



## Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 2. mája 2019\*

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Zdaňovanie – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Šiesta smernica 77/388/EHS – Článok 17 ods. 2 a 6 – Smernica 2006/112/ES – Články 168 a 176 – Vylúčenie práva na odpočítanie – Nákup ubytovacích a gastronomických služieb – Klausula *standstill* – Pristúpenie k Európskej únii“

Vo veci C-225/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko) z 23. októbra 2017 a doručený Súdnemu dvoru 28. marca 2018, ktorý súvisí s konaním:

**Grupa Lotos S.A.**

proti

**Minister Finansów,**

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predseda ôsmej komory F. Biltgen, sudcovia J. Malenovský a L. S. Rossi (spravodajkyňa),

generálny advokát: M. Bobek,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- Grupa Lotos S.A., v zastúpení: B. Wolniewicz, radca právny,
- poľská vláda, v zastúpení: B. Majczyna, splnomocnený zástupca,
- Európska komisia, v zastúpení: J. Jokubauskaitė a M. Owsiany-Hornung, splnomocnené zástupkyne,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálneho advokáta, že vec bude prejednaná bez jeho návrhov,

vyhlásil tento

\* Jazyk konania: poľština.

## Rozsudok

- 1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 168 písm. a) a článku 176 smernice Rady 2006/112/ES Rady z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).
- 2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Grupa Lotos S.A., so sídlom v Poľsku, materskou spoločnosťou skupiny spoločností, ktorá pôsobí okrem iného v odvetví palív a mazív, a Minister Finansów (minister financií, Poľsko) vo veci záväzného daňového stanoviska, na základe ktorého minister financií odmietol poskytnúť právo na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) zaplatenej spoločnosťou Grupa Lotos, ktorej podliehal nákup ubytovacích a gastronomických služieb, ktoré táto spoločnosť ďalej predáva, a teda fakturuje iným zdaniteľným osobám podliehajúcim DPH.

### Právny rámec

#### Právo Únie

- 3 Článok 17 ods. 2 a 6 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladiení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej smernicou Rady 95/7/EHS z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, 1995, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 160), (ďalej len „šiesta smernica“), stanovuje:

„2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely jej zdaniteľných plnení, daňovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

- a) [DPH] splatnú alebo zaplatenú na území štátu za tovary alebo služby, ktoré mu dodal alebo má dodať iný daňovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*];

...

6. Najneskôr do uplynutia 4 rokov od dátumu, kedy táto smernica nadobudla platnosť, Rada v úzkej spolupráci a podľa návrhu Komisie rozhodne, aké výdavky nespĺňajú podmienky pre odpočet [DPH]. Daň z pridanej hodnoty sa nikdy neodratuje z výdavkov, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov ako napr. luxusné výrobky a služby, zábava a pod.

Pokiaľ hore uvedené pravidlo nenadobudne platnosť, členské štáty si môžu ponechať všetky výnimky, ktoré umožňujú ich národné [vnútroštátne – *neoficiálny preklad*] zákony aj po vstupe tejto smernice do platnosti.“

- 4 Šiesta smernica bola zrušená a nahradená smernicou 2006/112, ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 2007.
- 5 Článok 168 smernice o DPH stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

- a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou;

...“

6 Článok 176 smernice o DPH stanovuje:

„Rada na návrh Komisie jednomyselne určuje, pri ktorých výdavkoch nevzniká právo na odpočítanie DPH. Právo odpočítať daň sa v žiadnom prípade nebude vzťahovať na výdavky, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov ako napríklad výdavky na luxusné predmety a služby, zábavu alebo reprezentáciu.

Do nadobudnutia účinnosti ustanovení uvedených v prvom pododseku si členské štáty môžu ponechať všetky výnimky, ktoré stanovovali ich vnútroštátne právne predpisy k 1. januáru 1979, alebo, v prípade členských štátov, ktoré pristúpili do Spoločenstva po tomto dátume, ku dňu ich pristúpenia.“

**Poľské právo**

7 § 25 ods. 1 bod 3b) ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (zákon o dani z pridanej hodnoty a spotrebných daniach) z 8. januára 1993 (Dz. U. 1993, č. 11, položka 50) v znení účinnom ku dňu jeho zrušenia, teda k 1. máju 2004, stanovoval:

