



Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (åttonde avdelningen)

den 2 maj 2019*

”Begäran om förhandsavgörande – Beskattning – Mervärdesskatt – Avdrag för ingående mervärdesskatt – Sjätte direktivet 77/388/EEG – Artikel 17.2 och 17.6 – Direktiv 2006/112/EG – Artiklarna 168 och 176 – Undantag från avdragsrätten – Förvärv av tjänster avseende kost och logi – *Standstill*-klausul – Anslutning till Europeiska unionen”

I mål C-225/18,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) genom beslut av den 23 oktober 2017, som inkom till domstolen den 28 mars 2018, i målet

Grupa Lotos SA.

mot

Minister Finansów,

meddelar

DOMSTOLEN (åttonde avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden F. Biltgen samt domarna J. Malenovský och L.S. Rossi (referent),

generaladvokat: M. Bobek,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

- Grupa Lotos SA, genom B. Wolniewicz, radca prawny,
- Polens regering, genom B. Majczyna, i egenskap av ombud,
- Europeiska kommissionen, genom J. Jokubauskaitė och M. Owsiany-Hornung, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

* Rättegångsspråk: polska.

följande

Dom

- 1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 168 a och artikel 176 i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EUT L 347, 2006, s. 1) (nedan kallat mervärdesskattedirektivet).
- 2 Begäran har framställts i ett mål mellan Grupa Lotos SA, med säte i Polen, som är moderbolag i en koncern som bland annat är verksam inom sektorn för bränslen och smörjmedel, och Minister Finansów (finansministern, Polen), angående ett förhandsbesked avseende tolkningen av skatterättsliga bestämmelser. I nämnda förhandsbesked fastställde finansministern att Grupa Lotos inte hade rätt att dra av den mervärdesskatt som bolaget hade betalat och som belastade förvärvet av tjänster avseende kost och logi vilka bolaget säljer vidare och följaktligen vidarefakturerar till andra beskattningsbara personer.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

- 3 Artikel 17.2 och 17.6 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, 1977, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 95/7/EEG av den 10 april 1995 (EGT L 102, 1995, s. 18) (nedan kallat sjätte direktivet), hade följande lydelse:

”2. I den mån varorna och tjänsterna används i samband med den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall han ha rätt att dra av följande från den skatt som han är skyldig att betala:

- a) mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas, till honom av en annan skattskyldig person.

...

6. Inom fyra år efter det att detta direktiv har trätt i kraft skall rådet enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt skall under inga förhållanden vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, t.ex. sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning.

Till dess att ovanstående regler träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de undantag som föreskrivs i deras nationella lagstiftning när detta direktiv träder i kraft.”

- 4 Sjätte direktivet har upphävts och ersatts av mervärdesskattedirektivet, som trädde i kraft den 1 januari 2007.

- 5 I artikel 168 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”I den mån varorna och tjänsterna används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner skall han ha rätt att, i den medlemsstat där han utför dessa transaktioner, från den mervärdesskatt som han är skyldig att betala dra av följande belopp:

- a) Mervärdesskatt som skall betalas eller har betalats i medlemsstaten för varor som har levererats, eller kommer att levereras, till honom eller för tjänster som har tillhandahållits, eller kommer att tillhandahållas till honom av en annan beskattningsbar person.

...”

- 6 I artikel 176 i mervärdesskattedirektivet föreskrivs följande:

”Rådet skall enhälligt på kommissionens förslag besluta vilka utgifter som inte skall medföra rätt till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt skall inte under några omständigheter vara avdragsgill för utgifter som inte strikt är av yrkesmässig karaktär, såsom utgifter för lyx, nöjen eller representation.

Till dess att de bestämmelser som avses i första stycket träder i kraft får medlemsstaterna behålla alla de avvikelser som föreskrivs i deras nationella lagstiftning den 1 januari 1979 eller, för de medlemsstater som anslutit sig till gemenskapen efter den dagen, dagen för deras anslutning.”

