



Recueil de la jurisprudence

ARRÊT DE LA COUR (huitième chambre)

2 mai 2019*

« Renvoi préjudiciel – Fiscalité – Taxe sur la valeur ajoutée (TVA) – Déduction de la taxe payée en amont – Sixième directive 77/388/CEE – Article 17, paragraphes 2 et 6 – Directive 2006/112/CE – Articles 168 et 176 – Exclusion du droit à déduction – Acquisition de services d’hébergement et de restauration – Clause de *standstill* – Adhésion à l’Union européenne »

Dans l’affaire C-225/18,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l’article 267 TFUE, introduite par le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), par décision du 23 octobre 2017, parvenue à la Cour le 28 mars 2018, dans la procédure

Grupa Lotos S.A.

contre

Minister Finansów,

LA COUR (huitième chambre),

composée de M. F. Biltgen, président de chambre, M. J. Malenovský et M^{me} L. S. Rossi (rapporteure),
juges,

avocat général : M. M. Bobek,

greffier : M. A. Calot Escobar,

vu la procédure écrite,

considérant les observations présentées :

- pour Grupa Lotos S.A., par M. B. Wolniewicz, radca prawny,
- pour le gouvernement polonais, par M. B. Majczyna, en qualité d’agent,
- pour la Commission européenne, par M^{mes} J. Jokubauskaitė et M. Owsiany-Hornung, en qualité d’agents,

vu la décision prise, l’avocat général entendu, de juger l’affaire sans conclusions,

rend le présent

* Langue de procédure : le polonais.

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation de l'article 168, sous a), et de l'article 176 de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de taxe sur la valeur ajoutée (JO 2006, L 347, p. 1, ci-après la « directive TVA »).
- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant Grupa Lotos S.A., établie en Pologne, société mère d'un groupe de sociétés actif, notamment, dans le secteur des carburants et des lubrifiants, au Minister Finansów (ministre des Finances, Pologne), au sujet d'un rescrit fiscal par lequel le ministre des Finances lui a refusé le droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA) acquittée par Grupa Lotos et ayant grevé l'achat de services d'hébergement et de restauration que cette société revend et donc refacture à d'autres assujettis à la TVA.

Le cadre juridique

Le droit de l'Union

- 3 L'article 17, paragraphes 2 et 6, de la sixième directive 77/388/CEE du Conseil, du 17 mai 1977, en matière d'harmonisation des législations des États membres relatives aux taxes sur le chiffre d'affaires – Système commun de taxe sur la valeur ajoutée : assiette uniforme (JO 1977, L 145, p. 1), telle que modifiée par la directive 95/7/CE du Conseil, du 10 avril 1995 (JO 1995, L 102, p. 18) (ci-après la « sixième directive ») prévoyait :

« 2. Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti est autorisé à déduire de la taxe dont il est redevable :

- a) la [TVA] due ou acquittée à l'intérieur du pays pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou seront rendus par un autre assujetti ;

[...]

6. Au plus tard avant l'expiration d'une période de quatre ans à compter de la date d'entrée en vigueur de la présente directive, le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, déterminera les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la [TVA]. En tout état de cause, seront exclues du droit à déduction les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation.

Jusqu'à l'entrée en vigueur des règles visées ci-dessus, les États membres peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale au moment de l'entrée en vigueur de la présente directive. »

- 4 La sixième directive a été abrogée et remplacée par la directive TVA, entrée en vigueur le 1^{er} janvier 2007.
- 5 L'article 168 de la directive TVA dispose :

« Dans la mesure où les biens et les services sont utilisés pour les besoins de ses opérations taxées, l'assujetti a le droit, dans l'État membre dans lequel il effectue ces opérations, de déduire du montant de la taxe dont il est redevable les montants suivants :

- a) la TVA due ou acquittée dans cet État membre pour les biens qui lui sont ou lui seront livrés et pour les services qui lui sont ou lui seront fournis par un autre assujetti ;

[...] »

6 L'article 176 de la directive TVA énonce :

« Le Conseil, statuant à l'unanimité sur proposition de la Commission, détermine les dépenses n'ouvrant pas droit à déduction de la TVA. En tout état de cause, seront exclues du droit à déduction les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation.