„Právo na zníženie čiastky dane, resp. právo na vyplatenie nadmerného odpočtu sa nevzťahuje na zdaniteľnú osobu za tieto plnenia:

3b) ubytovacie a gastronomické služby, s výnimkou prípadov:

- a) keď príjemcami týchto služieb boli zdaniteľné osoby, ktoré poskytujú cestovné služby, ak tieto cestovné služby zahŕňajú aj ubytovacie a/alebo gastronomické služby,
- b) nákupov hotových jedál pre cestujúcich zdaniteľnými osobami poskytujúcimi služby osobnej prepravy.“

8 § 8 ods. 2a) ustawa o podatku od towarów i usług (zákon o dani z tovaru a služieb) z 11. marca 2004 (Dz. U. 2011, č. 177, položka 1054), v znení účinnom v čase sporu vo veci samej (ďalej len „zákon o DPH“), stanovuje:

„So zdaniteľnými osobami, ktoré pri poskytovaní služieb konajú vo svojom mene ale na účet tretích osôb, sa zaobchádza tak, akoby tieto služby samy prijali a poskytli“

9 § 86 ods. 1 zákona o DPH stanovuje:

„Ak sa tovary a služby používajú na účely zdaniteľných transakcií, vznikne zdaniteľným osobám... právo odpočítať si od splatnej dane daň zaplatenú na vstupe, ak § 114, § 119 ods. 4, § 120 ods. 17 a 19, ako aj § 124 nestanovujú inak.“

10 § 88 ods. 1 zákona o DPH vo svojom znení účinnom do 1. decembra 2008 stanovoval:

„Právo na odpočítanie dane resp. právo na vyplatenie nadmerného odpočtu sa nevzťahuje na tieto plnenia nadobudnuté zdaniteľnou osobou:...

(4) ubytovacie a gastronomické služby, okrem prípadov:

- a) keď sú príjemcami týchto služieb zdaniteľné osoby, ktoré poskytujú cestovné služby, ak tieto cestovné služby, ktoré podliehajú zdaneniu podľa iných ustanovení ako podľa § 119, zahŕňajú aj ubytovacie a/alebo gastronomické služby,

b) nákupov hotových jedál pre cestujúcich, ktoré nadobudli zdaniteľné osoby poskytujúce služby osobnej prepravy.“

11 V znení účinnom od 1. decembra 2008 § 88 ods. 1 zákona o DPH stanovuje:

„Právo na odpočítanie dane resp. právo na vyplatenie nadmerného odpočtu sa nevzťahuje na tieto plnenia nadobudnuté zdaniteľnou osobou:...

(4) ubytovacie a gastronomické služby, okrem prípadov:

a) [zrušený]

b) nákupov hotových jedál pre cestujúcich, ktoré nadobudli zdaniteľné osoby poskytujúce služby osobnej prepravy.“

### **Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka**

12 V priebehu roka 2014 Grupa Lotos, zdaniteľná osoba na účely DPH v Poľsku, nadobudla ubytovacie a gastronomické služby čiastočne na svoje vlastné potreby a čiastočne na účely ich ďalšieho predaja dcérskym spoločnostiam, ktoré sú takisto zdaniteľnými osobami v tomto členskom štáte.

13 Grupa Lotos požiadala poľské daňové orgány o záväzné daňové stanovisko, pričom vo svojej žiadosti sa okrem iného pýtala, či v prípade, keď nadobudla ubytovacie a gastronomické služby, ktoré následne fakturovala iným zdaniteľným osobám na účely DPH, mala nárok na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe podľa všeobecného režimu zdaňovania stanoveného v § 86 ods. 1 zákona o DPH.

14 Podľa názoru Grupa Lotos, vzhľadom na to, že z § 8 ods. 2a zákona o DPH vyplýva, že hospodársky subjekt, ktorý vo vlastnom mene nadobúda služby s cieľom ich ďalšieho predaja, sa považuje za poskytovateľa služieb a na to, že ubytovacie a gastronomické služby podliehajú DPH pri ich ďalšom predaji spoločnosťou Grupa Lotos, malo by sa v súlade s § 86 ods. 1 zákona o DPH umožniť odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe pri ich nákupe. Obmedzenie uvedené v § 88 ods. 1 bode 4 tohto zákona týkajúce sa vylúčenia z práva na odpočítanie pre ubytovacie a gastronomické služby sa v tomto prípade neuplatní, pretože Grupa Lotos nemožno považovať za konečného spotrebiteľa týchto služieb, ale za poskytovateľa služieb podľa vzoru zdaniteľných osôb na účely DPH, ktoré poskytujú takéto služby.