Polsk rätt

- 7 Artikel 25.1 moment 3b i ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (lag om skatt på varor och tjänster samt om punktskatter) av den 8 januari 1993 (Dz. U., år 1993, nr 11, position 50), i dess lydelse fram till den dag då lagen upphävdes den 1 maj 2004, föreskrev följande:

”Minskning av beloppet eller återbetalning av skatt som ska erläggas gäller inte då den beskattningsbara personen förvärvat:

- 3b) tjänster avseende kost och logi, med undantag för

- a) de situationer då tjänsterna förvärvats av en beskattningsbar person som tillhandahåller turisttjänster, när dessa turisttjänster innefattar tjänster avseende kost eller logi eller båda,
b) förvärv av maträtter som i förväg tillretts för passagerare, då dessa maträtter förvärvats av beskattningsbara personer som utför persontransporter.”

- 8 I artikel 8.2a i ustawa o podatku od towarów i usług (lag om skatt på varor och tjänster) av den 11 mars 2004 (Dz. U., år 2011, nr 177, position 1054), i den lydelse som är tillämplig i målet (nedan kallad mervärdesskattelagen), föreskrivs följande:

”När en beskattningsbar person, som agerar i eget namn men för annans räkning, tar del i tillhandahållande av tjänster, anses den beskattningsbara personen personligen ha tagit emot och tillhandahållit tjänsterna.”

- 9 Artikel 86.1 i mervärdesskattelagen har följande lydelse:

”I den mån som varorna och tjänsterna används för beskattade transaktioner, ska den beskattningsbara personen ... ha rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, med förbehåll för vad som föreskrivs i artikel 114, artikel 119.4, artikel 120.17, artikel 120.19 och artikel 124.”

10 I artikel 88.1 i mervärdesskattelagen, i dess lydelse fram till och med den 1 december 2008, föreskrevs följande:

”Minskning av beloppet eller återbetalning av skatt som ska erläggas gäller inte då den beskattningsbara personen förvärvar

- 4) tjänster avseende kost och logi, med undantag för
 - a) de situationer då tjänsterna förvärvats av en beskattningsbar person som tillhandahåller turisttjänster, när dessa turisttjänster, som ska beskattas enligt andra regler än de som anges i artikel 119, innefattar tjänster avseende kost eller logi eller båda,
 - b) förvärv av maträtter som i förväg tillretts för passagerare, då dessa maträtter förvärvats av beskattningsbara personer som utför persontransporter.”

11 I dess lydelse efter den 1 december 2008 föreskriver artikel 88.1 i mervärdesskattelagen följande:

”Minskning av beloppet eller återbetalning av skatt som ska erläggas gäller inte då den beskattningsbara personen förvärvar

- 4) tjänster avseende kost och logi, med undantag för:
 - a) [upphävd],
 - b) förvärv av maträtter som i förväg tillretts för passagerare, då dessa maträtter förvärvats av beskattningsbara personer som utför persontransporter.”

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

12 År 2014 förvärvade Grupa Lotos, som betalar mervärdesskatt i Polen, tjänster avseende kost och logi delvis för eget bruk och delvis för vidareförsäljning till sina dotterbolag som också betalar mervärdesskatt i denna medlemsstat.

13 Grupa Lotos ingav en begäran om ett förhandsbesked i skattefrågor till den polska skattemyndigheten. Bolaget önskade bland annat få klarhet i huruvida det, för det fall det förvärvade tjänster avseende kost och logi vilka det därefter vidarefakturerade till andra beskattningsbara personer, hade rätt att dra av den ingående mervärdesskatt som hade betalats enligt de allmänna principerna i artikel 86.1 i mervärdesskattelagen.

