

Ideiglenes változat

A BÍRÓSÁG ÍTÉLETE (nyolcadik tanács)

2019. május 2.(\*)

„Elzetes döntéshozatal – Adózás – Hozzáadottértékadó (héta) – Az elzetiesen felszámított adó levonása – 77/388/EGK hatodik irányelv – A 17. cikk (2) és (6) bekezdése – 2006/112/EK irányelv – 168. és 176. cikk – Az adólevonási jog kizárása – Szálláshely- és vendéglátóipari szolgáltatások igénybevétele – »Standstill« klauzula – Az Európai Unióhoz történő csatlakozás”

A C-225/18. sz. ügyben,

az EUMSZ 267. cikk alapján benyújtott elzetes döntéshozatal iránti kérelem tárgyában, amelyet a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország) a Bírósághoz 2018. március 28-án érkezett, 2017. október 23-i határozatával terjesztett el

a **Grupa Lotos S.A.**

és

a **Minister Finansów**

között folyamatban lévő eljárásban,

A BÍRÓSÁG (nyolcadik tanács),

tagjai: F. Biltgen tanácselnök, J. Malenovský és L. S. Rossi (előadó) bírák,

előtanácsnok: M. Bobek,

hivatalvezető: A. Calot Escobar,

tekintettel az írásbeli szakaszra,

figyelembe véve a következők által előterjesztett észrevételeket:

- a Grupa Lotos S.A. képviseletében B. Wolniewicz radca prawny,
- a lengyel kormány képviseletében B. Majczyna, meghatalmazotti minőségben,
- az Európai Bizottság képviseletében J. Jokubauskaitis és M. Owsiany-Hornung, meghatalmazotti minőségben,

tekintettel a előtanácsnok meghallgatását követően hozott határozatra, miszerint az ügy elbírálására a előtanácsnok indítványa nélkül kerül sor,

meghozta a következő

### Ítéletet

1 Az elzetes döntéshozatal iránti kérelem a közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló,

2006. november 28-ai 2006/112/EK tanácsi irányelv (HL 2006. L 347., 1. o.; helyesbítések: HL 2007. L 335., 60. o., HL 2015. L 323., 31. o.; a továbbiakban: héairányelv) 168. cikke a) pontjának és 176. cikkének értelmezésére vonatkozik.

2 E kérelmet a Lengyelországban székhellyel rendelkező Grupa Lotos S.A., egy, az üzemanyagok és kenőanyagok ágazatában tevékenységet végző társaságok csoportjának anyavállalata és a Minister Finansów (pénzügyminiszter, Lengyelország) között azon adójogi állásfoglalás tárgyában folyamatban lévő jogvitában terjesztették elő, amelyben a pénzügyminiszter megtagadta a Grupa Lotos által megfizetett, azon szálláshely- és vendéglátóipari szolgáltatásokat terhelő hozzáadottértékadó (héta) levonását, amelyeket e társaság továbbértékesít és továbbszámol más héaalanyok felé.

## Jogi háttér

### Az uniós jog

3 Az 1995. április 10-ai 95/7/EK tanácsi irányelvvel (HL 1995. L 102., 18. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 274. o.) módosított, a tagállamok forgalmi adóra vonatkozó jogszabályainak összehangolásáról – közös hozzáadottértékadórendszer: egységes adóalapmegállapításról szóló, 1977. május 17-ai 77/388/EGK hatodik tanácsi irányelv (HL 1977. L 145., 1. o.; magyar nyelvű különkiadás 9. fejezet, 1. kötet, 23. o.; a továbbiakban: hatodik irányelv) 17. cikkének (2) és (6) bekezdése előírta:

„(2) Amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységéhez használta fel, az adóalany jogosult az általa fizetendő adóból levonni a következő összegeket:

a) az olyan, belföldön adóköteles termékek és szolgáltatások után fizetendő, illetve megfizetett[héa] hozzáadottértékadó, amelyet részére egy másik adóalany szállított vagy fog szállítani, illetve teljesített vagy fog teljesíteni;

[...]

(6) A Tanács a Bizottság javaslatára az ezen irányelv hatálybalépésétől számított négyéves időtartamon belül egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadás esetén nem keletkezhet a hozzáadottértékadó levonásának joga. Az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadás esetén, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek az adólevonást semmilyen körülmények között nem lehet alkalmazni.

A fent említett rendelkezések hatálybalépéséig a tagállamok fenntarthatnak minden olyan kizárást, amely az ezen irányelv hatálybalépése idején fennálló nemzeti jogszabályban szerepel.”

4 A hatodik irányelvet a 2006/112 irányelv helyezte hatályon kívül és váltotta fel, amely 2007. január 1-jén lépett hatályba.

5 A héairányelv 168. cikke ekképp rendelkezik:

„Az adóalany, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat az adóköteles tevékenységének folytatása szerinti tagállamban adóköteles tevékenységéhez használja fel, jogosult az általa fizetendő adó összegétől levonni a következő összegeket:

a) a részére más adóalany által teljesített vagy teljesítendő termékértékesítés vagy szolgáltatásnyújtás után az ebben a tagállamban fizetendő vagy megfizetett héát;

[...].

