



Datum van inontvangstneming : 15/05/2018

Zaak C-225/18

Verzoek om een prejudiciële beslissing

Datum van indiening:

28 maart 2018

Verwijzende rechter:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polen)

Datum van de verwijzingsbeslissing:

23 oktober 2017

Verzoekende partij:

Grupa Lotos S.A.

[Or. 1] [OMISSIS]

[OMISSIS]

BESLISSING

23 oktober 2017

De Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter, Polen; hierna ook: „NSA”) [OMISSIS] [samenstelling]

na de mondelinge behandeling op **4 oktober 2017**

ter terechtzitting [OMISSIS]

kennis te hebben genomen van het beroep in cassatie **van de Grupa Lotos S.A. met statutaire zetel te Gdańsk** (hierna: „Lotos-groep”)

tegen de beslissing van de **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku** (bestuursrechter in eerste aanleg Gdańsk, Polen; hierna ook: „WSA”)

van **23 juni 2015** [OMISSIS]

in de zaak van het beroep in cassatie **van de Lotos-groep**

tegen de individuele interpretatie van de **Minister Finansów** (minister van Financiën)

van 28 januari 2015 [OMISSIS]

inzake de **belasting over de toegevoegde waarde**

beslist:

- 1) **om het Hof van Justitie van de Europese Unie op grond van artikel 267 VWEU [OMISSIS] de volgende prejudiciële vraag te stellen:**

„Verzetten artikel 168 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, zoals gewijzigd) en de beginselen van neutraliteit en evenredigheid zich niet tegen een regeling als die van artikel 88, lid 1, punt 4, van de ustawa o podatku od [Or. 2] towarów i usług van 11 maart 2004 (Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054, zoals gewijzigd; momenteel Dz. U. 2017, nr. 1221, zoals gewijzigd), welke het recht van belastingplichtigen op aftrek of teruggaaf van de voorbelasting uitsluit in het geval van door hen verworven accommodatie- en cateringdiensten, met uitzondering van bereide maaltijden voor passagiers die worden aangeschaft door belastingplichtigen die passagiersvervoersdiensten aanbieden, ook wanneer deze wijzigingen in de wet zijn ingevoerd op grond van artikel 17, lid 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)?”

- 2) [OMISSIS] [juridische grondslag voor de schorsing van de procedure] **om de gerechtelijke procedure te schorsen totdat op het verzoek zal zijn beslist.**

[OMISSIS]

[OMISSIS]

[Or. 1] MOTIVERING

I Toepasselijke bepalingen

Unierecht

1. Tweede richtlijn (67/228/EEG) van de Raad van 11 april 1967 betreffende de harmonisatie van de wetgevingen der lidstaten inzake omzetbelasting – Structuur en wijze van toepassing van het gemeenschappelijk stelsel van belasting over de toegevoegde waarde (PB 1967, L 71, blz. 1303; hierna: „Tweede richtlijn”)

Artikel 11, lid 4: „Van de aftrekregeling kunnen bepaalde goederen en bepaalde diensten worden uitgesloten, in het bijzonder die waarvan verwacht kan worden dat zij uitsluitend of gedeeltelijk worden gebruikt voor de privébehoeften van de belastingplichtige of van zijn personeel.”

2. Zesde richtlijn 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; hierna: „Zesde richtlijn”)

Artikel 17, lid 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 belasting over de toegevoegde waarde 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.”

3. 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, zoals gewijzigd; hierna: „richtlijn 2006/112/EG”)

Artikel 168: „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:

[Or. 2]

- 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;
- b) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig artikel 18, punt a), en artikel 27 met goederenleveringen of met diensten gelijkgestelde handelingen;
- c) de btw die verschuldigd is voor de intracommunautaire verwervingen van goederen overeenkomstig artikel 2, lid 1, onder b), punt i);
- d) de btw die verschuldigd is voor overeenkomstig de artikelen 21 en 22 met intracommunautaire verwerving gelijkgestelde handelingen;
- e) de btw die verschuldigd of voldaan is voor de in die lidstaat ingevoerde goederen.”

Artikel 176:

„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.”

Nationaal recht

4. Ustawa o podatku od towarów i usług (wet inzake de belasting over de toegevoegde waarde) van 11 maart 2004 (Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054, zoals gewijzigd, momenteel: Dz. U. 2017, volgnr. 1221, zoals gewijzigd) – in de versie die van kracht is in deze zaak.