14 Enligt Grupa Lotos uppfattning borde den ingående mervärdesskatten på köpet kunna dras av, i enlighet med artikel 86.1 i mervärdesskattelagen, eftersom det dels följer av artikel 8.2a i nämnda lag att en näringsidkare som i eget namn förvärvar tjänster för vidareförsäljning anses vara en tjänsteleverantör, dels att tjänsterna avseende kost och logi är föremål för mervärdesskatt när de säljs vidare av Grupa Lotos. Den begränsning som föreskrivs i artikel 88.1 punkt 4 i nämnda lag, beträffande undantaget från avdragsrätten för tjänster avseende kost och logi, är inte tillämplig i förevarande fall eftersom Grupa Lotos inte betraktas som slutkonsument av dessa tjänster, utan anses vara en tjänsteleverantör på samma sätt som beskattningsbara personer som tillhandahåller denna typ av tjänster.

15 I sitt förhandsbesked i skattefrågor från januari 2015 tillbakavisade skattemyndigheten Grupa Lotos uppfattning, med motiveringen att det undantag från avdragsrätten vilket otvetydigt föreskrivs i artikel 88.1 punkt 4 i mervärdesskattelagen inte gör någon åtskillnad beroende på om den beskattningsbara personen som, i ett första skede, förvärvar tjänster avseende kost och logi, i ett senare skede, agerar i egenskap av slutkonsument eller i egenskap av tjänsteleverantör.

- 16 Grupa Lotus talan om ogiltigförklaring av detta förhandsbesked i skattefrågor, väckt av bolaget vid Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (regional förvaltningsdomstol i Gdansk, Polen), avslogs av skäl som liknande de skäl som hade anförts av skattemyndigheten.
- 17 Grupa Lotos överklagade denna dom till Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen, Polen) och vidhöll därvid i huvudsak sin ståndpunkt såsom den sammanfattats i punkt 14 ovan.
- 18 Den hänskjutande domstolen har påpekat att artikel 86.1 i mervärdesskattelagen återspeglar principen om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, som föreskrivs i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet. Nämda domstol har tillagt att förbudet mot avdrag för mervärdesskatt i fallet tjänster avseende kost och logi, vilket föreskrivs i artikel 88.1 punkt 4 i mervärdesskattelagen, före Republiken Polens anslutning till Europeiska unionen den 1 maj 2004 och fram till den 1 december 2008, var en exakt kopia av lydelsen av artikel 25.1 moment 3b i lagen av den 8 januari 1993 om skatt på varor och tjänster samt om punktskatter och grundade sig på *standstill*-klausulen i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet (vilken även återfinns i artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet).
- 19 Den hänskjutande domstolen har även noterat att fram till den 1 december 2008 innehöll artikel 88.1 punkt 4 i mervärdesskattelagen en underpunkt a, enligt vilken undantaget från avdragsrätten inte omfattade de situationer då tjänster avseende kost och logi förvärvades av beskattningsbara personer som tillhandahöll turisttjänster. Den 1 december 2008 upphävde emellertid den polska lagstiftaren bestämmelserna i nämnda artikel 88.1 punkt 4a, vilket ledde till en extensiv tillämpning av undantaget från rätten att dra av mervärdesskatt vid förvärv av tjänster avseende kost och logi i förhållande till hur det var innan Republiken Polen anslöt sig till unionen.
- 20 Den hänskjutande domstolen har förklarat att det undantag från rätten att dra av mervärdesskatt som följer av artikel 88.1 moment 4 i mervärdesskattelagen motiveras av att mervärdesskatten vid köp som har samband med utgifter för tjänster avseende kost och logi ofta är hänförlig till konsumtion som inte är av strikt yrkesmässig karaktär. Målet med denna bestämmelse är således att förbjuda avdrag för mervärdesskatt på denna typ av utgifter för tjänsterna i fråga vilka, under sken av att de används för den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet, i själva verket används eller kan komma att användas för privat konsumtion.
- 21 Enligt den hänskjutande domstolen bör ett sådant förbud, såsom i det nationella målet, emellertid inte tillämpas på en beskattningsbar person som förvärvar nämnda tjänster för att sälja dem vidare till konsumenter eller till andra beskattningsbara personer, eftersom de ingående kostnaderna i detta fall fortfarande är kopplade till den beskattningsbara personens ekonomiska verksamhet. I ett sådant fall leder nämligen förbudet mot avdrag för mervärdesskatt till att tjänsterna i fråga dubbelbeskattas, vilket strider mot neutralitetsprincipen och proportionalitetsprincipen samt det syfte som unionslagstiftaren eftersträvar i artikel 176 i mervärdesskattedirektivet.
- 22 Den hänskjutande domstolen har uppgett att den är bekant med bland annat domen av den 19 september 2000, Ampafrance och Sanofi (C-177/99 och C-181/99, EU:C:2000:470, punkterna 56 och 61), av vilken det framgår att en åtgärd varigenom i princip alla utgifter för kost och logi utesluts från rätten att dra av mervärdesskatt inte framstår som nödvändig för att hindra skatteflykt och skatteundandragande, särskilt när det av objektiva uppgifter framgår att utgifterna har uppkommit för rent yrkesmässiga ändamål. Nämda domstol är emellertid osäker på huruvida denna dom, vilken meddelades med anledning av ett beslut av rådet, kan tillämpas med avseende på ett undantag som föreskrivs i nationell lagstiftning med stöd av *standstill*-klausulen i artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, och huruvida detta undantag måste överensstämma med proportionalitetsprincipen.