6 A héairányelv 176. cikke kimondja:

„A Tanács a Bizottság javaslata alapján egyhangúlag megállapítja, hogy milyen kiadások nem jogosítanak a héa levonására. Semmiképpen nem lehet adólevonást alkalmazni az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadások esetén, mint a luxuskiadások, szórakozási célú kiadások és reprezentációs költségek.

Az els? albekezdésben említett rendelkezések hatálybalépéséig a tagállamok fenntarthatnak minden olyan korlátozást, amelyet az 1979. január 1?jén, vagy – a Közösséghez az említett id?pontot követ?en csatlakozó tagállamok esetében – a csatlakozás id?pontjában hatályos nemzeti jogszabályaik el?írnak.”

### **A lengyel jog**

7 Az 1993. január 8?i ustawa o podatku od towarów i us?ug oraz o podatku akcyzowymnak (az árukat és szolgáltatásokat terhel? adóról, valamint a jövedéki adóról szóló törvény; Dz. U., 1993, 11, 50. tétel) a hatályon kívül helyezéséig, azaz 2014. május 1?jéig alkalmazandó változata 25. cikke (1) bekezdésének 3b. pontja el?írta:

„A fizetend? adó összege nem mérsékelhet? vagy a fizetend? adó különbözete nem téríthet? vissza az adóalany által igénybe vett alábbi szolgáltatások tekintetében:

3b) szálláshely? és vendéglátóipari szolgáltatás, kivéve

a) azt az esetet, ha e szolgáltatásokat idegenforgalmi szolgáltatásokat nyújtó adóalanyok szerezték be, amennyiben az idegenforgalmi szolgáltatások részét képezi a szálláshely? vagy vendéglátóipari szolgáltatás, vagy mindkett?,

b) utasoknak szánt készételek személyszállítási szolgáltatást nyújtó adóalanyok általi beszerzése.”.

8 A 2004. március 11?i ustawa o podatku od towarów i us?ugnak (a termékekre és szolgáltatásokra vonatkozó adóról szóló törvény; Dz. U., 2011, 177, 1054. tétel; a továbbiakban: héatörvény) az alapügyre alkalmazandó változata 8. cikkének (2a) bekezdése ekképp rendelkezik:

„Azt az adóalanyt, aki a szolgáltatások nyújtásakor saját nevében, de harmadik személyek megbízásából jár el, úgy kell tekinteni, mintha e szolgáltatásokat saját maga vette volna igénybe és nyújtotta volna.”

9 A héatörvény 86. cikkének (1) bekezdése kimondja:

„Az adóalanyok, amennyiben a termékeket és szolgáltatásokat adóköteles tevékenységhez használják fel, a 114. cikkre, a 119. cikk (4) bekezdésére, a 120. cikk (17) és (19) bekezdésére, valamint a 124. cikkre figyelemmel jogosultak az el?zetesen felszámított adó összegéb?l levonni a héa összegét.”

10 A héatörvénynek a 2008. december 1?jéig hatályban lév? változata 88. cikke (1) bekezdése el?írta:

„A fizetendő adó összege nem mérsékelhető vagy a fizetendő adó különbözete nem téríthető vissza [...] az [alábbiak] tekintetében:

4) szálláshely- és vendéglátóipari szolgáltatás, kivéve

a) ha e szolgáltatásokat idegenforgalmi szolgáltatásokat nyújtó adóalanyok szerezték be, amennyiben a 119. cikkben meghatározottaktól eltérően megadóztatott idegenforgalmi szolgáltatások részét képezi a szálláshely- vagy vendéglátóipari szolgáltatás, vagy mindkettő,

b) utasoknak szánt készételek személyszállítási szolgáltatást nyújtó adóalanyok általi beszerzése.”

11 A Hét törvény 2008. december 1-jétől hatályos változata 88. cikkének (1) bekezdése ekképp rendelkezik:

„A fizetendő adó összege nem mérsékelhető vagy a fizetendő adó különbözete nem téríthető vissza az [alábbiak] tekintetében:

4) szálláshely- és vendéglátóipari szolgáltatás, kivéve

a) [hatályon kívül helyezve]

b) utasoknak szánt készételek személyszállítási szolgáltatást nyújtó adóalanyok általi beszerzése.”

### **Az alapeljárás és az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdés**

12 A 2014. év folyamán a Lengyelországban adóalany Grupa Lotos szálláshely- és vendéglátóipari szolgáltatásokat vett igénybe részben saját használatra, részben pedig a céltől, hogy azokat továbbértékesítse leányvállalatai számára, amelyek maguk is e tagállamban rendelkeznek adóalanyisággal.

13 A Grupa Lotos adójogi állásfoglalást kért a lengyel adóhatóságtól, és többek között azt kérdezte, hogy abban az esetben, ha szálláshely- és vendéglátóipari szolgáltatásokat vesz igénybe, amelyeket ezt követően továbbszámláz más adóalanyok számára, jogosult-e a Hét törvény 86. cikkének (1) bekezdésében előírt általános adórendszer értelmében előzetesen felszámított hű levonására.