Artikel 8, lid 2a: „Wanneer diensten worden verricht door tussenkomst van een belastingplichtige die handelt in eigen naam maar voor rekening van een derde, wordt de betrokken belastingplichtige geacht deze diensten zelf te hebben ontvangen en te hebben verricht.”

Artikel 86, lid 1: „Voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor de verrichting van zijn belaste handelingen, mag de in artikel 15 bedoelde 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.”

Artikel 88, lid 1 (in de versie die van kracht is sinds 1 december 2008):

[Or. 3] „Er is geen recht op aftrek of teruggaaf van voorbelasting voor door de belastingplichtige verworven:

4) accommodatie- en cateringdiensten, met uitzondering van:

a) (geschrapt),

b) bereide maaltijden voor passagiers die worden aangeschaft door belastingplichtigen die passagiersvervoersdiensten aanbieden.”

Artikel 88, lid 1 (in de versie die van kracht was tot 1 december 2008):

„Er is geen sprake van een verlaging van het bedrag van de verschuldigde belasting of van een teruggaaf van het verschil van de verschuldigde belasting voor aan de belastingplichtige verleende:

4) accommodatie- en cateringdiensten, met uitzondering van:

- a) gevallen waarin deze diensten werden verworven 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.”
5. Ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (wet inzake belasting op goederen en diensten en accijns) van 8 januari 1993 (Dz. U. 1993, nr. 11, volgnr. 50 - in de versie die van kracht was tot de intrekking ervan op 1 mei 2004; hierna: „u.p.t.u.a.”)

Artikel 25, lid 1, punt 3b): „Er is geen recht op aftrek of teruggaaf van voorbelasting voor door de belastingplichtige verworven:

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

- a) gevallen waarin deze diensten werden verworven 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 aangekocht door belastingplichtigen die passagiersvervoersdiensten aanbieden.”

II Feiten

Procedure voor de belastingdienst

6. In haar verzoek om een individuele interpretatie betreffende de bepalingen van de belastingwet heeft de Lotos-groep aangegeven dat haar statutaire zetel en haar plaats van leiding zich in Polen bevinden, dat zij in Polen onbeperkt belastingplichtig is wat betreft de vennootschapsbelasting en dat zij tevens actief btw-plichtige is. In het kader van haar activiteiten verwerft zij onder andere accommodatie- en [Or. 4] cateringdiensten ten behoeve van haar werknemers alsook voor werknemers van bedrijven die deel uitmaken van de groep waartoe zij behoort, waaraan zij deze diensten doorverkoopt.

In het kader van het bovenstaande heeft zij onder meer de volgende vraag gesteld:

Mag zij zich op het standpunt stellen dat zij in de uiteengezette stand van zaken en in toekomstige gevallen waarin zij accommodatie- en cateringdiensten verwerft teneinde deze door te verkopen (door te factureren) aan andere btw-plichtigen, gerechtigd is tot aftrek van de voorbelasting volgens de algemene regels?

Bij de uiteenzetting van haar standpunt heeft de Lotos-groep opgemerkt dat zij in de uiteengezette situatie krachtens artikel 86, lid 1, van de ustawa o podatku od towarów i usług van 11 maart 2004 (Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054, zoals

gewijzigd; momenteel Dz. U. 2017, nr. 1221, zoals gewijzigd; hierna: „u.p.t.u.”) gerechtigd is tot aftrek van de voorbelasting volgens de algemene regels. Naar het oordeel van de Lotos-groep volgt uit artikel 8, lid 2a, u.p.t.u. dat een Lotos-groep die in eigen naam diensten verwerft met het oog op de latere wederverkoop daarvan, als dienstverlener wordt beschouwd. Aangezien de accommodatie- en cateringdiensten zullen worden belast met btw wanneer zij door de Lotos-groep worden doorverkocht, vormt ook de verwerving ervan een aan btw onderworpen handeling. Derhalve zou de betrokken partij krachtens artikel 86, lid 1, u.p.t.u. in beginsel gerechtigd zijn tot aftrek van de btw bij de verwerving van de diensten. Naar het oordeel van de Lotos-groep is de beperking van het recht op aftrek zoals bedoeld in artikel 88, lid 1, punt 4, u.p.t.u. hier niet van toepassing (voor zover dit recht daarin wordt uitgesloten met betrekking tot accommodatie- en cateringdiensten) aangezien de Lotos-groep hier op grond van een juridische fictie als dienstverlener wordt aangemerkt (en dus niet de eindverbruiker van de diensten is) en derhalve, net als andere btw-plichtigen die dergelijke diensten aanbieden, gerechtigd is tot aftrek van de voorbelasting.

