

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

2. května 2019 (\*)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Odpověď daně zaplacené na vstupu – Šestá směrnice 77/388/EHS – Článek 17 odst. 2 a 6 – Směrnice 2006/112/ES – Články 168 a 176 – Vyloučení práva na odpověď – Pořízení ubytovacích a stravovacích služeb – Doložka standstill – Přistoupení k Evropské unii“

Ve věci C-225/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Naczelnego Sądu Administracyjnego (Nejvyšší správní soud, Polsko) ze dne 23. října 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 28. března 2018, v řízení

**Grupa Lotos S.A.**

proti

**Minister Finansów,**

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení F. Biltgen, předseda senátu, J. Malenovský a L. S. Rossi (zpravodajka), soudci,

generální advokát: M. Bobek,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za Grupa Lotos S.A. B. Wolniewiczem, radcem prawnym,
- za polskou vládu B. Majczynou, jako zmocněncem,
- za Evropskou komisi J. Jokubauskaitė a M. Owsiany-Hornung, jako zmocněnkyněmi,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generálního advokáta, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

**Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 168 písm. a) a článku 176 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Grupa Lotos S.A., se sídlem v Polsku, mateřskou společností skupiny společností působících mimo jiné v odvětví paliv a maziv, a Ministrem Finansów (ministr financí, Polsko) ve věci individuálního výkladového stanoviska, kterým ministr financí uvedené společnosti odepřel nárok na odpočet daně z přidané hodnoty (DPH), kterou zaplatila společnost Grupa Lotos a kterou byl zatížen nákup ubytovacích a stravovacích služeb, jež tato společnost dále prodává, a tudíž přefakturovává jiným osobám povinným k DPH.

## Právní rámec

### Unijní právo

3 Článek 17 odst. 2 a 6 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obrátu Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úč. vst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úč. vst. 1995, L 102, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 160), stanovil:

„2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani [která je splatná nebo byla odvedena v tuzemsku s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani];

[...]

6. Nejpozději do čtyř let ode dne, kdy tato směrnice vstoupí v platnost, rozhodne Rada jednomyslně na návrh Komise o tom, jaké výdaje nelze odpočíst od [DPH]. V žádném případě nelze daň odpočíst z výdajů, které nejsou přísně provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.

Dokud výše uvedená pravidla nevstoupí v platnost, mohou členské státy zachovat veškerá vynětí obsažená ve svých vnitrostátních předpisech v době vstupu této směrnice v platnost.“

4 Šestá směrnice byla zrušena a nahrazena směrnicí o DPH, která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007.

5 Článek 168 směrnice o DPH stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné [k] dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani;

[...]“

6 Článek 176 směrnice o DPH stanoví:

„Rada na návrh Komise jednomyslně rozhodne o tom, z jakých výdajů nelze daň odpočíst. V žádném případě nelze daň odpočíst z výdajů, které nejsou přísně provozními výdaji, jako

například výdaje na luxusní zboží, na zábavu a reprezentaci.

Do vstupu ustanovení uvedených v prvním pododstavci v platnost mohou členské státy zachovat veškerá vyloučení obsažená ve svých vnitrostátních předpisech k 1. lednu 1979, nebo jde-li o členské státy, které přistoupily ke Společenství po tomto dni, ke dni svého přistoupení.“

## **Polské právo**

7 V článku 25 odst. 1 bod 3b) ustawy o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (zákon o dani ze zboží a služeb a o spotřební dani) ze dne 8. ledna 1993 (Dz. U. z roku 1993 č. 11, položka 50), ve znění platném do dne jeho zrušení, tj. do 1. května 2004, bylo stanoveno:

„Snížení částky daně na výstupu nebo vrácení nadměrného odpadu daně se neuplatní na osobou povinnou k dani za:

3b) ubytovací a stravovací služby, s výjimkou:

a) případ, kdy tyto služby byly poskytnuty osobou povinnou k dani poskytující služby v oblasti cestovního ruchu, pokud tyto služby v oblasti cestovního ruchu zahrnují služby ubytovací nebo stravovací, nebo obojí,

b) nákupu hotových jídel pro cestující osobou povinnou k dani poskytující služby osobní dopravy.“