Jusqu'à l'entrée en vigueur des dispositions visées au premier alinéa, les États membres peuvent maintenir toutes les exclusions prévues par leur législation nationale soit au 1^{er} janvier 1979 soit, pour les États membres ayant adhéré à la Communauté après cette date, à la date de leur adhésion. »

Le droit polonais

7 L'article 25, paragraphe 1, point 3b) de l'ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (loi sur la TVA et les droits d'accise), du 8 janvier 1993 (Dz. U. de 1993, n° 11, position 50), dans sa version en vigueur jusqu'à son abrogation le 1^{er} mai 2004), prévoyait :

« Ne donnent pas lieu à une réduction du montant ou à un remboursement de la différence de taxe due :

3b) les services d'hébergement et de restauration, à l'exception :

a) des cas dans lesquels ces services ont été acquis par des assujettis qui fournissent des services touristiques, lorsque ces services incluent des services d'hébergement ou de restauration ou les deux,

b) de l'achat de plats préparés destinés aux passagers par les assujettis qui fournissent des services de transport de passagers. »

8 L'article 8, paragraphe 2a), de l'ustawa o podatku od towarów i usług (loi sur la TVA), du 11 mars 2004 (Dz. U. de 2011, n° 177, position 1054), dans sa version en vigueur à la date du litige dans l'affaire au principal (ci-après la « loi sur la TVA »), dispose :

« Lorsqu'un assujetti, agissant en son nom propre mais pour le compte d'autrui, s'entremet dans une prestation de services, il est réputé avoir reçu et fourni personnellement les services en question. »

9 L'article 86, paragraphe 1, de la loi sur la TVA énonce :

« Dans la mesure où les biens et services sont utilisés aux fins d'opérations imposables, l'assujetti [...] bénéficie d'un droit de déduire du montant de la taxe dont il est redevable le montant de la taxe en amont, sous réserve des articles 114, 119, paragraphe 4, 120, paragraphes 17 et 19, ainsi que 124. »

10 L'article 88, paragraphe 1, de la loi sur la TVA, dans sa version en vigueur jusqu'au 1^{er} décembre 2008, prévoyait :

« Ne donnent pas lieu à une réduction du montant ou à un remboursement de la différence de taxe due : [...] »

- 4) les services d'hébergement et de restauration, à l'exception :
- a) des cas dans lesquels ces services ont été acquis par des assujettis qui fournissent des services touristiques, lorsque ces services, taxés en vertu de règles autres que celles définies à l'article 119, incluent des services d'hébergement ou de restauration ou les deux,
 - b) de l'achat de plats préparés destinés aux passagers par les assujettis qui fournissent des services de transport de passagers ».
- 11 Dans sa version en vigueur après le 1^{er} décembre 2008, l'article 88, paragraphe 1, de la loi sur la TVA dispose :

« Ne donnent pas lieu à une réduction du montant ou à un remboursement de la différence de taxe due : [...] »

- 4) les services d'hébergement et de restauration, à l'exception :
- a) [abrogé]
 - b) de l'achat de plats préparés destinés aux passagers par les assujettis qui fournissent des services de transport de passagers ».