15 Vo svojom daňovom stanovisku z januára 2015 daňové orgány zamietli stanovisko Grupa Lotos z dôvodu, že vylúčenie práva na odpočítanie, ktoré je jednoznačne upravené v § 88 ods. 1 bode 4 zákona o DPH, nerozlišuje medzi tým, či zdaniteľná osoba, ktorá na vstupe nakupuje ubytovacie a gastronomické služby, následne koná ako konečný spotrebiteľ alebo poskytovateľ služieb.

16 Žaloba o neplatnosť daňového stanoviska, ktorú podala Grupa Lotos na Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Vojvodský správny súd Gdaňsk, Poľsko), bola zamietnutá z podobných dôvodov, aké uviedli daňové orgány.

17 Grupa Lotos podala proti tomuto rozsudku kasačnú sťažnosť na Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd, Poľsko), v ktorej v podstate zopakovala svoje stanovisko zhrnuté v bode 14 tohto rozsudku.

18 Vnútroštátny súd uvádza, že § 86 ods. 1 zákona o DPH vyjadruje zásadu práva na odpočítanie DPH na vstupe stanovenú v článku 168 písm. a) smernice o DPH. Dodáva, že zákaz odpočítania DPH v prípade ubytovacích a gastronomických služieb, stanovený v § 88 ods. 1 bode 4 zákona o DPH, pred pristúpením Poľskej republiky k Európskej únii 1. mája 2004 a do 1. decembra 2008, presne

zodpovedal zneniu § 25 ods. 1 bodu 3b) zákona z 8. januára 1993 o DPH a spotrebných daniach a bol založený na klauzule *standstill* uvedenej v článku 17 ods. 6 druhom pododseku šiestej smernice (prevzatej do článku 176 druhého odseku smernice o DPH).

- 19 Takisto uvádza, že do 1. decembra 2008 § 88 ods. 1 bod 4 zákona o DPH obsahoval bod a), podľa ktorého sa vylúčenie odpočítania dane nevzťahovalo na prípady, v ktorých ubytovacie a gastronomické služby nadobudli zdaniteľné osoby, ktoré poskytujú služby cestovného ruchu. Od 1. decembra 2008 však poľský zákonodarca zrušil ustanovenia uvedené v § 88 ods. 1 bode 4 písm. a), vzhľadom na to, že mali za následok široké uplatňovanie vylúčenia práva na odpočítanie DPH v prípade nákupov ubytovacích a gastronomických služieb z hľadiska stavu pred prístupím Poľskej republiky k Únii.
- 20 Vnútroštátny súd vysvetľuje, že vylúčenie práva na odpočítanie dane podľa § 88 ods. 1 bodu 4 zákona o DPH je odôvodnené tým, že DPH zahrnutá v nákupoch spojených s výdavkami za ubytovacie a gastronomické služby môže mať často spotrebiteľský charakter, ktorý striktne nesúvisí s podnikateľskou činnosťou. Ustanovenie má teda za cieľ zakázať odpočítanie DPH pri takýchto druhoch výdavkov za uvedené plnenia, ktoré iba zdanlivo súvisia s výkonom podnikateľskej činnosti zdaniteľnej osoby, ale v skutočnosti sa využívajú na vlastné spotrebiteľské účely.
- 21 Podľa vnútroštátneho súdu by sa však tento zákaz nemal uplatniť v prípade zdaniteľných osôb, ktoré tieto plnenia nadobúdajú na účely ich ďalšieho predaja spotrebiteľom alebo iným zdaniteľným osobám, keďže v takom prípade sa predpokladá, že výdavky, ktoré sa vynaložili na vstupe, súvisia s vykonávanou podnikateľskou činnosťou tejto zdaniteľnej osoby. V takom prípade by totiž zákaz odpočítať DPH mal za následok dvojité zdanenie predmetných služieb, čo by bolo v rozpore so zásadou daňovej neutrality a proporcionality, ako aj cieľom sledovaným normotvorcom Únie v článku 176 smernice o DPH.
- 22 Vnútroštátny súd uvádza, že nepochybne nemôže ignorovať okrem iného rozsudok z 19. septembra 2000, Ampafrance a Sanofi (C-177/99 a C-181/99, EU:C:2000:470, body 56 a 61), z ktorého vyplýva, že opatrenie spočívajúce v zásade vylúčenia všetkých výdavkov na ubytovanie a stravovanie z práva na odpočítanie DPH sa nezdá byť nevyhnutné na boj proti daňovým podvodom a daňovým únikom, najmä ak vyplýva z objektívnych údajov, že tieto výdavky vznikli výlučne na podnikateľské účely. Pochybuje však o tom, či sa tento rozsudok vyhlásený v rámci rozhodnutia Rady môže vzťahovať na vylúčenie podľa vnútroštátneho práva v zmysle klauzuly *standstill* uvedenej v článku 176 druhom odseku smernice o DPH a či toto vylúčenie musí byť v súlade so zásadou proporcionality.
- 23 Za týchto podmienok Naczelny Sąd Administracyjny (Najvyšší správny súd) rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Bráni článok 168 smernice [o DPH], ako aj zásady daňovej neutrality a proporcionality takej právnej úprave, aká je uvedená v § 88 ods. 1 bode 4 zákona [o DPH], podľa ktorej sú ubytovacie a gastronomické služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou vylúčené z práva na odpočítanie dane resp. z práva na vyplatenie nadmerného odpočtu, s výnimkou nákupu hotových jedál určených pre cestujúcich zo strany zdaniteľných osôb, ktoré poskytujú služby osobnej dopravy, a to aj v prípade, keď táto právna úprava bola zavedená do zákona podľa článku 17 ods. 6 šiestej smernice...?“