8 Článek 8 odst. 2a ustawy. o podatku od towarów i usług (zákon o dani ze zboží a služeb) ze dne 11. března 2004 (Dz. U. z roku 2011, č. 177, položka 1054), ve znění účinném v době rozhodné z hlediska sporu v původním řízení (dále jen „zákon o DPH“), stanoví:

„Jestliže se osoba povinná k dani podílí na poskytnutí služby a jedná přitom vlastním jménem, avšak na účet jiné osoby, má se za to, že obdržela i poskytla tuto službu ona sama.“

9 Článek 86 odst. 1 zákona o DPH stanoví:

„V rozsahu, ve kterém jsou zboží a služby využívány pro výkon zdaněných činností, má osoba povinná k dani [...] nárok na snížení částky daně na výstupu o částku daně na vstupu s výhradou článku 114, čl. 119 odst. 4, čl. 120 odst. 17 a 19 a článku 124.“

10 Článek 88 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném do 1. prosince 2008, stanovil:

„Snížení částky daně na výstupu nebo vrácení nadměrného odpadu daně se neuplatní na osobou povinnou k dani poskytující za: [...]

4) ubytovací a stravovací služby, s výjimkou:

a) případ, kdy tyto služby byly poskytnuty osobou povinnou k dani poskytující služby v oblasti cestovního ruchu, pokud tyto služby v oblasti cestovního ruchu, zdaněné na základě jiných zásad než zásad stanovených článkem 119, zahrnují služby ubytovací nebo stravovací, nebo obojí,

b) nákupu hotových jídel pro cestující osobou povinnou k dani poskytující služby osobní dopravy“.

11 Článek 88 odst. 1 zákona o DPH, ve znění účinném od 1. prosince 2008, stanoví:

„Snížení částky daně na výstupu nebo vrácení nadměrného odpadu daně se neuplatní na osobou

povinnou k dani p?ijaté za: [...]

4) ubytovací a stravovací služby, s výjimkou:

a) [zrušeno]

b) nákupu hotových jídel pro cestující osobou povinnou k dani poskytující služby osobní dopravy.“

### **Spor v p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka**

12 Společnost Grupa Lotos, osoba povinná k DPH v Polsku, po?ídila během roku 2014 ubytovací a stravovací služby, jež koupila ?áste?n? pro své vlastní pot?eby a ?áste?n? za ú?elem jejich p?eprodeje svým dce?iným společností, které jsou v tomto ?lenském stát? rovn?ž osobami povinnými k dani.

13 Společnost Grupa Lotos požádala polské da?ové orgány o vydání individuálního výkladového da?ového stanoviska, p?i?emž se ve své žádosti mimo jiné tázala, zda v situaci, kdy po?izovala ubytovací a stravovací služby, které následn? p?efakturovávala jiným osobám povinným k DPH, m?la nárok na odpo?et DPH zaplacené na vstupu podle obecného režimu stanoveného v ?l. 86 odst. 1 zákona o DPH.

14 Společnost Grupa Lotos je toho názoru, že v situaci, kdy z ?l. 8 odst. 2a) zákona o DPH vyplývá, že hospodá?ský subjekt, který na sv?j ú?et po?izuje služby za ú?elem jejich p?eprodeje, je považován za poskytovatele služeb, a dále, kdy ubytovací a stravovací služby podléhají DPH p?i jejich p?eprodeji společností Grupa Lotos, m?l by být podle ?l. 86 odst. 1 zákona o DPH umožn?n odpo?et DPH zaplacené na vstupu p?i jejich nákupu. Podle uvedené společnosti se omezení stanovené v ?l. 88 odst. 1 bod? 4 tohoto zákona, které se týká vylou?ení z nároku na odpo?et u ubytovacích a stravovacích služeb, za daných okolností nepo?ije, nebo? společnost Grupa Lotos nelze považovat za kone?ného spot?ebitele t?chto služeb, ale za poskytovatele služeb po vzoru osob povinných k DPH, které poskytují tento typ služeb.

15 Da?ové orgány toto stanovisko společnosti Grupa Lotos v individuálním výkladovém stanovisku z ledna 2015 odmítly z toho d?vodu, že vylou?ení nároku na odpo?et, které je jednozna?n? stanoveno v ?l. 88 odst. 1 bod? 4 zákona o DPH, ne?iní rozdíl mezi tím, zda osoba povinná k dani, která na vstupu nakupuje ubytovací a stravovací služby, je následn? jejich kone?ným spot?ebitelem ?i poskytovatelem služeb.