Le litige au principal et la question préjudicielle

- 12 Au cours de l'année 2014, Grupa Lotos, assujettie à la TVA en Pologne, a acquis des services d'hébergement et de restauration achetés, en partie, pour son usage propre et, en partie, aux fins de leur revente à ses filiales, elles-mêmes assujetties dans cet État membre.
- 13 Grupa Lotos a sollicité auprès des autorités fiscales polonaises un rescrit fiscal, demandant, notamment, si, dans l'hypothèse où elle acquerrait des services d'hébergement et de restauration qu'elle refacturerait ensuite à d'autres assujettis à la TVA, elle avait droit à la déduction de la TVA acquittée en amont selon le régime de droit commun prévu à l'article 86, paragraphe 1, de la loi sur la TVA.
- 14 De l'avis de Grupa Lotos, dans la mesure où, d'une part, il résulte de l'article 8, paragraphe 2a), de la loi sur la TVA qu'un opérateur, qui acquiert en son nom propre des services afin de les revendre, est considéré comme un prestataire de services et, d'autre part, les services d'hébergement et de restauration sont assujettis à la TVA lors de leur revente par Grupa Lotos, la TVA acquittée en amont sur leur achat devrait pouvoir être déduite, conformément à l'article 86, paragraphe 1, de la loi sur la TVA. La restriction prévue à l'article 88, paragraphe 1, point 4, de cette loi, concernant l'exclusion du droit à déduction pour les services d'hébergement et de restauration, ne serait pas applicable dans ce cas de figure puisque Grupa Lotos serait considérée non pas comme le consommateur final de ces services, mais comme un prestataire de services à l'instar des assujettis à la TVA qui fournissent ce type de services.
- 15 Dans leur rescrit fiscal du mois de janvier 2015, les autorités fiscales ont rejeté la position de Grupa Lotos, au motif que l'exclusion du droit à déduction prévue, sans ambiguïté, à l'article 88, paragraphe 1, point 4, de la loi sur la TVA ne distinguait pas selon que l'assujetti, qui achète, en amont, des services d'hébergement et de restauration, agisse, en aval, en tant que consommateur final ou en tant que prestataire de services.
- 16 Le recours en annulation du rescrit fiscal, déposé par Grupa Lotos devant le Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (tribunal administratif de voïvodie de Gdańsk, Pologne), a été rejeté sur la base de motifs analogues à ceux présentés par les autorités fiscales.

- 17 Grupa Lotos a alors introduit un pourvoi en cassation devant le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative, Pologne), réitérant, en substance, sa position résumée au point 14 du présent arrêt.
- 18 La juridiction de renvoi fait observer que l'article 86, paragraphe 1, de la loi sur la TVA reflète le principe du droit à déduction de la TVA en amont, prévu à l'article 168, sous a), de la directive TVA. Elle ajoute que l'interdiction de la déduction de la TVA dans le cas des services d'hébergement et de restauration, énoncée à l'article 88, paragraphe 1, point 4, de la loi sur la TVA était, avant l'adhésion de la République de Pologne à l'Union européenne le 1^{er} mai 2004 et jusqu'au 1^{er} décembre 2008, une reproduction exacte du libellé de l'article 25, paragraphe 1, point 3b), de la loi du 8 janvier 1993 sur la TVA et les droits d'accise et était fondée sur la clause de *standstill* figurant à l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive (reprise à l'article 176, second alinéa, de la directive TVA).
- 19 Elle fait également observer que, jusqu'au 1^{er} décembre 2008, l'article 88, paragraphe 1, point 4, de la loi sur la TVA contenait un point a) en vertu duquel l'exclusion de la déduction n'englobait pas les cas dans lesquels les services d'hébergement et de restauration avaient été acquis par des assujettis qui fournissent des services touristiques. Toutefois, le 1^{er} décembre 2008, le législateur polonais a abrogé les dispositions figurant audit article 88, paragraphe 1, point 4, sous a), entraînant une application étendue de l'exclusion du droit de déduire la TVA dans le cas de l'achat de services d'hébergement et de restauration au regard de la situation antérieure à l'adhésion de la République de Pologne à l'Union.
- 20 La juridiction de renvoi explique que l'exclusion de la déduction de la TVA, qui résulte de l'article 88, paragraphe 1, point 4, de la loi sur la TVA, est justifiée par le fait que la TVA incluse dans les achats liés aux dépenses afférentes aux services d'hébergement et de restauration peut souvent relever de la consommation non strictement professionnelle. L'objectif de cette disposition est donc d'interdire la déduction de la TVA sur ce type de dépenses pour les services en question, lesquels, sous prétexte de leur utilisation dans le cadre de l'activité économique de l'assujetti, sont ou peuvent être, en réalité, utilisés pour la consommation privée.
- 21 Toutefois, selon la juridiction de renvoi, comme dans l'affaire au principal, une telle interdiction ne devrait pas s'appliquer à un assujetti qui achète lesdits services dans le but de les revendre à des consommateurs ou à d'autres assujettis, étant donné que, dans ce cas, les dépenses encourues en amont restent liées à l'activité économique de cet assujetti. Dans un tel cas, en effet, l'interdiction de déduire la TVA entraînant une double imposition des services en cause, celle-ci violerait les principes de neutralité et de proportionnalité ainsi que l'objectif poursuivi par le législateur de l'Union à l'article 176 de la directive TVA.
- 22 Certes, la juridiction de renvoi indique ne pas ignorer, notamment, l'arrêt du 19 septembre 2000, Ampafrance et Sanofi (C-177/99 et C-181/99, EU:C:2000:470, points 56 et 61), dont il résulterait qu'une mesure consistant à exclure, par principe, du droit à déduction de la TVA l'ensemble des dépenses de logement et de restauration n'apparaît pas nécessaire pour lutter contre la fraude et l'évasion fiscales, en particulier lorsqu'il ressort de données objectives que ces dépenses ont été engagées à des fins strictement professionnelles. Toutefois, elle nourrit des doutes sur les questions de savoir si cet arrêt, rendu dans le cadre d'une décision du Conseil, peut s'appliquer à une exclusion prévue par le droit national en vertu de la clause de *standstill*, énoncée à l'article 176, second alinéa, de la directive TVA, et si cette exclusion doit être conforme au principe de proportionnalité.
- 23 Dans ces conditions, le Naczelny Sąd Administracyjny (Cour suprême administrative) a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour la question préjudicielle suivante :
- « L'article 168 de la directive [TVA] ainsi que les principes de neutralité et de proportionnalité s'opposent-ils à une réglementation telle que celle prévue à l'article 88, paragraphe 1, point 4, de la loi [sur la TVA] selon laquelle ne donnent pas lieu à une diminution du montant ou à un remboursement de la différence de la taxe due sur les services d'hébergement et de restauration acquis par l'assujetti, à