14 A Grupa Lotos szerint, mivel a Hét törvény 8. cikkének (2a) bekezdéséből az következik, hogy szolgáltatásnyújtónak minősül az a gazdasági szereplő, aki saját nevében szolgáltatásokat vesz igénybe a céltől, hogy azokat továbbértékesítse, másfelől pedig a szálláshely- és vendéglátóipari szolgáltatások hűkötelesek a Grupa Lotos általi továbbértékesítésük során, az e szolgáltatások igénybevételekor előzetesen felszámított hűának a Hét törvény 86. cikke (1) bekezdése értelmében levonhatónak kell lennie. Az e törvény 88. cikke (1) bekezdésének 4. pontjában előírt, a levonási jognak a szálláshely- és vendéglátóipari szolgáltatások tekintetében történő kizárására vonatkozó korlátozás nem alkalmazható ebben az esetben, mivel a Grupa Lotos nem végső fogyasztónak, hanem szolgáltatásnyújtónak minősül, azon adóalanyokhoz hasonlóan, amelyek ilyen jellegű szolgáltatásokat nyújtanak.

15 2015. januári adójogi állásfoglalásában az adóhatóság azon okból utasította el a Grupa Lotos álláspontját, hogy a hűlevonáshoz való jognak a Hét törvény 88. cikke (1) bekezdésének 4. pontjában egyértelműen előírt kizárása nem különbözik aszerint, hogy az az adóalany, amely előzetesen szálláshely- és vendéglátóipari szolgáltatásokat vesz igénybe, ezt követően végső

fogyasztóként vagy szolgáltatásnyújtóként cselekszik.

16 Az adójogi állásfoglalás megsemmisítésére irányuló, a Grupa Lotos által a Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańskuhoz (gdanski vajdasági közigazgatási bíróság, Lengyelország) benyújtott keresetet e bíróság az adóhatóság által hivatkozott indokokhoz hasonló indokokkal utasította el.

17 A Grupa Lotos ekkor felülvizsgálat iránti kérelmet nyújtott be a Naczelny Sąd Administracyjnyhez (legfelsőbb közigazgatási bíróság, Lengyelország), lényegében megismételve a jelen ítélet 14. pontjában ismertetett állásfoglalását.

18 A kérdést elterjesztő bíróság eladja, hogy a héatörvény 86. cikkének (1) bekezdése az elzetesen felszámított héa levonásához való jognak a héairányelv 168. cikke a) pontjában elírt elvét tükrözi vissza. E bíróság kiemeli továbbá, hogy a héa levonásának a héatörvény 88. cikke (1) bekezdése 4. pontjában a szálláshely- és vendéglátóipari szolgáltatások esetében rögzített tilalma a Lengyel Köztársaságnak az Európai Unióhoz 2004. május 1-jén történt csatlakozását megelőzően, valamint egészen 2008. december 1-jéig a héáról és a jövedéki adóról szóló, 1993. január 8-i törvény 25. cikke (1) bekezdése 3b.) pontja megfogalmazásának pontos átvétele, és a héairányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdésében elírt „standstill” klauzulán alapul (amelyet a héairányelv 176. cikkének második bekezdése vett át).

19 E bíróság arra is rámutat, hogy 2008. december 1-jéig a héatörvény 88. cikke (1) bekezdésének 4. pontja egy a) alpontot tartalmazott, amelynek értelmében a levonás kizárása nem vonatkozott azokra az esetekre, amelyekben a szálláshely- és vendéglátóipari szolgáltatásokat olyan adóalanyok vették igénybe, amelyek idegenforgalmi szolgáltatásokat nyújtottak. Mindazonáltal 2008. január 1-jén a lengyel jogalkotó hatályon kívül helyezte az említett 88. cikk (1) bekezdése 4. pontja a) alpontjának rendelkezéseit, ami a Lengyel Köztársaságnak az Európai Unióhoz történő csatlakozását megelőző helyzethez viszonyítva kiterjesztette a héalevonáshoz való jog kizárását a szálláshely- és vendéglátóipari szolgáltatások igénybevétele esetén.

20 A kérdést elterjesztő bíróság kifejti, hogy a héa levonásához való jognak a héatörvény 88. cikke (1) bekezdésének 4. pontjából következő kizárását az a tény igazolja, hogy a szálláshely- és vendéglátóipari szolgáltatásokra vonatkozó költségekkel kapcsolatos beszerzésekben foglalt héa gyakran nem a szigorú értelemben vett üzleti fogyasztást szolgálja. E rendelkezésnek tehát az a célja, hogy tiltsa a héa levonását a szóban forgó szolgáltatásokhoz kapcsolódó, olyan típusú kiadások esetében, amely szolgáltatásokat az adóalany gazdasági tevékenység keretében történő felhasználásnak álcázva valójában személyes célra használ fel.