### O prejudiciálnej otázke

- 24 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 168 písm. a) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že bráni právnej úprave, aká je dotknutá vo veci samej, ktorá stanovuje rozšírenie rozsahu vylúčenia z práva na odpočítanie DPH po prístupí dotknutého členského štátu k Únii, a ktorá znamená, že zdaniteľnej osobe poskytujúcej služby v oblasti cestovného ruchu nebude od okamihu, keď toto rozšírenie nadobudne účinnosť, vznikať právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nákup ubytovacích a gastronomických služieb, ktoré táto zdaniteľná osoba ďalej fakturuje v rámci poskytovania služieb v oblasti cestovného ruchu iným zdaniteľným osobám, a ktorá ďalej



stanovuje vylúčenie z práva na odpočítanie DPH zaplatenej pri nákupe ubytovacích a gastronomických služieb, ktoré bolo zavedené pred pristúpením tohto členského štátu k Európskej únii a ktoré sa po tomto pristúpení zachovalo v súlade s článkom 176 druhým odsekom smernice o DPH, a ktorá znamená, že zdaniteľná osoba, ktorá neposkytuje služby v oblasti cestovného ruchu, nebude mať právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nákup týchto ubytovacích a gastronomických služieb, ktoré táto zdaniteľná osoba ďalej fakturuje iným zdaniteľným osobám.