16 Žaloba na zrušení individuálního výkladového stanoviska, kterou Grupa Lotos podala k Wojewódzkiemu S?du Administracyjnemu w Gda?sku (Vojvodský správní soud v Gda?sku, Polsko), byla zamítnuta z d?vod? obdobných d?vod?m uvád?ným da?ovými orgány.

17 Grupa Lotos tudíž podala Naczelnemu S?du Administracyjnemu (Nejvyšší správní soud, Polsko) kasa?ní stížnost, ve které v podstat? opakuje své argumenty shrnuté v bod? 14 tohoto rozsudku.

18 P?edkládající soud uvádí, že ?l. 86 odst. 1 zákona o DPH je vyjád?ením zásady nároku na odpo?et DPH na vstupu, jak je stanovena v ?l. 168 písm. a) sm?rnice o DPH. Dále uvádí, že zákaz odpo?tu DPH v p?ípad? ubytovacích a restaura?ních služeb, stanovený v ?l. 88 odst. 1 bod? 4 zákona o DPH, p?ed p?istoupením Polské republiky k Evropské unii, tj. p?ed 1. kv?tnem 2004, a až do 1. prosince 2008, p?esn? odpovídal zn?ní ?l. 25 odst. 1 bodu 3b) zákona ze dne 8. ledna 1993 o DPH a spot?ebních daních a byl založen na doložce *standstill* obsažené v ?l. 17 odst. 6 druhém pododstavci šesté sm?rnice (jež byla p?evzata v ?l. 176 druhém pododstavci

směrnice o DPH).

19 Předkládající soud rovněž uvádí, že čl. 88 odst. 1 bod 4 zákona o DPH obsahoval až do 1. prosince 2008 písm. a), podle kterého se vyloučení odpotů nevztahovalo na případy, kdy byly ubytovací a stravovací služby poskytnuty osobou povinnou k dani poskytující služby v oblasti cestovního ruchu. Polský zákonodárce nicméně dne 1. prosince 2008 zrušil ustanovení, která byla obsažena v uvedeném čl. 88 odst. 1 bod 4 písm. a), vzhledem k tomu, že znamenala široké uplatnění vyloučení z nároku na odpot DPH v případě poskytnutí ubytovacích a stravovacích služeb s ohledem na stav před přistoupením Polské republiky k Unii.

20 Předkládající soud uvádí, že vyloučení odpotů DPH na základě čl. 88 odst. 1 bodu 4 zákona o DPH je ospravedlněno skutečností, že DPH obsažená v nákupech týkajících se výdajů na ubytovací a stravovací služby může mít často povahu spotřeb, která není součástí podnikatelské činnosti *stricto sensu*. Toto ustanovení má tudíž za cíl zakázat odpot DPH u tohoto druhu výdajů za dotčené služby, které pod záminkou jejich využívání k hospodářské činnosti osoby povinné k dani fakticky jsou nebo mohou být využívány pro soukromou spotřebu.

21 Podle předkládajícího soudu by se však tento zákaz neměl týkat, jako je tomu ve věci v původním řízení, osob povinných k dani, které nakupují tyto služby za účelem jejich dalšího prodeje spotřebitelům nebo jiným osobám povinným k dani, jelikož v takovém případě se má za to, že vynaložené výdaje na vstupu stále souvisí s hospodářskou činností této osoby povinné k dani. V takovém případě by zákaz odpotů DPH znamenal dvojí zdanění dotčených služeb, což by bylo v rozporu se zásadami neutrality a proporcionality, jakož i s cílem, který unijní normotvůrce sleduje v článku 176 směrnice o DPH.

22 Je pravda, že předkládající soud uvádí, že si je vědom mimo jiné rozsudku ze dne 19. září 2000, *Ampafrance a Sanofi* (C-177/99 a C-181/99, EU:C:2000:470, body 56 a 61), z něhož vyplývá, že opatření spočívající v bezpodmínečném vyloučení všech výdajů na ubytování a stravování z nároku na odpot DPH se nejeví jako nezbytné pro potlačování daňových úniků a vyhýbání se daňovým povinnostem. Předkládající soud má nicméně pochybnosti o tom, zda lze uvedený rozsudek, který byl vydán v souvislosti s rozhodnutí Rady, použít na vyloučení z odpotů stanovené vnitrostátním právem na základě doložky *standstill*, jež je zakotvena v čl. 176 druhém pododstavci směrnice o DPH, a zda je toto vyloučení v souladu se zásadou proporcionality.