7. Volgens de belastingautoriteit was het standpunt van de Lotos-groep onjuist. Zij verwees daarbij naar artikel 88, lid 1, punt 4, onder b), u.p.t.u., waarin wordt bepaald dat het recht van aftrek of teruggaaf van de voorbelasting niet van toepassing is op door de belastingplichtige verworven accommodatie- en cateringdiensten, met uitzondering van bereide maaltijden voor passagiers die worden aangeschaft door belastingplichtigen die passagiersvervoersdiensten aanbieden, en stelde vast dat de wetgever niet heeft voorzien in afwijkingen van deze regel van deze bepaling. Het was volgens haar ook niet van belang dat de Lotos-groep bij de verwerving van de accommodatie- en cateringdiensten niet als eindverbruiker optreedt maar deze voorbestemt voor wederverkoop. Derhalve zou de Lotos-groep, ondanks de latere wederverkoop van deze diensten aan **[Or. 5]** andere bedrijven, niet gerechtigd zijn tot aftrek van de voorbelasting die is aangerekend in de facturen waarin de verwerving van deze diensten wordt gedocumenteerd.
8. In het beroep dat zij heeft ingesteld bij de Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku, heeft de Lotos-groep verzocht de betwiste individuele interpretatie in haar geheel nietig te verklaren en de wederpartij te verwijzen in de proceskosten. Daarbij voerde zij aan dat de belastingautoriteit artikel 8, lid 2a, artikel 86, lid 1, en artikel 88, lid 1, punt 4, u.p.t.u. zou hebben geschonden als gevolg van een onjuiste uitlegging en toepassing van deze bepalingen en dat zij daarom zou hebben aangenomen dat het standpunt van verzoekster onjuist was.
9. In haar verweer heeft de belastingautoriteit verzocht het beroep te verwerpen en heeft zij de argumentatie die in de motivering van de betwiste individuele interpretatie werd vertolkt, gehandhaafd.

Procedure voor de rechter in eerste aanleg

10. De WSA heeft het beroep verworpen.

- 10.1. De rechter was van mening dat de belastingautoriteit de bepalingen van artikel 86, lid 1, en artikel 88, lid 1, punt 4, u.p.t.u. correct had uitgelegd. Hij was het eens met het standpunt van de belastingautoriteit dat de wetgever belastingplichtigen het recht geeft de voorbelasting volledig of gedeeltelijk af te trekken mits zij voldoen aan de positieve voorwaarden van artikel 86, lid 1, u.p.t.u. alsook aan de negatieve voorwaarden van artikel 88 u.p.t.u. Overeenkomstig artikel 88, lid 1, punt 4, onder b), u.p.t.u. is het recht op aftrek of teruggaaf van de voorbelasting niet van toepassing op door de belastingplichtige verworven accommodatie- en cateringdiensten, met uitzondering van bereide maaltijden voor passagiers die worden aangeschaft door belastingplichtigen die passagiersvervoersdiensten aanbieden.
- 10.2. De rechter stelde vast dat deze bepaling geen onderscheid maakt tussen situaties waarin de verwerfer van de accommodatie- en cateringdiensten als eindverbruiker optreedt en situaties waarin hij deze diensten verwerft met het oog op de wederverkoop ervan. Derhalve is het standpunt van de belastingautoriteit juist, namelijk dat de Lotos-groep voor de verwerving van de accommodatie- en cateringdiensten, hoewel deze een belaste handeling vormt, niet gerechtigd is de voorbelasting af te trekken. Het in artikel 8, lid 2a, u.p.t.u. vervatte beginsel dat wie in eigen naam diensten verwerft met het oog op de wederverkoop daarvan als dienstverlener wordt beschouwd, doet niets af aan de ondubbelzinnige regeling van artikel 88, lid 1, punt 4, u.p.t.u.