- 25 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že podľa ustálenej judikatúry je právo na odpočítanie dane upravené v článku 168 písm. a) šiestej smernice neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade ho nemožno obmedziť. Bezprostredne sa uplatňuje na celú DPH, ktorej podliehajú plnenia uskutočnené na vstupe (pozri v tomto zmysle rozsudky z 18. júla 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, bod 25, a zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 25).
- 26 Systém odpočítania má totiž za cieľ celkovo zmierniť záťaž, ktorú pre podnikateľa predstavuje DPH splatná alebo zaplatená pri výkone všetkých jeho podnikateľských činností. Spoločný systém DPH v dôsledku toho zabezpečuje úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky pod podmienkou, že samy osebe v zásade podliehajú DPH (pozri rozsudok zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 26 a citovanú judikatúru).
- 27 Z toho vyplýva, že ak zdaniteľná osoba, ktorá koná ako táto osoba v čase nadobudnutia tovaru alebo služby, použije tento tovar alebo službu na účely svojich zdaniteľných plnení, má právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej za uvedený tovar alebo službu (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 27 a citovanú judikatúru).
- 28 V druhom rade z judikatúry tiež vyplýva, že výnimky z práva na odpočítanie DPH sú dovolené len v prípadoch, ktoré sú výslovne upravené v ustanoveniach smerníc upravujúcich túto daň (pozri v tomto zmysle rozsudky z 19. septembra 2000, Ampafrance a Sanofi, C-177/99 a C-181/99, EU:C:2000:470, bod 34, a z 8. januára 2002, Metropol a Stadler, C-409/99, EU:C:2002:2, body 42, 44 a 58) a musia sa vykladať striktne (rozsudok z 22. decembra 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, bod 28).
- 29 Medzi tieto výnimky patrí aj článok 176 druhý odsek smernice o DPH, ktorý je v podstate rovnaký ako článok 17 ods. 6 druhý pododsek šiestej smernice, ktorého prijatím nebola dotknutá judikatúra týkajúca sa výkladu posledného uvedeného ustanovenia (pozri v tomto zmysle rozsudok z 30. septembra 2010, Oasis East, C-395/09, EU:C:2010:570, body 17 a 27).
- 30 Článok 176 druhý odsek smernice o DPH obsahuje podobne ako článok 17 ods. 6 druhý pododsek šiestej smernice, ktorá prvej uvedenej smernici predchádzala, klauzulu *standstill*, v ktorej sa okrem iného uvádza, že štáty pristupujúce k Únii si môžu zachovať vnútroštátne vylúčenie z práva na odpočítanie DPH, ktoré sa uplatňovalo pred dátumom ich pristúpenia, až kým Rada neprijme ustanovenia stanovené v prvom odseku tohto článku 176, čo však zatiaľ Rada neurobila (pozri v tomto zmysle rozsudky z 15. apríla 2010, X Holding a Oracle Nederland, C-538/08 a C-33/09, EU:C:2010:192, bod 38 a citovanú judikatúru, a z 18. júla 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, body 43 a 44).
- 31 Po tretie možnosť ponechaná členskými štátom, aby zachovali vnútroštátne vylúčenia práva na odpočítanie DPH, na základe článku 176 druhého odseku smernice o DPH, však nie je neobmedzená. Súdny dvor tak rozhodol, že klauzula *standstill* nemá za cieľ umožniť novému členskému štátu zmeniť svoju vnútroštátnu právnu úpravu v súvislosti s jeho pristúpením k EÚ, tak, aby rozširovala pôsobnosť

existujúcich vylúčení v takom zmysle, ktorý by vzdaloval túto právnu úpravu od cieľov smernice o DPH, keďže to by bolo v rozpore so samotným zmyslom tejto klauzuly (pozri v tomto zmysle rozsudok z 22. decembra 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, body 37 a 39).

