



## Jurisprudentie

ARREST VAN HET HOF (Achtste kamer)

2 mei 2019\*

„Prejudiciële verwijzing – Fiscale bepalingen – Belasting over de toegevoegde waarde (btw) – Aftrek van de voorbelasting – Zesde richtlijn 77/388/EEG – Artikel 17, leden 2 en 6 – Richtlijn 2006/112/EG – Artikelen 168 en 176 – Uitsluiting van het recht op aftrek – Afname van accommodatie- en cateringdiensten – Standstillclausule – Toetreding tot de Europese Unie”

In zaak C-225/18,

betreffende een verzoek om een prejudiciële beslissing krachtens artikel 267 VWEU, ingediend door de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen) bij beslissing van 23 oktober 2017, ingekomen bij het Hof op 28 maart 2018, in de procedure

**Grupa Lotos S.A.**

tegen

**Minister Finansów,**

wijst

HET HOF (Achtste kamer),

samengesteld als volgt: F. Biltgen, kamerpresident, J. Malenovský en L. S. Rossi (rapporteur), rechters,

advocaat-generaal: M. Bobek,

griffier: A. Calot Escobar,

gezien de stukken,

gelet op de opmerkingen van:

- Grupa Lotos S.A., vertegenwoordigd door B. Wolniewicz, radca prawny,
- de Poolse regering, vertegenwoordigd door B. Majczyna als gemachtigde,
- de Europese Commissie, vertegenwoordigd door J. Jokubauskaitė en M. Owsiany-Hornung als gemachtigden,

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

het navolgende

\* Procestaal: Pools.

## Arrest

- 1 Het verzoek om een prejudiciële beslissing betreft de uitlegging van artikel 168, aanhef en onder a), en van artikel 176 van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 2006, L 347, blz. 1; hierna: „btw-richtlijn”).
- 2 Dit verzoek is ingediend in het kader van een geding tussen Grupa Lotos S.A., gevestigd in Polen, moedermaatschappij van een groep vennootschappen die met name actief is in de sector brandstoffen en smeermiddelen, tegen de Minister Finansów (minister van Financiën, Polen) over een individuele interpretatie van het belastingrecht waarbij de Minister Finansów Grupa Lotos het recht heeft geweigerd op aftrek van de door deze groep betaalde belasting over de toegevoegde waarde (btw) die drukt op de accommodatie- en cateringdiensten die Grupa Lotos doorverkoopt en dus doorfactureert aan andere btw-plichtigen.

### Toepasselijk recht

#### *Unierecht*

- 3 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 1977, L 145, blz. 1), zoals gewijzigd bij richtlijn 95/7/EG van de Raad van 10 april 1995 (PB 1995, L 102, blz. 18) (hierna: „Zesde richtlijn”), luidde als volgt:

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

- a) de [btw], welke verschuldigd of voldaan is voor de hem door een andere belastingplichtige geleverde of te leveren goederen en voor de te zijnen behoefte door een andere belastingplichtige 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.”

- 4 De Zesde richtlijn is ingetrokken bij en vervangen door de btw-richtlijn, die op 1 januari 2007 in werking is getreden.

5 Artikel 168 van de btw-richtlijn bepaalt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de belaste handelingen van een belastingplichtige, is deze gerechtigd in de lidstaat waar hij deze handelingen verricht, van het door hem verschuldigde belastingbedrag de volgende bedragen af te trekken:

- a) de btw die in die lidstaat verschuldigd of voldaan is voor de goederenleveringen of de diensten die een andere belastingplichtige voor hem heeft verricht;

[...]”

6 Artikel 176 van de btw-richtlijn luidt:

„De Raad bepaalt op voorstel van de Commissie met eenparigheid van stemmen voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de btw bestaat. In ieder geval zijn uitgaven zonder strikt professioneel karakter, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, van het recht op aftrek uitgesloten.

Totdat de in de eerste alinea bedoelde bepalingen in werking treden, kunnen de lidstaten elke uitsluiting handhaven waarin hun wetgeving op 1 januari 1979 dan wel, voor de lidstaten die na die datum tot de Gemeenschap zijn toegetreden, op de datum van hun toetreding voorzag.”