Procedure voor de Naczelny Sąd Administracyjny

[Or. 6]

11. In haar beroep in cassatie heeft de Lotos-groep verzocht deze beslissing in haar geheel nietig te verklaren en de zaak terug te verwijzen naar de rechter in eerste aanleg en, indien wordt geoordeeld dat de zaak ten gronde reeds voldoende is verduidelijkt, de beslissing in haar geheel te vernietigen en de zaak zelf af te doen door de individuele interpretatie in te trekken.

Daarbij heeft zij gewezen op een schending van de relevante bepalingen van de ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (wet bestuursprocesrecht van 30 augustus 2002, Dz. U. 2012, volgnr. 270, zoals gewijzigd, momenteel: Dz. U. 2017, volgnr. 1369, zoals gewijzigd), gelezen in samenhang met artikel 8, lid 2a, artikel 86, lid 1, u.p.t.u. en artikel 88, lid 1, punt 4, u.p.t.u. Deze schending is volgens verzoekster het gevolg van een onjuiste uitlegging en toepassing van deze bepalingen, waarbij is geoordeeld dat verzoekster tot cassatie ten onrechte heeft gesteld dat zij in gevallen waarin zij accommodatie- en cateringdiensten verwerft teneinde deze door te verkopen (door te factureren) aan andere btw-plichtigen, gerechtigd is tot aftrek van de voorbelasting volgens de algemene regels.

In de motivering van haar beroep in cassatie heeft de Lotos-groep aangevoerd dat uit artikel 8, lid 2a, u.p.t.u. volgt dat een persoon die in eigen naam diensten

verwerft met het oog op de wederverkoop ervan, als dienstverlener wordt beschouwd. Aangezien de accommodatie- en cateringdiensten met btw zullen worden belast wanneer zij door de Lotos-groep worden doorverkocht, vormt volgens de Lotos-groep ook de verwerving ervan een aan btw onderworpen handeling. Derhalve is de betrokken partij krachtens artikel 66, lid 1, u.p.t.u. in beginsel gerechtigd tot aftrek van de btw bij de verwerving van de diensten. Mede om deze reden zou de beperking van het recht op aftrek van btw als bedoeld in artikel 88, lid 1, punt 4, u.p.t.u., hier niet van toepassing zijn voor zover dit recht daarin wordt uitgesloten met betrekking tot accommodatie- en cateringdiensten. Een andere zienswijze zou indruisen tegen het beginsel van fiscale neutraliteit en zou leiden tot een dubbele btw-heffing op één en dezelfde dienst (bij de wederverkoop wordt immers de bruto waarde ervan belast).

III. Motivering van de prejudiciële verwijzing door de Naczelny Sąd Administracyjny (hoogste bestuursrechter)

Algemene opmerkingen

12. Door de toetreding van de Republiek Polen tot de Europese Unie op 1 mei 2004 maakt het gemeenschapsrecht op grond van het Toetredingsverdrag met ingang van die datum deel uit van de Poolse rechtsorde. Krachtens [Or. 7] artikel 91, lid 3, van de Poolse grondwet, gelezen in samenhang met artikel 2 van de Akte betreffende de toetredingsvoorwaarden, welke deel uitmaakt van het Toetredingsverdrag, heeft het gemeenschapsrecht in geval van strijdigheid voorrang op de nationale wetgeving.

De NSA heeft rekening gehouden met het feit dat het beginsel van de voorrang van het gemeenschapsrecht ook verankerd is in de vaste rechtspraak van het Hof (zie bijvoorbeeld arresten van 5 februari 1963, Van Gend en Loos, 26/62, EU:C:1963:1; 9 maart 1978, ██████████ 106/77, EU:C:1978:49, en 29 april 1999, ██████████ C-2[2]4/97).

Bovendien mag de nationale rechterlijke instantie overeenkomstig artikel 234 van het Verdrag betreffende de Europese Unie (PB 2006, C 321E) het Hof een vraag voorleggen betreffende de uitlegging van het EG-verdrag of betreffende handelingen van de instellingen van de Gemeenschap indien zij een beslissing op dit punt noodzakelijk acht om een vonnis te kunnen wijzen (zie met name arrest van 21 maart 2002, Cura Anlagen, C-451/99, EU:C:2002:195, punt 22).