21 Mindazonáltal a kérdést elterjesztő bíróság szerint, amint az alapügyben is, az ilyen tilalmat nem kell alkalmazni azon adóalany tekintetében, amely az említett szolgáltatásokat a célból veszi igénybe, hogy azokat a fogyasztóknak vagy más adóalanyoknak továbbértékesítse, tekintve hogy ebben az esetben az elzetesen teljesített kiadások továbbra is ezen adóalany gazdasági tevékenységéhez kapcsolódnak. Az ilyen esetben ugyanis a héalevonásnak a szóban forgó szolgáltatások kettős adóztatását maga után vonó tilalma sérti a semlegesség és az arányosság elvét, valamint az uniós jogalkotó által a héairányelv 176. cikkében követett célkitűzést.

22 A kérdést elterjesztő bíróság nyilvánvalóan kiemeli, hogy tudomása van – többek között – a 2000. szeptember 19-i Ampafrance és Sanofi ítéletről (C-177/99 és C-181/99, EU:C:2000:470, 56. és 61. pont), az következik, hogy egy olyan intézkedés, amelynek lényege, hogy f szabály szerint kizárja a héalevonáshoz való jogból a szálláshely- és vendéglátóipari szolgáltatások költségeinek összességét, nem tnik szükségesnek az adócsalás és az adóelkerülés elleni küzdelemhez, különösen akkor, ha objektív adatokból az tnik ki, hogy e költségeket szigorúan

üzleti célokra fordították. E bíróságnak mindazonáltal kétségei vannak azon kérdést illetően, hogy ez az ítélet, amelyet a Bíróság a Tanács egyik határozatának keretében hozott, alkalmazható-e a nemzeti jog által a héairányelv 176. cikkének első bekezdésében rögzített „standstill” klauzula értelmében előírt kizárásra, és e kizárás meg kell-e, hogy feleljen az arányosság elvének.

23 E körülmények között a Naczelny Sąd Administracyjny (legfelsőbb közigazgatási bíróság) felfüggesztette az eljárást, és előzetes döntéshozatal céljából a következő kérdést terjesztette a Bíróság elé:

„Ellentétes-e a [héairányelv] 168. cikkével, valamint a semlegesség és arányosság elvével az olyan nemzeti szabályozás, mint a [hétörvény] 88. cikke (1) bekezdésének 4. pontja, amely szerint az utasoknak szánt készételek személyszállítást végző adóalanyok általi beszerzését kivéve az adóalanyok számára a szálláshely- és vendéglátóipari szolgáltatás igénybevétele esetén a fizetendő adó összege nem mérsékelhető, és a fizetendő adó különbözete nem téríthető vissza még abban az esetben sem, ha ezeket a szabályokat a [hatodik irányelv] 17. cikkének (6) bekezdése alapján foglalták a törvénybe?”

### **Az előzetes döntéshozatalra előterjesztett kérdésről**

24 Kérdésével a kérdést előterjesztő bíróság lényegében arra keresi a választ, hogy úgy kell-e értelmezni a héairányelv 168. cikkének a) pontját, hogy azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely egyfelől előírja a héalevonáshoz való jog kizárása hatályának kiterjesztését az érintett tagállamnak az Unióhoz történő csatlakozását követően, és amelyből az következik, hogy az az idegenforgalmi szolgáltatásokat nyújtó adóalany, amelyet e kiterjesztés hatálybalépésétől kezdődően megfosztanak az azon héa levonásához való jogtól, amely azon szálláshely- és vendéglátóipari szolgáltatások igénybevétele terhelte, amelyeket ezen adóalany idegenforgalmi szolgáltatások nyújtása keretében más adóalanyoknak számláz tovább, illetve másfelől, amely előírja a szálláshely- és vendéglátóipari szolgáltatások után megfizetett héa levonásához való jogot, amely kizárást e tagállamnak az Unióhoz történő csatlakozását megelőzően írták elő, és azt e csatlakozást követően is hatályban tartották a héairányelv 176. cikke második bekezdésének megfelelően, és amelyből az következik, hogy az az adóalany, aki nem nyújt idegenforgalmi szolgáltatásokat, elveszíti az azon szálláshely- és vendéglátóipari szolgáltatások igénybevétele terhelő héa levonásához való jogot, amelyeket más adóalanyoknak számláz tovább.

25 E tekintetben először is arra kell emlékeztetni, hogy az állandó ítélkezési gyakorlat szerint a héairányelv 168. cikkének a) pontjában foglalt adólevonási jog a héa mechanizmusának szerves részét képezi, és főszabály szerint nem korlátozható. E jog a teljesített ügyleteket terhelő előzetesen felszámított adó teljes összege tekintetében azonnal érvényesül. (lásd többek között: 2013. július 18-ai AES/3C Maritza East 1 ítélet, C-124/12, EU:C:2013:488, 25. pont; 2017. szeptember 14-ai Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, C-132/16, EU:C:2017:683, 25. pont).