- 32 Takéto rozšírenie rozsahu existujúcich vylúčení by navyše bolo v rozpore s povinnosťou členských štátov zabezpečiť výber DPH na ich príslušných územiach, pretože by EÚ pripravovalo o časť príjmov z DPH, t. j. časť jej vlastných zdrojov, čo je v rozpore najmä s článkom 4 ods. 3 ZEÚ (pozri v tomto zmysle rozsudok z 2. mája 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, body 26 a 27, a citovanú judikatúru).
- 33 Súdny dvor tiež pripomenul, že je úlohou vnútroštátnych súdov určiť obsah vnútroštátnej právnej úpravy ku dňu pristúpenia nového členského štátu a zistiť, či táto právna úprava má za následok rozšírenie rozsahu existujúcich vylúčení po tomto pristúpení (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. júla 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, bod 41 a citovanú judikatúru).
- 34 Z návrhu na začatie prejudiciálneho konania v prejednávanej veci vyplýva, že k okamihu pristúpenia Poľskej republiky k Únii § 88 ods. 1 bod 4 zákona o DPH vylučoval právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, ktorej podlieha nadobudnutie ubytovacích a gastronomických služieb, s výnimkou okrem iného nákupu tohto druhu služieb, ktoré sa uvádzajú v písm. a) tohto ustanovenia, teda služieb, ktoré využívajú zdaniteľné osoby, ktoré na výstupe poskytujú služby v cestovnom ruchu.
- 35 Ako sa však zdôraznilo v bode 19 tohto rozsudku, vnútroštátny súd sa zrejme domnieva, že od 1. decembra 2008, a teda po pristúpení Poľskej republiky k Európskej únii, vnútroštátny zákonodarca tým, že zrušil ustanovenia uvedené v § 88 ods. 1 bode 4 písm. a) zákona o DPH, rozšíril prípady vylúčenia práva na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nákup ubytovacích a gastronomických služieb, tým, že do rozsahu predmetného vylúčenia zahrnul aj DPH, ktorej podlieha na vstupe nákup týchto služieb zdaniteľnými osobami, ktoré poskytujú na výstupe služby cestovného ruchu.
- 36 Na základe judikatúry uvedenej okrem iného v článkoch 30 až 32 tohto rozsudku, sa na takéto rozšírenie rozsahu vylúčenia práva na odpočítanie DPH po pristúpení Poľskej republiky k Európskej únii nevzťahuje doložka *standstill* stanovená v článku 176 druhom odseku smernice o DPH, ako to už konštatoval vnútroštátny súd, čo znamená, že zdaniteľnej osobe, poskytovateľovi služieb cestovného ruchu, nevzniká od 1. decembra 2008 právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, ktorej podlieha nákup ubytovacích a gastronomických služieb. Takéto rozšírenie rozsahu vylúčenia z práva na odpočítanie DPH po pristúpení Poľskej republiky k Únii je teda v rozpore s článkom 168 písm. a) smernice o DPH.
- 37 Ako Súdny dvor už rozhodol, treba však tiež zohľadniť účinné uplatňovanie vnútroštátnych predpisov týkajúcich sa vylúčenia práva na odpočítanie DPH a účinky z nich vyplývajúce pre zdaniteľné osoby (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. júla 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, bod 51).
- 38 V tejto súvislosti treba uviesť, že s výhradou overenia, ktoré vykoná vnútroštátny súd, je neisté, ako Komisia tvrdila vo svojich písomných pripomienkach, že také rozšírenie pôsobnosti vylúčenia z práva na odpočítanie DPH, ako ho uvádza vnútroštátny súd, je relevantné a skutočne ho možno uplatniť v spornej situácii v prejednávanej veci. Nič v spise totiž nenaznačuje, že ubytovacie a gastronomické služby, ktoré Grupa Lotos nadobúda od iných zdaniteľných osôb, slúžia tejto spoločnosti na poskytovanie služieb cestovného ruchu na výstupe, a to aj v prospech iných zdaniteľných osôb.
- 39 Pokiaľ by vnútroštátny súd potvrdil správnosť predpokladu Komisie, vylúčenie z práva na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nákup zdaniteľnou osobou, akou je Grupa Lotos, ubytovacích a gastronomických služieb, ktoré boli následne predané na výstupe iným zdaniteľným osobám, bez toho, aby súviseli s poskytovaním služieb v oblasti cestovného ruchu, by v zásade malo spadať do pôsobnosti klauzuly *standstill* stanovenej v článku 176 druhom odseku smernice o DPH. Pre dotknuté zdaniteľné osoby

totiž zostávajú účinky vylúčenia z práva na odpočítanie DPH, ako je stanovené v § 88 ods. 1 bode 4 písm. a) zákona o DPH, po pristúpení Poľskej republiky k Únii v podstate také, aké boli pred pristúpením.