l'exception de l'achat de plats préparés destinés aux passagers par les assujettis qui fournissent des services de transport de passagers, y compris lorsque cette réglementation a été introduite dans la loi en vertu de l'article 17, paragraphe 6, de la sixième directive [...] ? »

Sur la question préjudicielle

- 24 Par sa question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si l'article 168, sous a), de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il s'oppose à une législation nationale, telle que celle en cause dans l'affaire au principal, qui, d'une part, prévoit l'extension du champ d'une exclusion du droit à déduction de la TVA, postérieurement à l'adhésion de l'État membre concerné à l'Union, et qui implique qu'un assujetti, prestataire de services touristiques, soit privé, à compter de l'entrée en vigueur de cette extension, du droit de déduire la TVA ayant grevé l'achat de services d'hébergement et de restauration que cet assujetti refacture à d'autres assujettis dans le cadre de la fourniture de services touristiques, et, d'autre part, prévoit l'exclusion du droit à déduction de la TVA acquittée sur l'achat de services d'hébergement et de restauration, introduite antérieurement à l'adhésion de cet État membre à l'Union et maintenue après cette adhésion, conformément à l'article 176, second alinéa, de la directive TVA, et qui implique qu'un assujetti, qui ne fournit pas de services touristiques, soit privé du droit de déduire la TVA ayant grevé l'achat de tels services d'hébergement et de restauration que cet assujetti refacture à d'autres assujettis.
- 25 À cet égard, il importe, en premier lieu, de rappeler que, selon une jurisprudence constante, le droit à déduction prévu à l'article 168, sous a), de la directive TVA fait partie intégrante du mécanisme de la TVA et ne peut, en principe, être limité. Il s'exerce immédiatement pour la totalité de la TVA ayant grevé les opérations effectuées en amont (voir, notamment, arrêts du 18 juillet 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, point 25, et du 14 septembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, point 25).
- 26 Le régime des déductions vise, en effet, à soulager entièrement l'entrepreneur du poids de la TVA due ou acquittée dans le cadre de toutes ses activités économiques. Le système commun de la TVA garantit ainsi la neutralité quant à la charge fiscale de toutes les activités économiques, quels que soient les buts ou les résultats de celles-ci, à condition que lesdites activités soient, en principe, elles-mêmes soumises à la TVA (voir arrêt du 14 septembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, point 26 et jurisprudence citée).
- 27 Il en résulte que, dans la mesure où l'assujetti, agissant en tant que tel à la date où il acquiert un bien ou un service, utilise ce bien ou ce service pour les besoins de ses opérations taxées, celui-ci est autorisé à déduire la TVA due ou acquittée pour ledit bien ou ledit service (voir, en ce sens, arrêt du 14 septembre 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, point 27 et jurisprudence citée).
- 28 En deuxième lieu, il ressort également de la jurisprudence que des dérogations au droit à déduction de la TVA ne sont permises que dans les cas expressément prévus par les dispositions des directives régissant cette taxe (voir, en ce sens, arrêts du 19 septembre 2000, Ampafrance et Sanofi, C-177/99 et C-181/99, EU:C:2000:470, point 34, ainsi que du 8 janvier 2002, Metropol et Stadler, C-409/99, EU:C:2002:2, points 42, 44 et 58) et sont d'interprétation stricte (arrêt du 22 décembre 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, point 28).
- 29 Parmi ces dérogations figure l'article 176, second alinéa, de la directive TVA, en substance identique à l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive, et dont l'adoption n'a pas eu d'incidence sur la jurisprudence relative à l'interprétation de cette dernière disposition (voir, en ce sens, arrêt du 30 septembre 2010, Oasis East, C-395/09, EU:C:2010:570, points 17 et 27).