- 23 Mot denna bakgrund beslutade Naczelny Sąd Administracyjny (Högsta förvaltningsdomstolen) att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Ska artikel 168 i mervärdesskattedirektivet, jämte neutralitetsprincipen och proportionalitetsprincipen, tolkas så, att de utgör hinder mot sådana bestämmelser som de som finns i artikel 88.1 moment 4 i [den polska mervärdesskattelagen], enligt vilka en minskning av beloppet eller återbetalning av skatt som ska erläggas inte gäller då den beskattningsbara personen förvärvar tjänster avseende kost och logi, med undantag för förvärv av maträtter som i förväg tillretts för passagerare, då dessa maträtter förvärvats av beskattningsbara personer som utför persontransporter, likaså i situationer då dessa bestämmelser införts i lag med stöd av artikel 17.6 i sjätte direktivet ...?”

Prövning av tolkningsfrågan

- 24 Den hänskjutande domstolen har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet, vilken *dels* utvidgar tillämpningsområdet för ett undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt, efter det att den berörda medlemsstaten anslöt sig till unionen, och innebär att en beskattningsbar person som tillhandahåller turisttjänster, från och med ikraftträdandet av denna utvidgning, fräntas rätten att dra av mervärdesskatt på förvärv av tjänster avseende kost och logi vilka personen vidarefakturerar till andra beskattningsbara personer inom ramen för tillhandahållandet av turisttjänster, *dels* föreskriver ett undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt på förvärv av tjänster avseende kost och logi, som infördes innan den berörda medlemsstaten anslöt sig till unionen och som behållits efter anslutningen, i enlighet med artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, och som innebär att en beskattningsbar person, som inte tillhandahåller turisttjänster, fräntas rätten att dra av mervärdesskatt på förvärv av sådana tjänster avseende kost och logi som denna person vidarefakturerar andra beskattningsbara personer.
- 25 Det ska i detta sammanhang för det första erinras om att den avdragsrätt som avses i artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet, enligt fast rättspraxis, utgör en oskiljaktig del av mervärdesskattesystemet och i princip inte får inskränkas. Avdragsrätten inträder omedelbart för hela den ingående skatten (se bland annat dom av den 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/16, EU:C:2013:488, punkt 25, och dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 25).
- 26 Syftet med avdragssystemet är nämligen att den mervärdesskatt som näringsidkaren ska betala eller har betalat inom ramen för sin ekonomiska verksamhet inte till någon del ska belasta honom själv. Det gemensamma systemet för mervärdesskatt garanterar således en neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet, oavsett syfte och resultat, under förutsättning att verksamheten, i princip, är mervärdesskattepliktig i sig (se dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 26 och där angiven rättspraxis).
- 27 Av detta följer att i den mån en vara eller tjänst används för den beskattningsbara personens beskattade transaktioner, när vederbörande agerar i egenskap av beskattningsbar person vid förvärvet av varan eller tjänsten, ska personen ha rätt att dra av den mervärdesskatt som ska betalas eller har betalats med avseende på varan eller tjänsten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 14 september 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, punkt 27 och där angiven rättspraxis).
- 28 För det andra följer det också av rättspraxis att undantag från rätten att dra av mervärdesskatt endast är tillåtna när så uttryckligen anges i bestämmelserna i direktiven som rör denna skatt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 19 september 2000, Ampafrance och Sanofi, C-177/99