23 Za těchto podmínek se Naczelny Sąd Administracyjny (Nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Brání článek 168 směrnice [o DPH], jakož i zásada neutrality a zásada proporcionality takové právní úpravy, jako je úprava obsažená v čl. 88 odst. 1 bod 4 zákona [o DPH], podle níž se odpot daně na vstupu nebo vrácení nadměrného odpotů daně neuplatní na ubytovací a stravovací služby, s výjimkou nákupu hotových jídel pro cestující osobou povinnou k dani poskytující služby osobní dopravy, a to i za situace, kdy tato pravidla byla zavedena do tohoto zákona na základě článku 17 odst. 6 šesté směrnice [...]?”

## K předběžné otázce

24 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 168 písm. a) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že brání takové vnitrostátní právní úpravě, jako je právní úprava dotčená ve věci v původním řízení, která stanoví rozšíření rozsahu vyloučení z nároku na odpot DPH po přistoupení dotčeného členského státu k Unii a která znamená, že osoby povinné k dani poskytující služby v oblasti cestovního ruchu nebude od okamžiku, kdy toto rozšíření nabude účinnosti, vznikat nárok na odpot DPH, kterou je zatížen nákup ubytovacích a stravovacích služeb, jež tato osoba povinná k dani přefakturovává v rámci poskytování služeb v oblasti

cestovního ruchu jiným osobám povinným k dani, a která dále stanoví vyloučení z nároku na odpočet DPH zaplacené při nákupu ubytovacích a stravovacích služeb, které bylo zavedeno před přistoupením tohoto členského státu k Evropské unie a které bylo po tomto okamžiku zachováno v souladu s čl. 176 druhým pododstavcem směrnice o DPH, a která znamená, že osoba povinná k dani, která neposkytuje služby v oblasti cestovního ruchu, nebude mít nárok na odpočet DPH, kterou je zatížen nákup takových ubytovacích a stravovacích služeb, jež tato osoba povinná k dani přefakturovává jiným osobám povinným k dani.

25 V tomto ohledu je třeba zaprvé připomenout, že podle ustálené judikatury je nárok na odpočet, který je stanoven v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH, nedílnou součástí systému DPH, a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se váže přímo k veškeré DPH, která zatížila plnění uskutečněná na vstupu (viz zejména rozsudek ze dne 18. července 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, bod 25, a rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 25).

26 Cílem systému odpočtu je totiž zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH tak zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky za podmínky, že tyto činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 26 a citovaná judikatura).

27 Z uvedeného vyplývá, že použije-li osoba povinná k dani jednající jako taková v okamžiku pořízení zboží nebo služby toto zboží nebo službu pro účely svých zdanitelných plnění, je oprávněna odejít od daně DPH, která je splatná nebo byla zaplacená v souvislosti s uvedeným zbožím nebo službou (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 27 a citovaná judikatura).

28 Zadruhé z judikatury vyplývá, že odchylky z nároku na odpočet DPH jsou přípustné pouze v případech výslovně stanovených ustanoveními směrnic, které tuto daň upravují (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 19. září 2000, Ampafrance a Sanofi, C-177/99 a C-181/99, EU:C:2000:470, bod 34, a rozsudek ze dne 8. ledna 2002, Metropol a Stadler, C-409/99, EU:C:2002:2, body 42, 44 a 58), a je třeba je vykládat striktně (rozsudek ze dne 22. prosince 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, bod 28).

29 Mezi tyto odchylky náleží čl. 176 druhý pododstavec směrnice o DPH, který je v podstatě totožný s čl. 17 odst. 6 druhým pododstavcem šesté směrnice a jehož přijetím nebyla dotčena judikatura týkající se výkladu posledně uvedeného ustanovení (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 30. září 2010, Oasis East, C-395/09, EU:C:2010:570, body 17 a 27).