- 30 Tout comme l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive qui l'a précédé, l'article 176, second alinéa, de la directive TVA contient une clause de *standstill* prévoyant notamment, pour les États adhérant à l'Union, le maintien des exclusions nationales du droit à déduction de la TVA, qui étaient applicables avant la date de leur adhésion, jusqu'à ce que le Conseil arrête les dispositions prévues au premier alinéa de cet article 176, ce que, à ce jour, le Conseil est resté en défaut de faire (voir, en ce sens, arrêts du 15 avril 2010, X Holding et Oracle Nederland, C-538/08 et C-33/09, EU:C:2010:192, point 38 et jurisprudence citée, ainsi que du 18 juillet 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, points 43 et 44).
- 31 En troisième lieu, la faculté résiduelle des États membres de maintenir des exclusions nationales au droit à déduction de la TVA, en application de l'article 176, second alinéa, de la directive TVA, n'est toutefois pas absolue. C'est ainsi que la Cour a jugé que la clause de *standstill* n'a pas pour but de permettre à un nouvel État membre de modifier sa législation interne à l'occasion de son adhésion à l'Union, dont l'effet consisterait à étendre le champ des exclusions existantes, dans un sens qui éloignerait cette législation des objectifs de la directive TVA, ce qui serait contraire à l'esprit même de cette clause (voir, en ce sens, arrêt du 22 décembre 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, points 37 et 39).
- 32 Une telle extension du champ des exclusions existantes heurterait d'ailleurs l'obligation des États membres de garantir la perception de l'intégralité de la TVA sur leurs territoires respectifs, en privant l'Union d'une partie des recettes provenant de la TVA, à savoir d'une partie de ses ressources propres, en méconnaissance, notamment, de l'article 4, paragraphe 3, TUE (voir, en ce sens, arrêt du 2 mai 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, points 26 et 27 ainsi que jurisprudence citée).
- 33 La Cour a également rappelé qu'il incombe aux juridictions nationales de déterminer le contenu de la législation nationale à la date de l'adhésion d'un nouvel État membre et d'établir si cette législation a eu pour effet d'étendre le champ des exclusions existantes postérieurement à cet adhésion (voir, en ce sens, arrêt du 18 juillet 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, point 41 et jurisprudence citée).
- 34 Dans l'affaire au principal, il ressort de la demande de décision préjudicielle que, à la date de l'adhésion de la République de Pologne à l'Union, l'article 88, paragraphe 1, point 4, de la loi sur la TVA excluait du droit à déduction de la TVA la taxe acquittée en amont grevant l'achat des services d'hébergement et de restauration, à l'exception, notamment, de l'achat de services de ce type, visés à cette disposition, sous a), à savoir ceux utilisés par des assujettis fournissant, en aval, des services touristiques.
- 35 Toutefois, ainsi que cela a été mis en exergue au point 19 du présent arrêt, la juridiction de renvoi paraît considérer que, à compter du 1^{er} décembre 2008 et donc postérieurement à l'adhésion de la République de Pologne à l'Union, le législateur national, en abrogeant la disposition figurant à l'article 88, paragraphe 1, point 4, sous a), de la loi sur la TVA, a élargi les situations d'exclusion du droit à déduction de la TVA grevant l'achat de services d'hébergement et de restauration, en englobant dans le champ de ladite exclusion la TVA ayant grevé en amont l'achat de tels services par des assujettis fournissant, en aval, des services touristiques.
- 36 À la lumière de la jurisprudence mentionnée, notamment, aux points 30 à 32 du présent arrêt, une telle extension du champ de l'exclusion du droit à déduction de la TVA, postérieurement à l'adhésion de la République de Pologne à l'Union, telle que constatée par la juridiction de renvoi, qui implique qu'un assujetti, prestataire de services touristiques, soit privé, à compter du 1^{er} décembre 2008, du droit de déduire la TVA acquittée en amont ayant grevé l'achat de services d'hébergement et de restauration, n'est pas couverte par la clause de *standstill* prévue à l'article 176, second alinéa, de la directive TVA. Une telle extension du champ de l'exclusion du droit de déduction de la TVA, postérieurement à l'adhésion de la République de Pologne à l'Union, est donc contraire à l'article 168, sous a), de la directive TVA.