13. In de onderhavige zaak gaat het er onder meer om of een belastingplichtige die accommodatie- en cateringdiensten verwerft teneinde deze vervolgens door te verkopen aan een andere belastingplichtige op grond van artikel 86, lid 1, u.p.t.u. gerechtigd is tot aftrek van de voorbelasting of niet, gelet op de beperking van artikel 88, lid 1, punt 4, u.p.t.u., waarvan de invoering ruimte laat voor een standstillclausule.
14. Artikel 86, lid 1, u.p.t.u. bepaalt dat de in artikel 15 bedoelde belastingplichtige de voorbelasting mag aftrekken voor zover goederen en diensten worden gebruikt

voor belaste handelingen. Deze bepaling introduceert het beginsel van de neutraliteit van de btw als bedoeld in artikel 168 van richtlijn 2006/112/EG en komt er op neer dat de belastingplichtige door zijn recht op aftrek van de voorbelasting deze belastingdruk feitelijk niet ondervindt. Met andere woorden: de btw mag niet drukken op belastingplichtigen die betrokken zijn bij de handel in goederen en diensten maar die daarvan niet de uiteindelijke afnemers zijn, aangezien deze belasting uiteindelijk moet worden gedragen door de eindverbruiker, dat wil zeggen de consument, welke de laatste schakel in deze keten is. Het recht op aftrek werd ingevoerd om ondernemers volledig te bevrijden van de in het kader van hun activiteiten betaalde of verschuldigde btw, met dien verstande dat belastingplichtigen gerechtigd zijn de voorbelasting af te trekken wanneer tussen die voorbelasting op verworven goederen en **[Or. 8]** diensten en de belasting over hun belaste activiteit een rechtstreekse en onbetwistbare band bestaat. Het beginsel van fiscale neutraliteit verzet zich tevens tegen dubbele belasting van een bepaalde activiteit (zie arrest van het Hof van 25 mei 1993, ██████████ C-193/91, EU:C:1993:203) en vereist dat alle economische activiteiten gelijk worden behandeld (zie arrest van 12 januari 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22).

15. „Elke beperking van het recht op aftrek heeft gevolgen voor de hoogte van de belastingdruk en moet in alle lidstaten op dezelfde wijze worden toegepast. Afwijkingen zijn dus slechts toegestaan in de gevallen waarin de richtlijn uitdrukkelijk voorziet” (arresten van het Hof van 14 februari 1985, ██████████ 268/83, EU:C:1985:74, en 19 september 2000, Ampafrance en Sanofi, C-177/99 en C-181/99, EU:C:2000:470).
16. Eén van de beperkingen die door de Poolse wetgever is ingevoerd, is die van artikel 88, lid 1, punt 4, u.p.t.u., welke in de behandelde zaak door de belastingautoriteit is toegepast. Daarin is bepaald dat het recht op aftrek of teruggaaf van de voorbelasting niet van toepassing is op door de belastingplichtige verworven accommodatie- en cateringdiensten, met uitzondering van bereide maaltijden voor passagiers die worden aangeschaft door belastingplichtigen die passagiersvervoersdiensten aanbieden [letter b)].
17. Tot 1 december 2008 bevatte deze bepaling nog een aanvullende bepaling onder a), volgens welke deze beperking niet van toepassing was in gevallen waarin deze diensten werden verworven 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.

Tot dan toe gold artikel 88, lid 1, punt 4, u.p.t.u. als strikte herneming van de bepaling van artikel 25, lid 1, punt 3b), u.p.t.u.a., welke van kracht was vóór de toetreding van de Republiek Polen tot de Europese Unie.

18. De invoering van artikel 88, lid 1, punt 4, u.p.t.u. in de Poolse rechtsorde na de toetreding tot de Europese Unie (op 1 mei 2004) was gebaseerd op **[Or. 9]** een

standstillclausule als bedoeld in artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn, volgens welke de lidstaten elke uitsluiting konden handhaven waarin hun wetgeving ten tijde van de inwerkingtreding van deze richtlijn voorzag totdat de hierboven bedoelde voorschriften in werking zouden treden. Verwijzend naar deze regeling heeft het Hof in punt 39 van zijn arrest van 22 december 2008, Magoora, C-414/07, EUC:2008:766, vastgesteld: „Voorts moet met de Commissie worden opgemerkt dat de standstillclausule van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de Zesde richtlijn niet beoogt een nieuwe lidstaat de mogelijkheid te bieden om naar aanleiding van zijn toetreding tot de Unie zijn nationale wetgeving aldus te wijzigen dat die wetgeving verder zou komen af te staan van de doelstellingen van die richtlijn. Een wijziging in die zin zou indruisen tegen de geest zelf van deze clausule.”