30 Článek 176 druhý pododstavec směrnice o DPH obsahuje stejný jako čl. 17 odst. 6 druhý pododstavec šesté směrnice, která první uvedené směrnici přecházela, doložku *standstill*, v níž se mimo jiné pro členské státy přistupující k Unii stanoví, že vnitrostátní vyloučení z nároku na odpočet DPH, jež byla použitelná před datem jejich přistoupení, zůstávají zachována až do okamžiku, než Rada přijme ustanovení, na která je odkazováno v prvním pododstavci tohoto článku 176, což zatím Rada neučinila (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. dubna 2010, X Holding a Oracle Nederland, C-538/08 a C-33/09, EU:C:2010:192, bod 38 a citovaná judikatura, a rozsudek ze dne 18. července 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, body 43 a 44).

31 Zatřetí možnost, která je ponechána členským státům a spoívá v zachování vnitrostátních vyloučení z nároku na odpočet DPH na základě čl. 176 druhého pododstavce směrnice o DPH, nicméně není neomezená. Soudní dvůr totiž judikoval, že cílem doložky *standstill* není umožnit

novému členskému státu změnit své vnitrostátní právní předpisy při příležitosti vstupu do Evropské unie ve smyslu, kdy by tato změna spočívala v rozšíření rozsahu existujících vyloučení ve smyslu, který by odchýlil tyto právní předpisy od cíle této směrnice, což by bylo v rozporu se samotným smyslem této doložky (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 22. prosince 2008, Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, body 37 a 39).

32 Takové rozšíření rozsahu existujících vyloučení by dále bylo v rozporu s povinností členských států zajistit na svém území výběr DPH v plné výši, neboť by Unii zbavovalo části příjmu z DPH, tj. části vlastních zdrojů, což je v rozporu mimo jiné s čl. 4 odst. 3 SEU (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 2. května 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, body 26 a 27 a citovaná judikatura).

33 Soudní dvůr rovněž připomíná, že určení obsahu vnitrostátních právních předpisů k datu přistoupení nového členského státu k Unii a stanovení, zda tyto právní předpisy měly za účinek rozšíření stávajících vyloučení po tomto přistoupení, je vztíc vnitrostátních soudů (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, bod 41 a citovaná judikatura).

34 Ve vztci v původním řízení z žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce vyplývá, že k okamžiku přistoupení Polské republiky k Unii čl. 88 odst. 1 bod 4 zákona o DPH vylučoval nárok na odpočet DPH u daně zaplacené na vstupu, která zatěžuje nákup ubytovacích a stravovacích služeb, s výjimkou mimo jiné nákupu služeb tohoto typu, na které se odkazuje v písm. a) tohoto ustanovení, tj. služeb využívaných osobami povinnými k dani, která na výstupu poskytují služby v oblasti cestovního ruchu.

35 Předkládající soud má patrně za to, jak bylo vysvětleno v bodě 19 tohoto rozsudku, že od 1. prosince 2008, a tudíž po přistoupení Polské republiky k Unii, vnitrostátní zákonodárce tím, že zrušil ustanovení, jež bylo uvedeno v čl. 88 odst. 1 bod 4 písm. a) zákona o DPH, rozšířil případy vyloučení z nároku na odpočet DPH, kterou je zatížen nákup ubytovacích a stravovacích služeb, tím že do rozsahu uvedeného vyloučení zahrnul DPH, kterou je zatížen nákup takových služeb osobou povinnou k dani na vstupu, která na výstupu poskytuje služby v oblasti cestovního ruchu.

36 Ve světle judikatury, jež byla uvedena mimo jiné v bodech 30 až 32 tohoto rozsudku, se doložka *standstill*, jež je stanovena v čl. 176 druhém pododstavci směrnice o DPH, nevztahuje na takové rozšíření rozsahu vyloučení z nároku na odpočet DPH, k němuž došlo po přistoupení Polské republiky k Unii, které konstatoval předkládající soud, což znamená, že osobě povinné k dani poskytující služby v oblasti cestovního ruchu nevzniká od 1. prosince 2008 nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu, kterou je zatížen nákup ubytovacích a stravovacích služeb. Takové rozšíření rozsahu vyloučení z nároku na odpočet DPH, k němuž došlo po přistoupení Polské republiky k Unii, je tudíž v rozporu s čl. 168 písm. a) směrnice o DPH.