- 37 Néanmoins, comme la Cour l'a déjà jugé, il y a lieu de tenir compte de l'application effective des dispositions nationales relatives aux exclusions du droit à déduction de la TVA et des effets qui en résultent pour les assujettis (voir, en ce sens, arrêt du 18 juillet 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, point 51).
- 38 À cet égard, il importe de relever que, sous réserve de vérification par la juridiction de renvoi, il est incertain, ainsi que la Commission l'a fait valoir dans ses observations écrites, qu'une extension du champ de l'exclusion du droit à déduction de la TVA, telle que celle indiquée par la juridiction de renvoi, soit pertinente et effectivement applicable dans la situation à l'origine de l'affaire au principal. En effet, aucun élément du dossier ne laisse apparaître que les services d'hébergement et de restauration que Grupa Lotos acquiert auprès d'autres assujettis lui servent à fournir, en aval, des services touristiques, y compris au profit d'autres assujettis.
- 39 Si la juridiction de renvoi devait confirmer l'exactitude de l'hypothèse évoquée par la Commission, l'exclusion du droit de déduction de la TVA, qui a grevé l'achat par un assujetti, tel que Grupa Lotos, de services d'hébergement et de restauration, revendus, en aval, à d'autres assujettis, sans lien avec la fourniture de services touristiques, devrait, en principe, relever du champ d'application de la clause de *standstill*, prévue à l'article 176, second alinéa, de la directive TVA. En effet, pour les assujettis concernés, les effets de l'exclusion du droit à déduction de la TVA, prévue à l'article 88, paragraphe 1, point 4, de la loi sur la TVA, demeurent, en principe, inchangés, avant comme après l'adhésion de la République de Pologne à l'Union.
- 40 Dans ce cas de figure et dans un premier temps, il importe encore d'apprécier, conformément à la jurisprudence, si l'exclusion du droit à déduction en question concerne une catégorie de dépenses définie de manière suffisamment précise, ou, en d'autres termes, si la législation nationale en cause précise à suffisance la nature ou l'objet des biens ou des services pour lesquels le droit à déduction de la TVA est exclu, afin de garantir que la faculté accordée aux États membres ne serve pas à prévoir des exclusions générales de ce régime (voir, en ce sens, arrêt du 15 avril 2010, X Holding et Oracle Nederland, C-538/08 et C-33/09, EU:C:2010:192, points 44 et 45 ainsi que jurisprudence citée).
- 41 À cet égard, il y a lieu de faire observer que, dans l'arrêt du 15 avril 2010, X Holding et Oracle Nederland (C-538/08 et C-33/09, EU:C:2010:192, points 50 et 51), la Cour a déjà admis que des catégories de dépenses relatives à la fourniture de repas et de boissons au personnel d'un assujetti, ainsi qu'à la mise à disposition d'un logement, étaient définies de manière suffisamment circonscrite de telle sorte que l'exclusion du droit à déduction, prévue par le droit national en cause dans cette affaire, relevait du champ d'application de la clause de *standstill* énoncée à l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive.
- 42 En l'occurrence, il convient de relever que, bien qu'étant désignée de manière plutôt générique, la catégorie de dépenses relative aux « services d'hébergement et de restauration », en cause dans l'affaire au principal, en ce qu'elle se rapporte à la nature desdits services, paraît définie de manière suffisamment précise au regard des exigences posées par la jurisprudence.
- 43 Cela étant, dans un second temps, il convient de vérifier si, comme le suggère la Commission, la clause de *standstill*, prévue à l'article 176, second alinéa, de la directive TVA, couvre seulement des exclusions du droit à déduction de la TVA qui pourraient elles-mêmes être autorisées par une décision du Conseil, adoptée en vertu de l'article 176, premier alinéa, de cette directive.
- 44 Plus précisément, la Commission fait valoir qu'il résulte de la genèse de l'article 176 de la directive TVA que celui-ci a vocation à s'appliquer à des dépenses pour lesquelles, même si elles ont été encourues dans le cadre d'une activité économique, il est difficile de ventiler la part utilisée à des fins professionnelles et celle destinée à des fins privées. Par conséquent, la Commission estime que