26 Az adólevonások rendszerének ugyanis az a célja, hogy az adóalanyt teljes egészében mentesítse valamennyi gazdasági tevékenysége keretében fizetendő vagy megfizetett héa terhe alól. A közös héarendszer tehát biztosítja minden gazdasági tevékenység adóterhét illetően a tökéletesen semlegességet, bármi legyen is e tevékenységek célja vagy eredménye, amennyiben e tevékenységek maguk a héa alá tartoznak. (lásd: 2017. szeptember 14-ai Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, C-132/16, EU:C:2017:683, 26. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

27 Ebből következik, hogy az adóalany – a termék vagy szolgáltatás beszerzésekor e minőségében eljárva – az eszközt vagy a szolgáltatást az adóztatott tevékenységéhez használja,

jogosult az ilyen eszközre vagy az ilyen szolgáltatásra vonatkozóan fizetendő vagy megfizetett hűlevonására az adóalanyként eljáró személy (lásd ebben az értelemben: 2017. szeptember 14-én Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments ítélet, C-132/16, EU:C:2017:683, 27. pont, valamint ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

28 Másodsorban, szintén az ítélkezési gyakorlatból következik, hogy a hűlevonási jogtól való eltérések kizárólag az ezen adót szabályozó irányelvekben kifejezetten rögzített esetekben lehetségesek (lásd ebben az értelemben: 2000. szeptember 19-én Ampafrance és Sanofi ítélet, C-177/99 és C-181/99, EU:C:2000:470, 34. pont; 2002. január 8-án Metropol és Stadler ítélet, C-409/99, EU:C:2002:2, 42., 44. és 58. pont), és azokat szigorúan kell értelmezni (2008. december 22-én Magoora ítélet, C-414/07, EU:C:2008:766, 28. pont).

29 Ezen eltérések között szerepel a hűairányelv 176. cikkének második bekezdése, amely lényegében azonos a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdésével, és amelynek elfogadása nem volt hatással az ezen utóbbi rendelkezésre vonatkozó ítélkezési gyakorlatra (lásd ebben az értelemben: 2010. szeptember 30-án Oasis East ítélet, C-395/09, EU:C:2010:570, 17. és 27. pont).

30 Akárcsak eldöntje, a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdése, a hűairányelv 176. cikkének második bekezdése is tartalmaz egy „standstill” klauzulát, amely az Unióhoz csatlakozó államok tekintetében többek között azt írja elő, hogy a hűlevonási jogot kizárólag a csatlakozásukat megelőzően alkalmazandó nemzeti rendelkezéseket hatályban tarthatják addig, amíg a Tanács meg nem állapítja az e 176. cikk első bekezdésében előírt rendelkezéseket, amit a Tanács e napon elmulasztott megtenni (lásd ebben az értelemben: 2010. április 15-én X Holding és Oracle Nederland ítélet, C-538/08 és C-33/09, EU:C:2010:192, 38. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat; 2013. július 18-án AES-3C Maritza East 1 ítélet, C-124/12, EU:C:2013:488, 43. és 44. pont).

31 Harmadsorban, mindazonáltal nem feltétlen a tagállamok azon fennmaradó lehetősége, hogy hatályban tartsák a hűlevonási jogra vonatkozó nemzeti kizárásokat a hűairányelv 176. cikke második bekezdésének alkalmazásával. A Bíróság ennek megfelelően állapította meg, hogy a „standstill” klauzulának nem az a célja, hogy az új tagállamok számára lehetővé tegye, hogy az Unióhoz való csatlakozásuk alkalmával úgy módosítsák belső jogszabályaikat, hogy annak hatására oly módon terjedjen ki a már létező kizárások hatálya, hogy e jogszabályokat eltávolítsák a hűairányelv céljaitól, ami ellentétes lenne e klauzula szellemével (lásd ebben az értelemben: 2008. december 22-én Magoora ítélet, C-414/07, EU:C:2008:766, 37. és 39. pont).

32 A már létező kizárások hatályának ilyen kiterjesztése egyébiránt ellentétes lenne a tagállamok azon kötelezettségével, hogy területükön biztosítsák a hűa teljes összegének beszedését, mivel megfosztaná az Uniót a hűából származó bevételek egy részétől, azaz saját forrásainak egy részétől, megsértve többek között az EUSZ 4. cikk (3) bekezdését (lásd ebben az értelemben: 2018. május 2-én Scialdone ítélet, C-574/15, EU:C:2018:295, 26. és 27. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

33 A Bíróság arra is emlékeztetett, hogy a nemzeti bíróságok feladata, hogy meghatározzák a nemzeti szabályozás valamely új tagállam Európai Unióhoz történő csatlakozása időpontjában hatályos tartalmát, és hogy megállapítsák, e szabályozás azzal a hatással jár-e, hogy e csatlakozást követően utólag bővíti a meglévő kizárások alkalmazási körét (lásd ebben az értelemben: 2013. július 18-án AES-3C Maritza East 1 ítélet, C-124/12, EU:C:2013:488, 41. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

34 Az alapügyben az előzetes döntéshozatal iránti kérelemből az tűnik ki, hogy a Lengyel Köztársaságnak az Unióhoz történő csatlakozása időpontjában a hűatörvény 88. cikke (1)

bekezdésének 4. pontja kizárta a héalevonáshoz való jogból a szálláshely? és vendéglátóipari szolgáltatások igénybevételét terhel?, el?zetesen felszámított adót, többek között az ilyen jelleg?, az e rendelkezés a) pontjában szerepl? azon szolgáltatások igénybevételének kivételével, amelyeket utólagosan idegenforgalmi szolgáltatásokat nyújtó adóalanyok használnak fel.