37 Jak již judikoval Soudní dvůr, je nicméně třeba zohlednit skutečnost, zda jsou vnitrostátní ustanovení upravující vyloučení z nároku na odpočet DPH skutečně používána, a z toho plynoucí důsledky pro osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, bod 51).

38 V tomto ohledu je třeba uvést, s výhradou ověření předkládajícím soudem, že – jak tvrdila Komise ve svém písemném vyjádření – není jisté, že takové rozšíření rozsahu vyloučení z nároku na odpočet DPH, jaké uvádí předkládající osud, je relevantní a lze je skutečně použít za skutkových okolností vztci v původním řízení. Nic ve spisu totiž nenaznačuje, že by ubytovací a stravovací služby, které pořídila společnost Grupa Lotos od jiných osob povinných k dani, prvně uvedené společnosti sloužily k následnému poskytování služeb v oblasti cestovního ruchu, včetně

ve prospěch jiných osob povinných k dani.

39 Pokud by předkládající soud potvrdil správnost předpokladu tvrzeného Komisí, měla by se na vyloučení z nároku na odpočet DPH, kterou byl zatížen nákup ubytovacích a stravovacích služeb ze strany takové osoby povinné k dani, jakou je Grupa Lotos, a které byly následně prodány jiným osobám povinným k dani, aniž by souvisely s poskytováním služeb v oblasti cestovního ruchu, v zásadě vztahovat oblast působnosti doložky *standstill*, jež je stanovena v čl. 176 druhém pododstavci směrnice o DPH. Pro dotčené osoby povinné k dani totiž zůstávají úinky vyloučení z nároku na odpočet DPH, jež je stanoveno v čl. 88 odst. 1 bod 4 zákona o DPH, jak před, tak i po přistoupení Polské republiky k Unii, v zásadě tytéž.

40 V tomto případě je zaprvé v souladu s judikaturou dále třeba posoudit, zda se dotčené vyloučení z nároku na odpočet týká kategorie výdajů, jež jsou vymezeny dostatečně přesně, nebo jinak řečeno, zda vnitrostátní právní úprava dostatečně upřesňuje povahu nebo předmět zboží nebo služeb, u nichž je nárok na odpočet DPH vyloučen, aby zajistily, že možnost přiznaná členským státům nebude sloužit ke stanovení obecných vyloučení z tohoto systému (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 15. dubna 2010, X Holding a Oracle Nederland, C-538/08 a C-33/09, EU:C:2010:192, body 44 a 45 a citovaná judikatura).

41 V tomto ohledu je třeba uvést, že Soudní dvůr v rozsudku ze dne 15. dubna 2010, X Holding a Oracle Nederland, (C-538/08 a C-33/09, EU:C:2010:192, body 50 a 51), již připustil, že jsou-li kategorie výdajů týkající se podávání pokrmů a nápojů zaměstnancům osoby povinné k dani, jakož i poskytování ubytování vymezeny dostatečně přesně, na vyloučení z nároku na odpočet, které je stanoveno vnitrostátním právem dotčeným v uvedené věci, se vztahuje oblast působnosti doložky *standstill*, jež je stanovena v čl. 17 odst. 6 druhém pododstavci šesté směrnice.

42 V projednávané věci je třeba uvést, že i když je kategorie výdajů týkající se „ubytovacích a stravovacích služeb“, jež je dotčena ve věci v předmětném řízení, vymezena spíše obecně, je patrné v rozsahu, v němž se týká povahy uvedených služeb, vymezena s ohledem na požadavky stanovené judikaturou dostatečně přesně.

43 Zadruhé je nicméně třeba ověřit, zda se, jak tvrdí Komise, doložka *standstill*, jež je stanovena v čl. 176 druhém pododstavci směrnice o DPH, vztahuje pouze na vyloučení z nároku na odpočet DPH, jež mohou být povolena rozhodnutím Rady, jež je přijato na základě čl. 176 prvního pododstavce této směrnice.