***Pools recht***

7 Artikel 25, lid 1, punt 3b), van de ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (wet op de belasting over de toegevoegde waarde en de accijns) van 8 januari 1993 (Dz. U. van 1993, nr. 11, volgnr. 50), in de versie die van kracht was tot aan de intrekking ervan op 1 mei 2004, bepaalde:

„Er is geen recht op aftrek of teruggaaf van voorbelasting voor door de belastingplichtige afgenomen:

3b) accommodatie- en cateringdiensten, met uitzondering van:

- a) gevallen waarin deze diensten zijn afgenomen door belastingplichtigen die toeristische diensten aanbieden, mits deze toeristische diensten onder meer accommodatie- of cateringdiensten of beide omvatten;
- b) bereide maaltijden voor passagiers die worden aangeschaft door belastingplichtigen die passagiersvervoersdiensten aanbieden.”

8 Artikel 8, lid 2a, van de ustawa o podatku od towarów i usług (wet op de belasting over de toegevoegde waarde) van 11 maart 2004 (Dz. U. van 2011, nr. 177, volgnr. 1054), in de versie die van kracht was op de datum van het geschil in het hoofdgeding (hierna: „btw-wet”), bepaalt:

„Wanneer door tussenkomst van een belastingplichtige, handelend in eigen naam maar voor rekening van een ander, een dienst wordt verricht, wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze dienst zelf te hebben ontvangen en te hebben verricht.”

9 Artikel 86, lid 1, van de btw-wet luidt:

„Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de verrichting van zijn belaste handelingen, mag de [...] belastingplichtige, onder voorbehoud van artikel 114, artikel 119, lid 4, artikel 120, leden 17 en 19, en artikel 124, de voorbelasting aftrekken van de verschuldigde belasting.”

10 Artikel 88, lid 1, van de btw-wet, in de versie die van kracht was tot 1 december 2008, bepaalde:

„Er is geen recht op aftrek of teruggaaf van voorbelasting voor door de belastingplichtige afgenomen:  
[...]

- 4) accommodatie- en cateringdiensten, met uitzondering van:
- a) gevallen waarin deze diensten zijn afgenomen door belastingplichtigen die toeristische diensten aanbieden, mits deze toeristische diensten, welke worden belast volgens andere regels dan die van artikel 119, onder meer accommodatie- of cateringdiensten of beide omvatten;
  - b) bereide maaltijden voor passagiers die worden aangeschaft door belastingplichtigen die passagiersvervoersdiensten aanbieden.”

11 In de versie die van kracht is sinds 1 december 2008 bepaalt artikel 88, lid 1, van de btw-wet:

„Er is geen recht op aftrek of teruggaaf van voorbelasting voor door de belastingplichtige afgenomen:  
[...]

- 4) accommodatie- en cateringdiensten, met uitzondering van:
- a) [ingetrokken]
  - b) bereide maaltijden voor passagiers die worden aangeschaft door belastingplichtigen die passagiersvervoersdiensten aanbieden.”

### **Hoofdgeding en prejudiciële vraag**

12 In de loop van het jaar 2014 heeft Grupa Lotos, belastingplichtige voor de btw in Polen, accommodatie- en cateringdiensten afgenomen die deels voor eigen gebruik waren bedoeld en deels voor doorverkoop aan dochterondernemingen, die zelf ook in die lidstaat belastingplichtig zijn.

13 Grupa Lotos heeft bij de Poolse belastingautoriteiten verzocht om een individuele interpretatie van het recht over onder meer de vraag of zij, indien zij accommodatie- en cateringdiensten afneemt die zij vervolgens aan andere belastingplichtigen voor de btw doorfactureert, recht heeft op aftrek van de voorbelasting volgens de algemene regeling van artikel 86, lid 1, van de btw-wet.