l'exclusion du droit à déduction en cause dans l'affaire au principal est trop large dans la mesure où elle englobe des situations dans lesquelles l'affectation des dépenses grevées en amont de la TVA est exclusivement professionnelle.

45 Cette argumentation doit être rejetée.

46 En effet, d'une part, l'article 176, premier alinéa, de la directive TVA énonce simplement que le Conseil déterminera les dépenses qui n'ouvriront pas droit à déduction de la TVA et que, en tout état de cause, seront exclues du droit à déduction les dépenses n'ayant pas un caractère strictement professionnel, telles que les dépenses de luxe, de divertissement ou de représentation. Cette disposition n'empêcherait donc pas le Conseil, le moment venu, d'exclure du droit à déduction des dépenses qui auraient un caractère professionnel.

47 D'autre part, l'article 176, second alinéa, de la directive TVA, vise le maintien de « toutes les exclusions » antérieures au 1^{er} janvier 1979 ou, pour les États membres ayant adhéré après cette date, à la date de leur adhésion. Or, il importe de rappeler que la Cour a explicitement affirmé dans l'arrêt du 5 octobre 1999, *Royscot e.a.* (C-305/97, EU:C:1999:481, point 20), au sujet d'une exclusion du droit à déduction de la TVA ayant grevé l'achat de véhicules automobiles, que l'expression « toutes les exclusions », énoncée à l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive, comprend, au vu du libellé ainsi que de la genèse dudit article, également les dépenses qui ont un caractère strictement professionnel.

48 Par conséquent, la clause de *standstill*, prévue à l'article 176, second alinéa, de la directive TVA, autorise les États membres à exclure du droit à déduction de la TVA des catégories de dépenses qui ont un caractère strictement professionnel, pour autant que ces dernières sont définies de manière suffisamment précise, au sens de la jurisprudence citée au point 40 du présent arrêt.

49 Cette interprétation de l'article 176, second alinéa, de la directive TVA n'est pas infirmée par l'arrêt du 19 septembre 2000, *Ampafrance et Sanofi* (C-177/99 et C-181/99, EU:C:2000:470), qui a été mentionné par la juridiction de renvoi.