och C-181/99, EU:C:2000:470, punkt 34, och dom av den 8 januari 2002, Metropol och Stadler, C-409/99, EU:C:2002:2, punkterna 42, 44 och 58) och ska tolkas restriktivt (dom av den 22 december 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, punkt 28).

- 29 Bland dessa undantag ingår artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, vilken i princip är identisk med artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, och vars införande inte har haft någon inverkan på den rättspraxis som avser tolkningen av den sistnämnda bestämmelsen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 30 september 2010, Oasis East, C-395/09, EU:C:2010:570, punkterna 17 och 27).
- 30 Precis som sin föregångare artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet innehåller artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet en *standstill*-klausul vilken bland annat ger de stater som ansluter sig till unionen befogenhet att behålla befintlig lagstiftning i fråga om undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt, vilka var tillämpliga innan medlemsstaten anslöt sig till unionen, fram till dess att rådet har utfärdat de bestämmelser som avses i första stycket i nämnda artikel 176, vilket rådet ännu inte har gjort (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 april 2010, X Holding och Oracle Nederland, C-538/08 och C-33/09, EU:C:2010:192, punkt 38 och där angiven rättspraxis, och dom av den 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punkterna 43 och 44).
- 31 För det tredje är den återstående möjligheten för medlemsstaterna att behålla nationella undantag från rätten att dra av mervärdesskatt, med stöd av artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, emellertid inte absolut. Domstolen har således slagit fast att *standstill*-klausulen inte har som mål att tillåta en ny medlemsstat att ändra sin interna lagstiftning när den ansluter sig till Europeiska unionen, med följderna att tillämpningsområdet för befintliga undantag utvidgas, på ett sådant sätt att den avlägsnar sig från de mål som uppställts i mervärdesskattedirektivet. En sådan ändring skulle strida mot själva andemeningen i denna klausul (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 december 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, punkterna 37 och 39).
- 32 En sådan utvidgning av tillämpningsområdet för befintliga undantag skulle för övrigt krocka med medlemsstaternas skyldighet att säkerställa en fullständig uppbörd av den mervärdesskatt som ska betalas inom deras respektive territorium, varvid unionen skulle fråntas en del av sina inkomster från mervärdesskatt, det vill säga en del av dess egna medel, i strid med bland annat artikel 4.3 FEU (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 maj 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, punkterna 26 och 27 och där angiven rättspraxis).
- 33 Domstolen har också erinrat om att det ankommer på de nationella domstolarna att bestämma den nationella lagstiftningens innehåll vid tidpunkten för en ny medlemsstats anslutning till Europeiska unionen och bedöma om denna lagstiftning har fått till följd att de befintliga undantagen utvidgats efter anslutningen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 41 och där angiven rättspraxis).
- 34 I det nationella målet framgår det av beslutet om hänskjutande att vid tidpunkten för Republiken Polens anslutning till unionen var, enligt artikel 88.1 punkt 4 i mervärdesskattelagen, ingående mervärdesskatt på köp av tjänster avseende kost och logi undantagna från avdragsrätten för mervärdesskatt. Undantaget gällde dock inte för bland annat köp av sådana tjänster som avses under bokstaven a i denna bestämmelse, det vill säga tjänster som används av beskattningsbara personer som, i ett senare led, tillhandahåller turisttjänster.
- 35 Såsom framhålls i punkt 19 ovan förefaller den hänskjutande domstolen emellertid anse att den nationella lagstiftaren, från och med den 1 december 2008 och således efter Republiken Polens anslutning till unionen, genom att upphäva bestämmelsen i artikel 88.1 punkt 4 a i mervärdesskattelagen utökade de situationer i vilka undantag görs från rätten att dra av