14 Aangezien uit artikel 8, lid 2a, van de btw-wet blijkt dat een marktdeelnemer die in eigen naam diensten afneemt om die door te verkopen een dienstverlener is, en accommodatie- en cateringdiensten bij doorverkoop door Grupa Lotos daarnaast aan de btw onderworpen zijn, moet de voorbelasting over de afname ervan volgens Grupa Lotos overeenkomstig artikel 86, lid 1, van de btw-wet kunnen worden afgetrokken. De beperking in artikel 88, lid 1, punt 4, van deze wet, met betrekking tot de uitsluiting van het recht op aftrek voor accommodatie- en cateringdiensten, is in dit geval niet van toepassing omdat Grupa Lotos niet zou worden beschouwd als de eindverbruiker van die diensten maar als een dienstverrichter op dezelfde voet als btw-plichtigen die dit soort diensten verrichten.

15 In de individuele interpretatie van januari 2015 hebben de belastingautoriteiten het standpunt van Grupa Lotos verworpen op grond dat in de uitsluiting van het recht op aftrek in artikel 88, lid 1, punt 4, van de btw-wet onmiskenbaar geen onderscheid werd gemaakt naargelang de belastingplichtige die accommodatie- en cateringdiensten afneemt, in een later stadium als eindverbruiker of als dienstverrichter handelt.

16 Het beroep tot nietigverklaring van de individuele uitlegging, dat Grupa Lotos bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (bestuursrechter in eerste aanleg Gdańsk, Polen) heeft ingediend, is verworpen op gronden die analoog zijn aan de gronden die door de belastingautoriteiten zijn aangevoerd.

- 17 Grupa Lotos heeft daarop beroep in cassatie ingesteld bij de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen), waarin zij in wezen haar in punt 14 van dit arrest samengevatte standpunt heeft herhaald.
- 18 De verwijzende rechter wijst erop dat artikel 86, lid 1, van de btw-wet het beginsel van het recht op aftrek van de in een eerder stadium betaalde btw behelst, dat in artikel 168, aanhef en onder a), van de btw-richtlijn is neergelegd. Hij voegt daaraan toe dat de bewoordingen van het verbod op aftrek van de btw in geval van accommodatie- en cateringdiensten in artikel 88, lid 1, punt 4, van de btw-wet vóór de toetreding van de Republiek Polen tot de Europese Unie op 1 mei 2004 en tot aan 1 december 2008 exact gelijk waren aan die van artikel 25, lid 1, punt 3b), van de wet van 8 januari 1993 op de belasting over de toegevoegde waarde en de accijns, en berustten op de standstillclausule in artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn (overgenomen in artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn).
- 19 Hij wijst er tevens op dat artikel 88, lid 1, punt 4, van de btw-wet tot 1 december 2008 een punt a) bevatte, uit hoofde waarvan de uitsluiting van de aftrek niet de gevallen omvatte waarin de accommodatie- en cateringdiensten waren afgenomen door belastingplichtigen die toeristische diensten verlenen. Niettemin heeft de Poolse wetgever artikel 88, lid 1, punt 4, onder a), op 1 december 2008 ingetrokken, wat ertoe heeft geleid dat de uitsluiting van het recht op btw-aftrek in het geval van afname van accommodatie- en cateringdiensten nu ruimer wordt toegepast dan vóór de toetreding van de Republiek Polen tot de Unie.
- 20 De verwijzende rechter legt uit dat de uitsluiting van de btw-aftrek op grond van artikel 88, lid 1, punt 4, van de btw-wet wordt gerechtvaardigd doordat de btw in het geval van uitgaven voor accommodatie- en cateringdiensten vaak als verbruiksbelasting moet worden opgevat, zonder dat er een verband met de beroepsmatige activiteiten bestaat. Deze bepaling is dan ook bedoeld om de aftrek van btw over dit soort uitgaven voor de betrokken diensten te verbieden wanneer deze, onder het voorwendsel van het gebruik ervan voor economische activiteiten, in werkelijkheid voor particuliere consumptie worden of kunnen worden gebruikt.
- 21 Volgens de verwijzende rechter zou dit verbod echter niet mogen gelden voor belastingplichtigen die deze diensten afnemen met het oog op de wederverkoop ervan aan consumenten of andere belastingplichtigen, zoals in het hoofdgeding, aangezien de gedane uitgaven in een dergelijk geval wel verband houden met de economische activiteiten van de belastingplichtige. In een dergelijk geval schendt het verbod van aftrek van de voorbelasting – dat een dubbele belasting van de betrokken diensten meebrengt – het neutraliteitsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel, evenals de doelstelling die de wetgever van de Unie in artikel 176 van de btw-richtlijn nastreeft.
- 22 De verwijzende rechter geeft aan dat hij bekend is met onder meer het arrest van 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi (C-177/99 en C-181/99, EU:C:2000:470, punten 56 en 61), waaruit zou blijken dat een maatregel waarbij alle uitgaven voor accommodatie en catering in beginsel zijn uitgesloten van het recht op btw-aftrek, niet noodzakelijk is om belastingfraude en -ontwijking te bestrijden, met name wanneer uit objectieve gegevens blijkt dat deze uitgaven voor strikt beroepsmatige doeleinden zijn gedaan. Niettemin twijfelt hij of dit arrest, dat is gewezen in een zaak over een beschikking van de Raad, van toepassing kan zijn op een uitsluiting naar nationaal recht uit hoofde van de standstillclausule in artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn, en of deze uitsluiting in overeenstemming moet zijn met het evenredigheidsbeginsel.
- 23 Daarop heeft de Naczelny Sąd Administracyjny de behandeling van de zaak geschorst en het Hof verzocht om een prejudiciële beslissing over de volgende vraag:

„Verzetten artikel 168 van [de btw-richtlijn] en de beginselen van neutraliteit en evenredigheid zich tegen een regeling als die van artikel 88, lid 1, punt 4, van de [btw-wet], welke het recht van belastingplichtigen op aftrek of teruggaaf van de voorbelasting uitsluit voor door hen afgenomen

accommodatie- en cateringdiensten, met uitzondering van bereide maaltijden voor passagiers die worden aangeschaft door belastingplichtigen die passagiersvervoersdiensten aanbieden, ook wanneer deze regeling in de wet is ingevoerd op grond van artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn [...]?”

### Beantwoording van de prejudiciële vraag

- 24 Met zijn vraag wenst de verwijzende rechter in wezen te vernemen of artikel 168, aanhef en onder a), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling als in het hoofdgeding waarbij, ten eerste, de werkingssfeer van een uitsluiting van het recht op btw-af trek, na de toetreding van de betrokken lidstaat tot de Unie, wordt uitgebreid en die impliceert dat een belastingplichtige verrichter van toeristische diensten met ingang van de inwerkingtreding van deze uitbreiding het recht wordt ontzegd op aftrek van de btw over accommodatie- en cateringdiensten die deze belastingplichtige in het kader van de verrichting van toeristische diensten aan andere belastingplichtigen doorfactureert; en die, ten tweede, de uitsluiting inhoudt van het recht op aftrek van de btw over accommodatie- en cateringdiensten, die was ingevoerd vóór de toetreding van die lidstaat tot de Unie en nadien overeenkomstig artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn was gehandhaafd en die impliceert dat een belastingplichtige die geen toeristische diensten verricht, het recht wordt ontzegd op aftrek van de btw over dergelijke accommodatie- en cateringdiensten die hij aan andere belastingplichtigen doorfactureert.
- 25 Dienaangaande moet er ten eerste aan worden herinnerd dat het recht op aftrek waarin artikel 168, aanhef en onder a), van de btw-richtlijn voorziet, volgens vaste rechtspraak een integrerend deel van de btw-regeling vormt en in beginsel niet kan worden beperkt. Dit recht wordt onmiddellijk uitgeoefend voor alle btw die op de in de eerdere stadia verrichte handelingen heeft gedrukt (zie met name arresten van 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punt 25, en 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 25).
- 26 De aftrekregeling heeft immers tot doel de ondernemer geheel te ontlasten van de in het kader van al zijn economische activiteiten verschuldigde of betaalde btw. Het gemeenschappelijke btw-stelsel waarborgt aldus een neutrale belasting van alle economische activiteiten, ongeacht het oogmerk of het resultaat ervan, mits die activiteiten zelf aan de btw zijn onderworpen (zie arrest van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 26 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 27 Daaruit volgt dat een belastingplichtige die als zodanig handelt op de datum waarop hij een goed of een dienst afneemt en het goed of de dienst gebruikt voor zijn belaste handelingen, de over dit goed of deze dienst verschuldigde of voldane btw mag aftrekken (zie in die zin arrest van 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punt 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 28 Ten tweede blijkt uit de rechtspraak eveneens dat derogaties aan het recht op aftrek van de btw enkel geoorloofd zijn in de gevallen die uitdrukkelijk zijn voorzien in de bepalingen van de richtlijnen die deze belasting regelen (zie in die zin arresten van 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi, C-177/99 en C-181/99, EU:C:2000:470, punt 34, en 8 januari 2002, Metropol en Stadler, C-409/99, EU:C:2002:2, punten 42, 44 en 58) en strikt moeten worden uitgelegd (zie arrest van 22 december 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, punt 28).
- 29 Onder die derogaties is artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn, dat in wezen identiek is aan artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn. De vaststelling van artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn heeft geen impact gehad op de rechtspraak over de uitlegging van die laatste bepaling (zie in die zin arrest van 30 september 2010, Oasis East, C-395/09, EU:C:2010:570, punten 17 en 27).