50 En effet, l'affaire ayant donné lieu à cet arrêt concernait une exclusion du droit à déduction de la TVA se rapportant à des dépenses de logement, de restaurant, de réception et de spectacle, introduite par la législation d'un État membre après l'entrée en vigueur de la sixième directive et qui avait été autorisée par une décision du Conseil, en dérogation à l'article 17, paragraphe 6, de cette directive. Or, même si la Cour a considéré, aux points 58 et 61 de l'arrêt du 19 septembre 2000, *Ampafrance et Sanofi* (C-177/99 et C-181/99, EU:C:2000:470), que la décision du Conseil était invalide, notamment au motif qu'elle était contraire aux principes de neutralité et de proportionnalité, elle a tenu à préciser, au point 39 de cet arrêt, sans examen ultérieur, que les autres exclusions du droit à déduction, qui existaient préalablement à l'entrée en vigueur de la sixième directive et qui avaient été ultérieurement maintenues à l'identique dans la législation nationale en cause, devaient être considérées comme étant couvertes par la clause de *standstill* prévue à l'article 17, paragraphe 6, second alinéa, de la sixième directive.

51 S'agissant de l'affaire au principal, il en résulte que, si la juridiction de renvoi venait à constater que la suppression de la disposition figurant à l'article 88, paragraphe 1, point 4, sous a), de la loi sur la TVA n'a eu aucun effet sur la situation de Grupa Lotos, l'exclusion du droit à déduction de la TVA qui greve l'achat de services d'hébergement et de restauration, introduite antérieurement à l'adhésion de la République de Pologne à l'Union et maintenue après cette adhésion, relèverait de la clause de *standstill* prévue à l'article 176, second alinéa, de la directive TVA, et ne se heurterait donc pas aux dispositions de l'article 168, sous a), de cette directive.

- 52 Eu égard aux considérations qui précèdent, il y a lieu de répondre à la question posée que l'article 168, sous a), de la directive TVA doit être interprété en ce sens qu'il :
- s'oppose à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit l'extension du champ d'une exclusion du droit à déduction de la TVA, postérieurement à l'adhésion de l'État membre concerné à l'Union, et qui implique qu'un assujetti, prestataire de services touristiques, soit privé, à compter de l'entrée en vigueur de cette extension, du droit de déduire la TVA ayant grevé l'achat de services d'hébergement et de restauration que cet assujetti refacture à d'autres assujettis dans le cadre de la fourniture de services touristiques et
 - ne s'oppose pas à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit l'exclusion du droit à déduction de la TVA acquittée sur l'achat de services d'hébergement et de restauration, introduite antérieurement à l'adhésion de l'État membre concerné à l'Union et maintenue après cette adhésion, conformément à l'article 176, second alinéa, de la directive TVA, et qui implique qu'un assujetti, qui ne fournit pas de services touristiques, soit privé du droit de déduire la TVA ayant grevé l'achat de tels services d'hébergement et de restauration que cet assujetti refacture à d'autres assujettis.

Sur les dépens

- 53 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (huitième chambre) dit pour droit :

L'article 168, sous a), de la directive 2006/112/CE du Conseil, du 28 novembre 2006, relative au système commun de la taxe sur la valeur ajoutée, doit être interprété en ce sens qu'il :

- **s'oppose à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit l'extension du champ d'une exclusion du droit à déduction de la taxe sur la valeur ajoutée (TVA), postérieurement à l'adhésion de l'État membre concerné à l'Union européenne, et qui implique qu'un assujetti, prestataire de services touristiques, soit privé, à compter de l'entrée en vigueur de cette extension, du droit de déduire la TVA ayant grevé l'achat de services d'hébergement et de restauration que cet assujetti refacture à d'autres assujettis dans le cadre de la fourniture de services touristiques et**
- **ne s'oppose pas à une législation nationale, telle que celle en cause au principal, qui prévoit l'exclusion du droit à déduction de la TVA acquittée sur l'achat de services d'hébergement et de restauration, introduite antérieurement à l'adhésion de l'État membre concerné à l'Union et maintenue après cette adhésion, conformément à l'article 176, second alinéa, de la directive 2006/112, et qui implique qu'un assujetti, qui ne fournit pas de services touristiques, soit privé du droit de déduire la TVA ayant grevé l'achat de tels services d'hébergement et de restauration que cet assujetti refacture à d'autres assujettis.**

Signatures