mervärdesskatt med avseende på tjänster avseende kost och logi, på så sätt att detta undantag kom att omfatta ingående mervärdesskatt på köp av sådana tjänster av beskattningsbara personer som i ett senare led tillhandahåller turisttjänster.

- 36 Mot bakgrund av den rättspraxis som nämns, bland annat i punkterna 30–32 ovan, omfattas en sådan utvidgning av tillämpningsområdet för undantaget från rätten att dra av mervärdesskatt – vilken inträtt efter Republiken Polens anslutning till unionen, vilken slagits fast av den hänskjutande domstolen, och som innebär att en beskattningsbar person, som tillhandahåller turisttjänster, från och med den 1 december 2008, frångår rätten att dra av ingående mervärdesskatt på inköp av tjänster avseende kost och logi – inte av *standstill*-klausulen i artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet. En sådan utvidgning av tillämpningsområdet för undantaget från rätten att dra av mervärdesskatt efter Republiken Polens anslutning till unionen strider således mot artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet.
- 37 Icke desto mindre är det nödvändigt, såsom domstolen redan har slagit fast, att ta hänsyn till den faktiska tillämpningen av de nationella bestämmelserna om undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt och de effekter detta får för de beskattningsbara personerna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, punkt 51).
- 38 I detta avseende bör det noteras att det, med förbehåll för den hänskjutande domstolens prövning, är oklart huruvida, såsom kommissionen har gjort gällande i sitt skriftliga yttrande, en utvidgning av tillämpningsområdet för undantaget från avdragsrätten för mervärdesskatt såsom den som beskrivits av den hänskjutande domstolen är relevant och faktiskt tillämplig i den situation som gav upphov till det nationella målet. Det finns nämligen ingenting i handlingarna i målet som tyder på att de tjänster avseende kost och logi som Grupa Lotos förvärvar från andra beskattningsbara personer, i ett senare led används av bolaget för att tillhandahålla turisttjänster, inbegripet till andra beskattningsbara personer.
- 39 För det fall den hänskjutande domstolen bekräftar riktigheten av kommissionens antagande, bör undantaget från avdragsrätten för mervärdesskatt, för en beskattningsbar person, såsom Grupa Lotos, på förvärv av tjänster avseende kost och logi vilka i ett senare led säljs vidare till andra beskattningsbara personer, utan att detta sker i samband med tillhandahållande av turisttjänster, i princip omfattas av tillämpningsområdet för *standstill*-klausulen i artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet. För de berörda beskattningsbara personerna förblir effekterna av det undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt som föreskrivs i artikel 88.1 punkt 4 i mervärdesskattelagen nämligen i princip desamma, såväl före som efter Republiken Polens anslutning till unionen.
- 40 I detta fall och som ett första steg är det också viktigt att slå fast, i enlighet med domstolens praxis, huruvida undantaget från avdragsrätten i fråga hänför sig till en utgiftskategori som har definierats tillräckligt tydligt eller, med andra ord, huruvida den nationella lagstiftningen i fråga tillräckligt preciserar arten av eller föremålet för de varor eller tjänster som undantas från avdragsrätten för mervärdesskatt, för att på så sätt garantera att denna möjlighet för medlemsstaterna inte utnyttjas till att införa generella undantag från detta system (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 april 2010, X Holding och Oracle Nederland, C-538/08 och C-33/09, EU:C:2010:192, punkterna 44 och 45 och där angiven rättspraxis).
- 41 I detta avseende bör det noteras att i domen av den 15 april 2010, X Holding och Oracle Nederland (C-538/08 och C-33/09, EU:C:2010:192, punkterna 50 och 51) har domstolen redan slagit fast att utgiftskategorier som gäller tillhandahållande av måltider och drycker till en beskattningsbar persons personal, samt tillhandahållande av bostad, ska anses vara tillräckligt avgränsade varmed det undantag från avdragsrätten som föreskrivs i den nationella lagstiftning som var i fråga i det målet omfattades av tillämpningsområdet för *standstill*-klausulen i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet.