- 30 Net als het daaraan voorafgaande artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn bevat artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn een standstillclausule, volgens welke de lidstaten die tot de Unie toetreden de nationale uitsluitingen van het recht op btw-aftrek die reeds golden vóór de datum van hun toetreding, mogen handhaven totdat de Raad de in de eerste alinea van artikel 176 bedoelde voorschriften vaststelt, wat de Raad tot nog toe niet heeft gedaan (zie in die zin arresten van 15 april 2010, X Holding en Oracle Nederland, C-538/08 en C-33/09, EU:C:2010:192, punt 38 en aldaar aangehaalde rechtspraak, en 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punten 43 en 44).
- 31 Ten derde is de restbevoegdheid van de lidstaten om nationale uitsluitingen van het recht op btw-aftrek krachtens artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn te handhaven, niettemin niet absoluut. Zodoende heeft het Hof geoordeeld dat de standstillclausule 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 door uitbreiding van de werkingssfeer van de bestaande uitsluitingen verder zou komen af te staan van de doelstellingen van de btw-richtlijn. Een wijziging in die zin zou indruisen tegen de geest van deze clausule (zie in die zin arrest van 22 december 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, punten 37 en 39).
- 32 Een dergelijke uitbreiding van de sfeer van bestaande uitsluitingen botst bovendien met de verplichting van de lidstaten om te waarborgen dat de btw op hun respectieve grondgebied volledig wordt geïnd, doordat de Unie beroofd zou worden van een deel van de opbrengsten van de btw, dat wil zeggen van een deel van haar eigen middelen, waarbij met name artikel 4, lid 3, VEU wordt miskend (zie in die zin arrest van 2 mei 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, punten 26 en 27 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 33 Het Hof heeft er eveneens aan herinnerd dat het aan de nationale rechterlijke instanties is de inhoud van de nationale wetgeving op het tijdstip van de toetreding van een nieuwe lidstaat te bepalen en vast te stellen of die wetgeving de draagwijdte van de bestaande uitsluitingen na deze toetreding heeft uitgebreid (zie in die zin arrest van 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punt 41 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 34 In het hoofdgeding blijkt uit het verzoek om een prejudiciële beslissing dat artikel 88, lid 1, punt 4, van de btw-wet, op de datum van toetreding van de Republiek Polen tot de Unie, de btw over accommodatie- en cateringdiensten uitsloot van het recht op aftrek, met uitzondering van onder meer de in punt a) bedoelde diensten van dit type, namelijk gevallen waarin deze diensten worden afgenomen door belastingplichtigen die toeristische diensten aanbieden.
- 35 Zoals echter in punt 19 van dit arrest is benadrukt, overweegt de verwijzende rechter dat de nationale wetgever met ingang van 1 december 2008, dus na de toetreding van de Republiek Polen tot de Unie, de gevallen waarin het recht op aftrek van de btw over accommodatie- en cateringdiensten is uitgesloten, heeft uitgebreid door, met de intrekking van artikel 88, lid 1, punt 4, onder a), van de btw-wet, de btw over dergelijke diensten door belastingplichtigen die toeristische diensten aanbieden, binnen de werkingssfeer van deze uitsluiting te brengen.
- 36 Gelet op de rechtspraak die onder meer in de punten 30 tot en met 32 van dit arrest is genoemd, wordt een dergelijke uitbreiding van de werkingssfeer van de uitsluiting van het recht op btw-aftrek na de toetreding van de Republiek Polen tot de Unie, zoals geconstateerd door de verwijzende rechter, die impliceert dat een belastingplichtige verlener van toeristische diensten vanaf 1 december 2008 geen recht meer heeft op aftrek van de voorbelasting over accommodatie- en cateringdiensten, niet gedekt door de standstillclausule in artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn. Een dergelijke uitbreiding van de werkingssfeer van de uitsluiting van de btw-aftrek na de toetreding van de Republiek Polen tot de Unie is dus in strijd met artikel 168, aanhef en onder a), van de btw-richtlijn.