- 40 V tomto prípade a v prvom rade je dôležité ďalej posúdiť, v súlade s judikatúrou, či sa vylúčenie z práva na odpočítanie týka jednej kategórie výdavkov definovanej dostatočne presne, alebo inými slovami, či dotknutá vnútroštátna právna úprava dostatočne spresňuje povahu alebo predmet tovarov a služieb, pre ktoré je právo na odpočítanie DPH vylúčené, aby sa zabezpečilo, že možnosť priznaná členským štátom sa nebude využívať na všeobecné vylúčenie z tohto režimu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 15. apríla 2010, X Holding a Oracle Nederland, C-538/08 a C-33/09, EU:C:2010:192, body 44 a 45 a citovanú judikatúru.
- 41 V tejto súvislosti treba pripomenúť, že v rozsudku z 15. apríla 2010, X Holding a Oracle Nederland (C-538/08 a C-33/09, EU:C:2010:192, body 50 a 51), Súdny dvor už uznal, že ak sú kategórie výdavkov týkajúcich sa poskytovania jedál a nápojov zamestnancom zdaniteľnej osoby, ako aj poskytovania ubytovania, vymedzené dostatočne presne, na vylúčenie z práva na odpočítanie dane, ako je vymedzené podľa vnútroštátneho práva v prejednávanej veci, sa vzťahuje pôsobnosť klauzuly *standstill* stanovenej v článku 17 ods. 6 druhom pododseku šiestej smernice.
- 42 V prejednávanej veci treba uviesť, že hoci je kategória výdavkov týkajúca sa „ubytovacích a gastronomických služieb“, o ktorú ide vo veci samej, vymedzená skôr všeobecne, v tom, ako sa vzťahuje na povahu týchto služieb, sa vzhľadom na požiadavky stanovené v judikatúre zdá byť definovaná dostatočne presne.
- 43 V druhom rade však treba overiť, ako navrhuje aj Komisia, či sa doložka *standstill* uvedená v článku 176 druhom odseku smernice o DPH vzťahuje len na vylúčenia z práva na odpočítanie DPH, ktoré môže povoliť Rada podľa článku 176 prvého odseku tejto smernice.
- 44 Komisia konkrétne uvádza, že z prípravných prác týkajúcich sa článku 176 smernice o DPH vyplýva, že tento článok sa môže uplatňovať na výdavky, pri ktorých, aj keď boli vynaložené v rámci hospodárskej činnosti, je ťažké odlíšiť časť, ktorá sa používa na podnikanie, od časti, ktorá sa používa na súkromné účely. Komisia sa preto domnieva, že vylúčenie z práva na odpočítanie dotknuté vo veci samej je príliš široké, pretože zahŕňa situácie, v ktorých sú výdavky na vstupe podliehajúce DPH určené výlučne na podnikateľskú činnosť.
- 45 Túto argumentáciu treba odmietnuť.
- 46 Po prvé totiž článok 176 prvý odsek smernice o DPH stanovuje iba to, že Rada určí tie výdavky, pri ktorých nevznikne právo na odpočítanie DPH, a že z práva na odpočítanie DPH sú každopádne vylúčené výdavky, ktoré nepatria jednoznačne do podnikateľských výdavkov ako napríklad výdavky na luxusné predmety a služby, zábavu alebo reprezentáciu. Toto ustanovenie však nebráni Rade, aby v určitom okamihu vylúčila z práva na odpočítanie výdavky, ktoré majú podnikateľskú povahu.
- 47 Po druhé článok 176 druhý odsek smernice o DPH má za cieľ zachovať „všetky výnimky“, ktoré predchádzali 1. januáru 1979, alebo v prípade členských štátov, ktoré pristúpili po tomto dátume, dňu ich pristúpenia. Treba pri tom pripomenúť, že Súdny dvor v rozsudku z 5. októbra 1999, Royscot a i. (C-305/97, EU:C:1999:481, bod 20), výslovne potvrdil v súvislosti s vylúčením práva na odpočítanie DPH, ktorej podliehal nákup motorových vozidiel, že výraz „výnimky“ stanovený v článku 17 ods. 6 druhom pododseku šiestej smernice, zahŕňa vzhľadom na znenie a genézu tohto článku aj výdavky, ktoré majú jednoznačne podnikateľskú povahu.