- 42 I förevarande fall ska det noteras att trots att den beskrivs på ett ganska allmänt sätt förefaller utgiftskategorin ”tjänster avseende kost och logi”, som är i fråga i det nationella målet, i den del som den syftar på arten av dessa tjänster, vara tillräckligt precist definierad med beaktande av de krav som uppställs i rättspraxis.
- 43 Det ska likväl, i ett andra led, prövas huruvida, såsom kommissionen har anfört, den *standstill*-klausul som föreskrivs i artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet endast omfattar undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt som själva skulle kunna godkännas genom ett beslut av rådet som antagits med stöd av artikel 176 första stycket i detta direktiv.
- 44 Kommissionen har närmare bestämt gjort gällande att det framgår av tillkomsthistorien för artikel 176 i mervärdesskattedirektivet att bestämmelsen är avsedd att tillämpas på utgifter för vilka, även om de har uppkommit i samband med ekonomisk verksamhet, det är svårt att skilja den del som används för yrkesmässiga ändamål från den del som används för privat bruk. Kommissionen anser följaktligen att det undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt som är i fråga i det nationella målet är för vidsträckt i den mån som det omfattar situationer där utgifterna för ingående mervärdesskatt uteslutande har använts för yrkesmässiga ändamål.
- 45 Detta resonemang kan inte godtas.
- 46 För det första föreskriver artikel 176 första stycket i mervärdesskattedirektivet endast att rådet beslutar vilka utgifter som inte ska medföra rätt till avdrag för mervärdesskatt och att mervärdesskatt inte under några omständigheter ska vara avdragsgill för utgifter som inte strikt är av yrkesmässig karaktär, såsom utgifter för lyx, nöjen eller representation. Nämda bestämmelse hindrar således inte rådet från att, när det är lämpligt, besluta om undantag från avdragsrätten för utgifter som är av yrkesmässig karaktär.
- 47 För det andra avser artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet bibehållandet av ”alla de avvikelser” som föreligger före den 1 januari 1979 eller, för de medlemsstater som anslutit sig till gemenskapen efter den dagen, dagen för deras anslutning. Det ska emellertid erinras om att domstolen i domen av den 5 oktober 1999, *Royscot m.fl.* (C-305/97, EU:C:1999:481, punkt 20) beträffande ett undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt på köp av bilar, uttryckligen slagit fast att uttrycket ”alla de undantag” i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet, med beaktande av artikelns ordalydelse och förarbetena till densamma, också omfattar utgifter som strikt är rörelseutgifter.
- 48 Följaktligen ger *standstill*-klausulen i artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet medlemsstaterna rätt att undanta utgiftskategorier som strikt är rörelseutgifter från avdragsrätten för mervärdesskatt, förutsatt att dessa kategorier har definierats tillräckligt precist, i den mening som avses i den rättspraxis som nämns i punkt 40 ovan.
- 49 Denna tolkning av artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet påverkas inte av domen av den 19 september 2000, *Ampafrance och Sanofi* (C-177/99 och C-181/99, EU:C:2000:470), som den hänskjutande domstolen har hänvisat till.
- 50 Det mål som avgjordes genom nämnda dom rörde nämligen ett undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt på utgifter för logi, restaurangbesök, mottagningar och underhållning, som hade införts genom en medlemsstats lagstiftning efter det att sjätte direktivet trädde i kraft och som hade godkänts genom ett beslut av rådet, med avsteg från artikel 17.6 i samma direktiv. Även om domstolen, i punkterna 58 och 61 i domen av den 19 september 2000, *Ampafrance och Sanofi* (C-177/99 och C-181/99, EU:C:2000:470), bedömde att rådets beslut var ogiltigt, bland annat med anledning av att det stred mot neutralitetsprincipen och proportionalitetsprincipen, fann domstolen i punkt 39 i denna dom, utan vidare övervägande, att de övriga undantagen från avdragsrätten som