- 37 Niettemin moet, zoals het Hof al heeft geoordeeld, rekening worden gehouden met de daadwerkelijke toepassing van de nationale bepalingen inzake de uitsluitingen van het recht op btw-af trek en met de gevolgen ervan voor belastingplichtigen (zie in die zin arrest van 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punt 51).
- 38 Zoals de Commissie in haar schriftelijke opmerkingen heeft aangevoerd, is het in dat verband niet zeker – onder voorbehoud van toetsing door de verwijzende rechterlijke instantie – dat een uitbreiding van de werkingssfeer van de uitsluiting van het recht op btw-af trek zoals beschreven door de verwijzende rechter, relevant is en daadwerkelijk van toepassing op de situatie die aan de oorsprong ligt van het hoofdgeding. Niets in het dossier wijst er namelijk op dat de accommodatie- en cateringdiensten die Grupa Lotos afneemt van andere belastingplichtigen, ertoe dienen toeristische diensten aan onder meer andere belastingplichtigen te verlenen.
- 39 Indien de verwijzende rechter bevestigt dat de hypothese van de Commissie juist is, valt de uitsluiting van het recht op de af trek van de btw over accommodatie- en cateringdiensten afgenomen door een belastingplichtige als Grupa Lotos en vervolgens doorverkocht aan andere belastingplichtigen, zonder verband met de verlening van toeristische diensten, in beginsel binnen de werkingssfeer van de standstillclausule in artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn. Voor de betrokken belastingplichtigen zouden de gevolgen van de uitsluiting van het in artikel 88, lid 1, punt 4, van de btw-wet bedoelde recht op btw-af trek voor en na de toetreding van de Republiek Polen tot de Unie namelijk in beginsel onveranderd blijven.
- 40 In dat geval moet volgens de rechtspraak eerst worden beoordeeld of deze uitsluiting van het recht op af trek betrekking heeft op een categorie uitgaven die voldoende nauwkeurig is afgebakend of dat, met andere woorden, de betrokken nationale wettelijke regeling voldoende nauwkeurig omschrijft wat de aard of het voorwerp is van de goederen of diensten waarvoor het recht op btw-af trek is uitgesloten, om te garanderen dat de aan de lidstaten toegekende bevoegdheid er niet toe dient om algemene uitsluitingen van die regeling in te voeren (zie in die zin arrest van 15 april 2010, X Holding en Oracle Nederland, C-538/08 en C-33/09, EU:C:2010:192, punten 44 en 45 en aldaar aangehaalde rechtspraak).
- 41 In dat verband heeft het Hof in het arrest van 15 april 2010, X Holding en Oracle Nederland (C-538/08 en C-33/09, EU:C:2010:192, punten 50 en 51), al erkend dat categorieën uitgaven voor het verstrekken van spijzen en dranken aan de personeelsleden van een belastingplichtige en het verlenen van huisvesting voldoende nauwkeurig waren afgebakend, zodat de uitsluiting van de af trek die was neergelegd in de nationale regeling die in deze zaak aan de orde was, binnen de werkingssfeer van de standstillclausule in artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn viel.
- 42 In casu moet worden opgemerkt dat de categorie uitgaven voor „accommodatie- en cateringdiensten” die in het hoofdgeding aan de orde is, weliswaar tamelijk algemeen is omschreven, maar de aard van deze diensten in het licht van de vereisten van de rechtspraak voldoende nauwkeurig is afgebakend.
- 43 Vervolgens moet worden getoetst of de standstillclausule in artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn enkel de uitsluitingen van recht op af trek van de btw dekt die zelf door een besluit van de Raad uit hoofde van artikel 176, eerste alinea, van deze richtlijn geautoriseerd zouden kunnen worden, zoals de Commissie suggereert.
- 44 Meer bepaald voert de Commissie aan dat uit de ontstaansgeschiedenis van artikel 176 van de btw-richtlijn volgt dat dit artikel van toepassing kan zijn op gevallen waarin het moeilijk is de betrokken uitgaven te splitsen in een particulier en een beroepsmatig gedeelte, zelfs als zij zijn gedaan in het kader van een economische activiteit. Dientengevolge meent de Commissie dat de uitsluiting van het recht op af trek die in het hoofdgeding aan de orde is, te ruim is, omdat zij situaties omvat waarin de uitgaven waarop de btw drukt uitsluitend zijn bestemd voor professionele doeleinden.
- 45 Dit betoog moet worden afgewezen.