35 Mindazonáltal, amint az a jelen ítélet 19. pontjában kiemelésre került, úgy t?nik, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság úgy véli, hogy 2008. december 1?jét?, tehát a Lengyel Köztársaságnak az Unióhoz történ? csatlakozását követ?en a nemzeti jogalkotó a héatörvény 88. cikke (1) bekezdése 4. pontja a) alpontjának hatályon kívül helyezésével kiszélesítette a szálláshely? és vendéglátóipari szolgáltatások igénybevételét terhel? héa levonásához való jogot kizáró tényállások körét, az említett kizárás hatályába vonva az el?zetesen az ilyen szolgáltatásoknak az idegenforgalmi szolgáltatásokat nyújtó adóalany általi utólagos felhasználását terhel? héát.

36 A többek között a jelen ítélet 30?32. pontjában említett ítélkezési gyakorlat fényében nem tartozik a héairányelv 176. cikkének második bekezdésében el?írt „standstill” klauzula hatálya alá a héalevonáshoz való jog kizárása alkalmazási körének ilyen, a Lengyel Köztársaságnak az Unióhoz történ? csatlakozását követ?en el?írt, a kérdést el?terjeszt? bíróság által megállapított kiterjesztése amely azzal a következménnyel járt, hogy az idegenforgalmi szolgáltatásokat nyújtó adóalanyt 2008. december 1?jét?l megfosztották a szálláshely? és vendéglátóipari szolgáltatások igénybevételét terhel?, el?zetesen felszámított héa levonásának jogától. A héalevonási jog kizárása alkalmazási körének ilyen, a Lengyel Köztársaságnak az Unióhoz történ? csatlakozását követ?en el?írt kiterjesztése tehát ellentétes a héairányelv 168. cikkének a) pontjával.

37 Mindazonáltal, amint azt a Bíróság már megállapította, figyelemmel kell lenni a héalevonási jog kizárására vonatkozó nemzeti rendelkezések hatékony alkalmazására, valamint az ebb?l fakadóan az adóalanyokra gyakorolt hatásokra (lásd ebben az értelemben: 2013. július 18?i AES?3C Maritza East 1 ítélet, C?124/12, EU:C:2013:488, 51. pont).

38 E tekintetben meg kell állapítani, hogy a kérdést el?terjeszt? bíróság általi vizsgálat fenntartása mellett, nem bizonyos az, hogy – amint arra a Bizottság is hivatkozott írásbeli észrevételeiben – a héalevonási jog kizárásának a kérdést el?terjeszt? bíróság által bemutatotthoz hasonló kiterjesztése releváns és ténylegesen alkalmazandó az alapügy alapjául szolgáló helyzetben. Az iratokban szerepl? adatok egyike sem enged ugyanis arra következtetni, hogy a Grupa Lotos által a más adóalanyoktól beszerzett szálláshely? és vendéglátóipari szolgáltatások arra szolgálnak, hogy el?zetesen idegenforgalmi szolgáltatásokat nyújtson, akár más adóalanyok javára is.

39 Bár a kérdést el?terjeszt? bíróságnak meg kell er?sítenie, hogy helytálló?e a Bizottság által hivatkozott feltevés, a szálláshely? és vendéglátóipari szolgáltatásoknak – amely szolgáltatásokat utólagosan más adóalanyok számára értékesített tovább, anélkül hogy azok kapcsolatban lettek volna az idegenforgalmi szolgáltatások nyújtásával – a Grupa Lotoshoz hasonló adóalanyok általi igénybevételét terhel? héa levonásához való jog kizárásának f?szabály szerint a héairányelv 176. cikkének második bekezdésében el?írt „standstill” klauzula hatálya alá kell tartoznia. Az érintett adóalanyok számára ugyanis a héalevonásnak a héatörvény 88. cikke (1) bekezdése 4. pontjában el?írt kizárása hatásai f?szabály szerint változatlanok maradnak a Lengyel Köztársaságnak az Unióhoz való csatlakozását megelőz?en és azt követ?en is.

40 Ebben az esetben, és el?ször is, azt kell még az ítélkezési gyakorlat értelmében megvizsgálni, hogy a levonási jog szóban forgó kizárása a költségek megfelelően meghatározott kategóriáját érinti?e, illetve más szóval, hogy a nemzeti szabályozás kell? pontossággal határozza?e meg azon termékek és szolgáltatások jellegét és tárgyát, amelyek tekintetében a levonási jog kizárt, annak biztosítása érdekében, hogy ez a lehetőség ne szolgálhasson a



rendszerb?l való általános kizárások el?írásaként (lásd ebben az értelemben: 2010. április 15?i X Holding és Oracle Nederland ítélet, C?538/08 és C?33/09, EU:C:2010:192, 44. és 45. pont, valamint az ott hivatkozott ítélkezési gyakorlat).