- 48 Z toho vyplýva, že klauzula *standstill* stanovená v článku 176 druhom odseku smernice o DPH umožňuje členským štátom vylúčiť z práva na odpočítanie DPH kategórie výdavkov, ktoré majú striktné podnikateľskú povahu, za predpokladu, že tieto výdavky sú dostatočne presne vymedzené v zmysle judikatúry citovanej v bode 40 tohto rozsudku.
- 49 Tento výklad článku 176 druhého odseku smernice o DPH nespochybňuje rozsudok z 19. septembra 2000, Ampafrance a Sanofi (C-177/99 a C-181/99, EU:C:2000:470), ktorý uvádza vnútroštátny súd.
- 50 Vec, ktorá viedla k uvedenému rozsudku, sa totiž týkala vylúčenia z práva na odpočítanie DPH v prípade výdavkov týkajúcich sa ubytovania, stravovania, pohostenia a reprezentácie, ktoré bolo zavedené právnou úpravou členského štátu po nadobudnutí účinnosti šiestej smernice, a schválené rozhodnutím Rady ako výnimka z článku 17 ods. 6 tejto smernice. Aj keby Súdny dvor usudzoval v bodoch 58 a 61 rozsudku z 19. septembra 2000, Ampafrance a Sanofi (C-177/99 a C-181/99, EU:C:2000:470), že rozhodnutie Rady je neplatné, najmä z toho dôvodu, že bolo v rozpore so zásadami neutrality a proporcionality, v bode 39 uvedeného rozsudku spresnil bez ďalšieho preskúmania, že ostatné vylúčenia z práva na odpočítanie, ktoré existovali pred nadobudnutím účinnosti šiestej smernice a boli následne zachované v predmetných vnútroštátnych právnych predpisoch, treba považovať za vylúčenia patriace do pôsobnosti klauzuly *standstill* stanovenej v článku 17 ods. 6 druhom pododseku šiestej smernice.
- 51 Pokiaľ ide o konanie vo veci samej, z uvedeného vyplýva, že ak by vnútroštátny súd dospel k záveru, že zrušenie ustanovenia § 88 ods. 1 bodu 4 písm. a) zákona o DPH by nemalo žiadny vplyv na situáciu Grupa Lotos, na vylúčenie z práva na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nákup ubytovacích a gastronomických služieb, ktoré bolo zavedené pred prístupím Poľskej republiky k Únii a pokračovalo po tomto prístupí, by sa vzťahovala klauzula *standstill* uvedená v článku 176 druhom odseku smernice o DPH, a teda by nebolo v rozpore s ustanoveniami článku 168 písm. a) tejto smernice.
- 52 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy treba na položenú otázku odpovedať tak, že článok 168 písm. a) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že:
- bráni vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava dotknutá vo veci samej, ktorá stanovuje rozšírenie rozsahu vylúčenia z práva na odpočítanie DPH po prístupí dotknutého členského štátu k Únii a ktorá znamená, že zdaniteľnej osobe poskytujúcej služby v oblasti cestovného ruchu nebude od okamihu, keď toto rozšírenie nadobudne účinnosť, vznikáť právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nákup ubytovacích a gastronomických služieb, ktoré táto zdaniteľná osoba ďalej fakturuje v rámci poskytovania služieb v oblasti cestovného ruchu iným zdaniteľným osobám a
  - nebráni vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava dotknutá vo veci samej, ktorá stanovuje vylúčenie práva na odpočítanie DPH zaplatenej pri nákupe ubytovacích a gastronomických služieb, ktoré bolo zavedené pred prístupím predmetného členského štátu k Únii a ktoré sa po tomto prístupí zachovalo v súlade s článkom 176 druhým odsekom smernice o DPH, a ktorá znamená, že zdaniteľná osoba, ktorá neposkytuje služby v oblasti cestovného ruchu, nebude mať právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nákup týchto ubytovacích a gastronomických služieb, ktoré táto zdaniteľná osoba ďalej fakturuje iným zdaniteľným osobám.

## O trovách

- 53 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (ôsma komora) rozhodol takto:

**Článok 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že:**

- bráni vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava dotknutá vo veci samej, ktorá stanovuje rozšírenie rozsahu vylúčenia z práva na odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) po pristúpení dotknutého členského štátu k Európskej únii a ktorá znamená, že zdaniteľnej osobe poskytujúcej služby v oblasti cestovného ruchu nebude od okamihu, keď toto rozšírenie nadobudne účinnosť, vznikáť právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nákup ubytovacích a gastronomických služieb, ktoré táto zdaniteľná osoba ďalej fakturuje v rámci poskytovania služieb v oblasti cestovného ruchu iným zdaniteľným osobám a
- nebráni vnútroštátnej právnej úprave, akou je právna úprava dotknutá vo veci samej, ktorá stanovuje vylúčenie práva na odpočítanie DPH zaplatenej pri nákupe ubytovacích a gastronomických služieb, ktoré bolo zavedené pred pristúpením predmetného členského štátu k Únii a ktoré sa po tomto pristúpení zachovalo v súlade s článkom 176 druhým odsekom smernice 2006/112, a ktorá znamená, že zdaniteľná osoba, ktorá neposkytuje služby v oblasti cestovného ruchu, nebude mať právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nákup týchto ubytovacích a gastronomických služieb, ktoré táto zdaniteľná osoba ďalej fakturuje iným zdaniteľným osobám.

Podpisy