- 46 Artikel 176, eerste alinea, van de btw-richtlijn kondigt namelijk enkel aan dat de Raad zal bepalen voor welke uitgaven geen recht op aftrek van de btw bestaat, met dien verstande dat de uitgaven die geen strikt professioneel karakter hebben, zoals weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, in elk geval van het recht op aftrek zijn uitgesloten. Die bepaling belet de Raad dus niet op enig moment uitgaven met een professioneel karakter van het recht op aftrek uit te sluiten.
- 47 Daarnaast ziet artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn op de handhaving van „elke uitsluiting” die al bestond op 1 januari 1979 of, voor de lidstaten die na die datum zijn toegetreden, op de datum van hun toetreding. In het arrest van 5 oktober 1999, *Royscot e.a.* (C-305/97, EU:C:1999:481, punt 20), heeft het Hof in verband met een uitsluiting van het recht op aftrek van de btw over de aankoop van motorvoertuigen uitdrukkelijk verklaard dat de uitdrukking „elke uitsluiting” in artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, gelet op de bewoordingen en de ontstaansgeschiedenis ervan, ook de uitgaven met een strikt beroepsmatig karakter omvat.
- 48 Dientengevolge zijn de lidstaten op grond van de standstillclausule in artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn bevoegd om het recht op aftrek van de btw over categorieën uitgaven met een strikt beroepsmatig karakter uit te sluiten, mits deze uitgaven voldoende nauwkeurig zijn afgebakend in de zin van de rechtspraak die in punt 40 van dit arrest is aangehaald.
- 49 Aan deze uitlegging van artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn wordt niet afgedaan door het arrest van 19 september 2000, *Ampafrance en Sanofi* (C-177/99 en C-181/99, EU:C:2000:470), dat door de verwijzende rechter is genoemd.
- 50 De zaak die heeft geleid tot dat arrest had namelijk betrekking op een uitsluiting van het recht op aftrek van de btw over uitgaven voor verblijf, spijzen of dranken, ontvangsten en ontspanning die na inwerkingtreding van de Zesde richtlijn in de wetgeving van een lidstaat was ingevoerd en die bij een beschikking van de Raad, in afwijking van artikel 17, lid 6, van deze richtlijn, was geautoriseerd. Ook al heeft het Hof in de punten 58 en 61 van het arrest van 19 september 2000, *Ampafrance en Sanofi* (C-177/99 en C-181/99, EU:C:2000:470), geoordeeld dat de beschikking van de Raad ongeldig was, met name omdat zij in strijd was met het neutraliteitsbeginsel en het evenredigheidsbeginsel, in punt 39 van dat arrest heeft het zonder nader onderzoek gepreciseerd dat de andere uitsluitingen van het recht op btw-aftrek die vóór de inwerkingtreding van de Zesde richtlijn al bestonden en nadien ongewijzigd in het nationale recht waren gehandhaafd, werden geacht onder de standstillclausule van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn te vallen.
- 51 Voor het hoofdgeding volgt daaruit dat de uitsluiting van het recht op aftrek van de btw over accommodatie- en cateringdiensten, die vóór toetreding van de Republiek Polen tot de Unie was ingevoerd en daarna is gehandhaafd, binnen de werkingssfeer van de standstillclausule in artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn valt en artikel 168, aanhef en onder a), van deze richtlijn dus niet doorkruist, indien de verwijzende rechter vaststelt dat de intrekking van artikel 88, lid 1, punt 4, onder a), van de btw-wet geen enkel gevolg heeft gehad voor de situatie van Grupa Lotos.
- 52 Gelet op het voorgaande moet op de vraag worden geantwoord dat artikel 168, aanhef en onder a), van de btw-richtlijn aldus moet worden uitgelegd dat:
- het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling, zoals in het hoofdgeding aan de orde, waarbij de werkingssfeer van een uitsluiting van het recht op btw-aftrek, na de toetreding van de betrokken lidstaat tot de Unie, wordt uitgebreid en die impliceert dat een belastingplichtige verrichter van toeristische diensten met ingang van de inwerkingtreding van deze uitbreiding het recht wordt ontzegd op aftrek van de btw over accommodatie- en cateringdiensten die deze belastingplichtige in het kader van de verrichting van toeristische diensten aan andere belastingplichtigen doorfactureert, en