41 E tekintetben meg kell jegyezni, hogy a 2010. április 15?i X Holding és Oracle Nederland ítéletben (C?538/08 és C?33/09, EU:C:2010:192, 50. és 51. pont) a Bíróság már elfogadta, hogy ételeknek és italoknak valamely adóalany személyzete számára történ? értékesítésére, valamint valamely lakóhely rendelkezésre bocsátására vonatkozó költségek kell? pontossággal kerültek meghatározásra, oly módon, hogy a levonási jognak az ezen ügyben vitatott nemzeti szabályozás általi el?írása a hatodik irányelv 17. cikkének (6) bekezdésében rögzített „standstill” klauzula hatálya alá tartozik.

42 A jelen ügyben meg kell állapítani, hogy az alapügyben szerepl?, a „szálláshely? és vendéglátóipari szolgáltatásokra” vonatkozó költségek kategóriája, bár meglehet?sen általános módon kerül említésre, láthatóan kell?képpen pontosan meghatározott az ítélkezési gyakorlat által támasztott követelmények tekintetében.

43 Erre figyelemmel másodsorban azt kell megvizsgálni, hogy – amint azt a Bizottság is javasolja – a héairányelv 176. cikkének második bekezdésében el?írt „standstill” klauzula kizárólag a héalevonási jog azon korlátozásaira vonatkozik, amelyeket egy, az ezen irányelv 176. cikkének els? bekezdése értelmében elfogadott tanácsi határozattal maguk is engedélyezhet?k.

44 Pontosabban a Bizottság azt állítja, hogy a héairányelv 176. cikkének keletkezési folyamatából az következik, hogy annak az a célja, hogy olyan költségekre alkalmazzák, amelyek tekintetében – még ha azok valamely gazdasági tevékenység keretében merültek is fel – nehéz elkülöníteni az üzleti célokra felhasznált részt a magáncélokra felhasznált részt?l. Következésképpen a Bizottság úgy ítéli meg, hogy az alapügyben szóban forgó levonási jog kizárása túlságosan is tág, mivel magában foglal olyan helyzeteket, amelyekben az el?zetesen héával terhelt költségek felhasználása kizárólag üzleti jelleg?.

45 Ezt az érvelést el kell utasítani.

46 Egyfel?l ugyanis a héairányelv 176. cikkének els? bekezdése pusztán azt mondja ki, hogy a Tanács meghatározza, hogy milyen kiadások nem jogosítanak a héa levonására, és mindenestre ki vannak zárva a levonási jogból az üzleti tevékenységhez szorosan nem kapcsolódó kiadásokat, mint például a luxuskiadásokat, a szórakozási célú kiadásokat és a reprezentációs költségeket. E rendelkezés tehát nem akadályozza meg a Tanácsot abban, hogy az adott id?pontban kizárja az az üzleti tevékenységekhez kapcsolódó költségekre vonatkozó levonási jogot.

47 Másfel?l, a héairányelv 176. cikkének második bekezdése „minden olyan korlátozás” fenntartására vonatkozik, amely 1979. január 1?je el?tt, illetve az említett id?pontot követ?en csatlakozó tagállamok esetében a csatlakozás id?pontjában hatályban volt. Márpedig emlékeztetni kell arra, hogy a Bíróság az 1999. október 5?i Royscot és társai ítéletben (C?305/97, EU:C:1999:481, 20. pont) a gépjárm?veket sújtó héa levonásához való jog kizárásának tárgyában megállapította, hogy a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdésében szerepl? „minden olyan korlátozás” kifejezés, az említett cikk megfogalmazására és keletkezésének folyamatára is figyelemmel magában foglalja az üzleti tevékenységhez szorosan kapcsolódó kiadásokat is.

48 Következésképpen a héairányelv 176. cikkének második bekezdésében el?írt „standstill” klauzula felhatalmazza a tagállamokat, hogy a héalevonáshoz való jogból kizárják a költségek azon kategóriáit, amelyek szorosan a szakmai tevékenységhez kapcsolódnak, feltéve hogy azokat kell?en pontosan határozzák meg a jelen ítélet 40. pontjában hivatkozott ítélkezési gyakorlat

értelmében.

49 A héairányelv 176. cikke második bekezdésének ezen értelmezését a kérdést elterjesztő bíróság által hivatkozott, 2000. szeptember 19-i Ampafrance és Sanofi ítélet (C-177/99 és C-181/99, EU:C:2000:470) sem cáfolja meg.