existerade innan sjätte direktivet trädde i kraft, vilka därefter hade behållits oförändrade i den nationella lagstiftningen i fråga, skulle anses omfattas av *standstill*-klausulen i artikel 17.6 andra stycket i sjätte direktivet.

51 Med avseende på det nationella målet innebär detta, för det fall den hänskjutande domstolen finner att strykningen av bestämmelsen i artikel 88.1 punkt 4a i mervärdesskattelagen inte påverkade Grupa Lotos situation, att undantaget från avdragsrätten för mervärdesskatt vid köp av tjänster avseende kost och logi, som infördes innan Republiken Polens anslöt sig till unionen och som behållits efter anslutningen, omfattas av *standstill*-klausulen i artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, och därmed inte strider mot bestämmelserna i artikel 168 a i detta direktiv.

52 Mot bakgrund av det ovan anförda ska tolkningsfrågan besvaras enligt följande:

- Artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet, vilken utvidgar tillämpningsområdet för ett undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt, efter det att den berörda medlemsstaten anslöt sig till unionen, och innebär att en beskattningsbar person som tillhandahåller turisttjänster, från och med ikraftträdandet av denna utvidgning, fräntas rätten att dra av mervärdesskatt som belastar förvärv av tjänster avseende kost och logi vilka personen vidarefakturerar andra beskattningsbara personer inom ramen för tillhandahållandet av turisttjänster.
- Artikel 168 a i mervärdesskattedirektivet ska tolkas så, att den inte utgör hinder för en nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet, vilken föreskriver ett undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt på förvärv av tjänster avseende kost och logi, som infördes innan den berörda medlemsstaten anslöt sig till unionen och som behållits efter anslutningen, i enlighet med artikel 176 andra stycket i mervärdesskattedirektivet, och som innebär att en beskattningsbar person, som inte tillhandahåller turisttjänster, fräntas rätten att dra av mervärdesskatt på förvärv av sådana tjänster avseende kost och logi som denna person vidarefakturerar andra beskattningsbara personer.

Rättegångskostnader

53 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (åttonde avdelningen) följande:

Artikel 168 a i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt ska tolkas så, att

- **den utgör hinder för nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet, vilken utvidgar tillämpningsområdet för ett undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt, efter det att den berörda medlemsstaten anslöt sig till unionen, och innebär att en beskattningsbar person som tillhandahåller turisttjänster, från och med ikraftträdandet av denna utvidgning, fräntas rätten att dra av mervärdesskatt på förvärv av tjänster avseende kost och logi vilka personen vidarefakturerar andra beskattningsbara personer inom ramen för tillhandahållandet av turisttjänster,**
- **den inte utgör hinder för nationell lagstiftning som den som är i fråga i det nationella målet, vilken föreskriver ett undantag från avdragsrätten för mervärdesskatt på förvärv av tjänster avseende kost och logi, som infördes innan den berörda medlemsstaten anslöt sig till**

unionen och som behållits efter anslutningen, i enlighet med artikel 176 andra stycket i direktiv 2006/112, och som innebär att en beskattningsbar person, som inte tillhandahåller turisttjänster, frångår rätten att dra av mervärdesskatt på förvärv av sådana tjänster avseende kost och logi som denna person vidarefakturerar andra beskattningsbara personer.

Underskrifter