- het zich niet verzet tegen een nationale wettelijke regeling, zoals in het hoofdgeding aan de orde, die de uitsluiting inhoudt van het recht op aftrek van de btw over accommodatie- en cateringdiensten, die was ingevoerd vóór de toetreding van die lidstaat tot de Unie en nadien overeenkomstig artikel 176, tweede alinea, van de btw-richtlijn was gehandhaafd, en die impliceert dat een belastingplichtige die geen toeristische diensten verricht, het recht wordt ontzegd op aftrek van de btw over dergelijke accommodatie- en cateringdiensten die hij aan andere belastingplichtigen doorfactureert.

## Kosten

- 53 Ten aanzien van de partijen in het hoofdgeding is de procedure als een aldaar gerezen incident te beschouwen, zodat de verwijzende 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 (Achtste kamer) verklaart voor recht:

**Artikel 168, aanhef en onder a), van richtlijn 2006/112/EG van de Raad van 28 november 2006 betreffende het gemeenschappelijke stelsel van belasting over de toegevoegde waarde moet aldus worden uitgelegd dat:**

- **het zich verzet tegen een nationale wettelijke regeling, zoals in het hoofdgeding aan de orde, waarbij de werkingssfeer van een uitsluiting van het recht op aftrek van de belasting over de toegevoegde waarde (btw), na de toetreding van de betrokken lidstaat tot de Europese Unie, wordt uitgebreid en die impliceert dat een belastingplichtige verrichter van toeristische diensten met ingang van de inwerkingtreding van deze uitbreiding het recht wordt ontzegd op aftrek van de btw over accommodatie- en cateringdiensten die deze belastingplichtige in het kader van de verrichting van toeristische diensten aan andere belastingplichtigen doorfactureert, en**
- **het zich niet verzet tegen een nationale wettelijke regeling, zoals in het hoofdgeding aan de orde, die de uitsluiting inhoudt van het recht op aftrek van de btw over accommodatie- en cateringdiensten, die was ingevoerd vóór de toetreding van die lidstaat tot de Unie en nadien overeenkomstig artikel 176, tweede alinea, van richtlijn 2006/112 was gehandhaafd, en die impliceert dat een belastingplichtige die geen toeristische diensten verricht, het recht wordt ontzegd op aftrek van de btw over dergelijke accommodatie- en cateringdiensten die hij doorfactureert aan andere belastingplichtigen.**

ondertekeningen