50 Az ezen ítélet alapjául szolgáló ügy ugyanis szállással, ellátással, fogadásokkal és eladásokkal kapcsolatos héa levonási jogának kizárására vonatkozott, amelyet a tagállam szabályozása a hatodik irányelv hatálybalépése után vezetett be, és amelyet a Tanács határozata engedélyezett az ezen irányelv 17. cikkének (6) bekezdésével való eltérésként. Márpedig, még ha a Bíróság a 2000. szeptember 19-i Ampafrance és Sanofi ítélet (C-177/99 és C-181/99, EU:C:2000:470) 58. és 61. pontjában úgy döntött, hogy a Tanács határozata különösen azon okból volt érvénytelen, hogy ellentétes volt a semlegesség és az arányosság elvével, ezen ítélet 39. pontjában további vizsgálat nélkül is meg kellett állapítani, hogy a levonási jog egyéb olyan kizárásait, amelyek már léteztek a hatodik irányelv hatálybalépése előtt is, és amelyeket azonos formában továbbra is hatályban tartottak a szóban forgó nemzeti szabályozásban, úgy kell tekinteni, mint amelyek a hatodik irányelv 17. cikke (6) bekezdésének második albekezdésében elírt „standstill” klauzula hatálya alá tartoznak.

51 Az alapügyet illetően, abból az tény ki, hogy bár a kérdést elterjesztő bíróság megállapította, hogy a héatörvény 88. cikke (1) bekezdése 4. pontjának a) alpontjában szereplő rendelkezés hatályon kívül helyezése semmilyen hatással nem volt a Grupa Lotos helyzetére, a szálláshely- és vendéglátóipari szolgáltatások igénybevételét terhelő héa levonásához való jognak a Lengyel Köztársaság Unióhoz történő csatlakozását megelőzően bevezetett, és e csatlakozást követően hatályban tartott kizárása a héairányelv 176. cikkének második bekezdésében elírt „standstill” klauzula hatálya alá tartozik, tehát nem ütközik ezen irányelv 168. cikke a) pontjának rendelkezéseibe.

52 A fenti megfontolásokra tekintettel az elterjesztett kérdésre azt a választ kell adni, hogy a héairányelv 168. cikkének a) pontját a következőképpen kell értelmezni:

– azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely az érintett tagállamnak az Unióhoz történő csatlakozását követően írja elő a héa levonásához való jog kizárása alkalmazási körének kiterjesztését, és amely azzal a következménnyel jár, hogy az idegenforgalmi szolgáltatásokat nyújtó adóalanyt e kizárás hatálybalépésétől kezdődően megfosztják az azon szálláshely- és vendéglátóipari szolgáltatások igénybevételét terhelő héa levonásához való jogtól, amelyeket ezen adóalany idegenforgalmi szolgáltatások keretében más adóalanyoknak számláz tovább, illetve

– azzal nem ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely a szálláshely- és vendéglátóipari szolgáltatások igénybevétele tekintetében felszámított héa levonásához való jognak az érintett tagállam Unióhoz történő csatlakozását megelőzően bevezetett és a héairányelv 176. cikkének második bekezdése értelmében e csatlakozást követően hatályban tartott kizárását írja elő, és amely azzal a következménnyel jár, hogy azt az adóalanyt, amely nem nyújt idegenforgalmi szolgáltatásokat, megfosztják az ilyen, szálláshely- és vendéglátóipari szolgáltatásokat terhelő héa levonásának jogától, amely szolgáltatásokat ezen adóalany más adóalanyoknak számláz tovább.

### **A költségekről**

53 Mivel ez az eljárás az alapeljárásban részt vevő felek számára a kérdést elterjesztő bíróság előtt folyamatban lévő eljárás egy szakaszát képezi, ez a bíróság dönt a költségekről. Az észrevételeknek a Bíróság elé terjesztésével kapcsolatban felmerült költségek, az említett felek

költségeinek kivételével, nem téríthetők meg.

A fenti indokok alapján a Bíróság (nyolcadik tanács) a következőképpen határozott:

**A közös hozzáadottértékadórendszerrel szóló, 2006. november 28-i 2006/112/EK tanácsi irányelv 168. cikkének a) pontját a következőképpen kell értelmezni:**

- **azzal ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely az érintett tagállamnak az Európai Unióhoz történő csatlakozását követően írja elő a hozzáadottértékadó (héta) levonásához való jog kizárása alkalmazási körének kiterjesztését, és amely azzal a következménnyel jár, hogy az idegenforgalmi szolgáltatásokat nyújtó adóalanyt e kizárás hatálybalépésétől kezdve megfosztják az azon szálláshely- és vendéglátóipari szolgáltatások igénybevételét terhelő héa levonásához való jogtól, amelyeket ezen adóalany idegenforgalmi szolgáltatások keretében más adóalanyoknak számláz tovább, illetve**
- **azzal nem ellentétes az alapügyben szereplőhöz hasonló olyan nemzeti szabályozás, amely a szálláshely- és vendéglátóipari szolgáltatások igénybevétele tekintetében felszámított héa levonásához való jognak az érintett tagállam Unióhoz történő csatlakozását megelőzően bevezetett és a 2006/112 irányelv 176. cikkének második bekezdése értelmében e csatlakozást követően hatályban tartott kizárását írja elő, és amely azzal a következménnyel jár, hogy azt az adóalanyt, amely nem nyújt idegenforgalmi szolgáltatásokat, megfosztják az ilyen, szálláshely- és vendéglátóipari szolgáltatásokat terhelő héa levonásának jogától, amely szolgáltatásokat ezen adóalany más adóalanyoknak számláz tovább.**

Aláírások

\* Az eljárás nyelve: lengyel.