsstats tiltrædelse af EU og opretholdt efter denne tiltrædelse, i overensstemmelse med momsdirektivets artikel 176, stk. 2, og som indebærer, at en afgiftspligtig person, som ikke leverer rejseydelser, berøves retten til at fradrage moms, der er pålagt ved køb af sådanne indkvarterings- og gastronomiydelser, som denne afgiftspligtige person viderefakturerer til andre afgiftspligtige personer.**

Underskrifter