Artikel 176, tweede alinea, van de momenteel geldende richtlijn 2006/112/EG bepaalt: „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.”

19. Door de intrekking van de bepaling van artikel 88, lid 1, punt 4, onder a), op 1 december 2008 heeft de wetgever de toepassing van de beperkingen van het recht op aftrek verruimd ten opzichte van de situatie vóór de Poolse toetreding tot de Europese Unie (1 mei 2004).
20. Los van het voorgaande is de uitlegging van artikel 88, lid 1, punt 4, u.p.t.u., als zou er een absoluut verbod op btw-aftrek bestaan voor accommodatie- en cateringdiensten die door belastingplichtigen worden verworven, in strijd met artikel 17, lid 6, tweede volzin van de Zesde richtlijn, volgens welke 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. Een soortgelijke bepaling is opgenomen in artikel 176, tweede volzin, van richtlijn 2006/112/EG.
21. Uit deze bepalingen volgt dat het recht op aftrek van de belasting in beginsel niet wordt verleend voor weelde-uitgaven en uitgaven voor ontspanning of representatie, behalve dan voor gevallen waarin deze uitgaven een strikt professioneel karakter hebben. Deze norm kan echter niet **[Or. 10]** volledig los van de andere bepalingen van de Zesde richtlijn worden gelezen, en dus ook niet van de bepalingen van richtlijn 2006/112/EG, waarin de basisregels voor de btw zijn vastgesteld, meer in het bijzonder van artikel 168 van de btw-richtlijn, waarin wordt bepaald dat een belastingplichtige gerechtigd is tot aftrek voor zover de goederen en diensten worden gebruikt voor zijn belaste handelingen (er is geen voorwaarde van een „nauw verband”).
22. De *ratio legis* van de uitsluiting van aftrek op grond van artikel 88, lid 1, punt 4, u.p.t.u. was dat de voorbelasting in het geval van uitgaven voor accommodatie- en cateringdiensten vaak als verbruiksbelasting moet worden opgevat, zonder dat er

een nauw verband met de verrichte economische activiteiten bestaat. Deze bepaling is dan ook bedoeld om de aftrek van belasting op dit soort uitgaven voor de genoemde 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. Dit verbod zou echter niet mogen gelden voor belastingplichtigen die deze diensten verwerven met het oog op de wederverkoop ervan aan consumenten of andere belastingplichtigen, aangezien in een dergelijk geval de gemaakte uitgaven wel een verband hebben met de verrichte economische activiteiten. In een dergelijk geval druist het verbod op aftrek van btw in tegen het beginsel van neutraliteit, evenredigheid en doeltreffendheid, is het in strijd met de doelstelling van het artikel 176 van de btw-richtlijn (oud artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn) en leidt het tot dubbele belastingheffing op dergelijke diensten.

In punt 23 van zijn arrest van 30 september 2010, *Oasis East*, C-395/09, EU:C:2010:570, heeft het Hof vastgesteld dat de in artikel 17, lid 6, van de Zesde richtlijn aan de lidstaten toegekende bevoegdheid geen absolute discretionaire bevoegdheid is om alle of nagenoeg alle goederen en diensten van het recht op btw-aftrek uit te sluiten en aldus de regeling van artikel 11, lid 1, van de Tweede richtlijn uit te hollen. Die bevoegdheid heeft dus geen betrekking op algemene uitsluitingen en ontslaat de lidstaten niet van de verplichting, de goederen en de diensten waarvoor het recht op aftrek is uitgesloten, genoegzaam te bepalen (zie in die zin arresten van 5 oktober 1999, [REDACTED] e.a., C-305/97, EU:C:1999:481, punten 22 en 24, en 14 juli 2005, [REDACTED] en [REDACTED] C-434/03, EU:C:2005:463, punten 33 en 35).

23. In het behandelde geval verwerft de Lotos-groep de accommodatie- en cateringdiensten niet voor verbruiksdoeleinden maar voor de verdere belastbare verkoop ervan, waardoor zij wel degelijk een verband met de belaste economische activiteiten hebben.

[Or. 11]

24. De NSA is bekend met het arrest van het Hof in de gevoegde zaken C-177/99 en C-181/99 tussen *Ampafrance SA* en *Directeur des services fiscaux de Maine-et-Loire* (Frankrijk) en tussen *Sanofi Synthélabo* en *Directeur des services fiscaux de Seine-et-Marne* (Frankrijk), waarin in de punten 56 en 61 blijkt dat het Hof van oordeel was dat een maatregel waarbij alle uitgaven voor accommodatie en catering in beginsel zijn uitgesloten van het recht op btw-aftrek, dat een fundamenteel beginsel is van het met de Zesde richtlijn ingevoerde btw-stelsel, niet kennelijk noodzakelijk is ter bestrijding van belastingfraude en -ontwijking. Dit risico bestaat evenwel niet wanneer uit objectieve gegevens blijkt dat de uitgaven voor accommodatie en catering strikt beroepsmatige doeleinden hebben gediend.
25. Dit arrest is echter gewezen in verband met een besluit van de Raad waarbij de Franse Republiek werd toegestaan een van artikel 17, lid 6, tweede alinea, van de

Zesde richtlijn afwijkende maatregel te nemen. Derhalve rijst de vraag of ook uitsluitingen van het recht op aftrek van voorbelasting die in de nationale wetgeving volgen uit het standstillbeginsel, in overeenstemming moeten zijn met het evenredigheidsbeginsel, dat wil zeggen of zij met het oog op het bereiken van hun doelstelling zodanig moeten zijn ontworpen dat zij de werking van het btw-stelsel zo weinig mogelijk ondermijnen. Het is twijfelachtig of regelingen als evenredig kunnen worden beschouwd die bedoeld zijn om ongewenste verschijnselen te elimineren maar vanwege hun algemene aard ook betrouwbare belastingplichtigen treffen doordat zij – zoals in het onderhavige geval – door oplegging van een dubbele belasting ingaan tegen het beginsel van fiscale neutraliteit.

26. Het lijkt er dan ook op dat artikel 168 van richtlijn 2006/112/EG zich ertegen verzet dat een bepaling als die van artikel 88, lid 1, punt 4, u.p.t.u., louter omdat zij gebaseerd is op een standstillclausule (artikel 176 van de richtlijn), de aftrek van voorbelasting op in het kader van economische activiteiten verworven accommodatie- en cateringdiensten uitsluit. Dat zou leiden tot dubbele belastingheffing over deze diensten en druist derhalve in tegen het neutraliteits- en evenredigheidsbeginsel, hoewel niet kan worden beweerd dat de betrokken belastingplichtige deze kosten heeft gemaakt met het oog op belastingontwijking of -ontduiking.

[Or. 12]

27. Tegen de achtergrond van de bepaling van nationaal recht rechtvaardigen deze twijfels aangaande de uitlegging van de genoemde Unierechtelijke bepalingen het verzoek om een prejudiciële beslissing met betrekking tot de volgende vraag:

Verzetten artikel 168 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, zoals gewijzigd) en de beginselen van neutraliteit en evenredigheid zich niet tegen een regeling als die van artikel 88, lid 1, punt 4, van de ustawa o podatku od towarów i usług (Dz. U. 2011, nr. 177, volgnr. 1054, zoals gewijzigd; momenteel Dz. U. 2017, nr. 1221, zoals gewijzigd), welke het recht van belastingplichtigen op aftrek of teruggaaf van de voorbelasting uitsluit voor door hen verworven accommodatie- en cateringdiensten, met uitzondering van bereide maaltijden voor passagiers die worden aangeschaft door belastingplichtigen die passagiersvervoersdiensten aanbieden, ook wanneer deze wijzigingen in de wet zijn ingevoerd op grond van artikel 17, lid 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)?

28. Naar het oordeel van de NSA is het antwoord op deze vraag noodzakelijk om een beslissing over het beroep van de verzoekende Lotos-groep te kunnen nemen.

29. [OMISSIS]

30. [OMISSIS] [passage betreffende de schorsing van de procedure]

[OMISSIS]

[handtekening]