44 Komise konkrétně tvrdí, že z historie vzniku čl. 176 směrnice o DPH vyplývá, že se tento článek má použít na výdaje, u nichž, i když vznikly v rámci hospodářské činnosti, je obtížné odlišit část, jež je využívána pro účely podnikání, od části využívané k soukromým účelům. Komise má tudíž za to, že vyloučení z nároku na odpočet, jež je dotčené ve věci v předmětném řízení, je příliš široké, jelikož zahrnuje situace, v nichž jsou výdaje na vstupu DPH určeny výlučně pro účely podnikání.

45 Tuto argumentaci je třeba odmítnout.

46 Článek 176 první pododstavec směrnice o DPH totiž zaprvé stanoví pouze to, že Rada vymezí výdaje, u nichž nebude vznikat nárok na odpočet DPH, a že z nároku na odpočet jsou každopádně vyloučeny výdaje, které nejsou přímými provozními výdaji, jako například výdaje na luxusní zboží, zábavu a reprezentaci. Toto ustanovení tudíž nebrání Radě v tom, aby v určitém okamžiku vyloučila z nároku na odpočet výdaje, které mají povahu výdajů pro účely podnikání.

47 Dále má čl. 176 druhý pododstavec směrnice o DPH za cíl zachovat „veškerá vyloučení“ z doby před 1. lednem 1979, nebo jde-li o členské státy, které přistoupily po tomto dni, z doby ke



dni jejich p?istoupení. Je třeba p?itom p?ipomenout, že Soudní dv?r v rozsudku ze dne 5. ?íjna 1999, Royscot a další (C?305/97, EU:C:1999:481, bod 20), výslovn? stran vylou?ení nároku na odpo?et DPH, kterou byl zatížen nákup automobil?, potvrdil, že výraz „veškerá vylou?ení“, jenž je stanoven v ?l. 17 odst. 6 druhém pododstavci šesté sm?rnice, zahrnuje s ohledem na zn?ní a historii vzniku uvedeného ?látku, rovnž výdaje, jež jsou svou povahou výdaji ?in?ným striktn? pro ú?ely podnikání.

48 Doložka *standstill*, jež je stanovena v ?l. 176 druhém pododstavci sm?rnice o DPH, tudíž oprav?uje ?lenské státy k tomu, aby z nároku na odpo?et DPH vylou?ily kategorie výdaj?, jež jsou svou povahou výdaji ?in?ným striktn? pro ú?ely podnikání, pokud jsou posledn? uvedené kategorie vymezeny dostaten? p?esn? ve smyslu judikatury citované v bod? 40 tohoto rozsudku.

49 Tento výklad ?l. 176 druhého pododstavce sm?rnice o DPH není zpochyb?ován rozsudkem ze dne 19. září 2000, Ampafrance et Sanofi (C?177/99 a C?181/99, EU:C:2000:470), který byl uveden p?edkládajícím soudem.

50 V?c, ve které byl uvedený rozsudek vydán, se totiž týkala vylou?ení z nároku na odpo?et DPH u výdaj? na ubytování, stravování, pohoštění a p?edstavení, jež bylo zavedeno právní úpravou ?lenského státu po vstupu šesté sm?rnice v platnost a jež bylo schváleno rozhodnutím Rady jako odchylka od ?l. 17 odst. 6 této sm?rnice. V této souvislosti platí, že i když m?l Soudní dv?r v bodech 58 a 61 rozsudku ze dne 19. září 2000, Ampafrance a Sanofi (C?177/99 a C?181/99, EU:C:2000:470), za to, že rozhodnutí Rady bylo neplatné, mimo jiné z toho d?vodu, že bylo v rozporu se zásadami neutrality a proporcionality, v bod? 39 uvedeného rozsudku uvedl, že ostatní vylou?ení z nároku na odpo?et, která existovala p?ed okamžikem vstupu šesté sm?rnice v platnost a jež byla následn? ve stejné podob? zachována v dot?ené vnitrostátní právní úprav?, je třeba bez dalšího zkoumání považovat za vylou?ení, na která se vztahuje doložka *standstill*, jež je stanovena v ?l. 17 odst. 6 druhém pododstavci šesté sm?rnice.

51 Co se v?ci v p?vodním ?ízení tý?e, z uvedeného vyplývá, že pokud p?edkládající soud konstatuje, že zrušením ustanovení, jež bylo uvedeno v ?l. 88 odst. 1 bod? 4 písm. a) zákona o DPH, nebyla situace Grupa Lotos nijak dot?ena, na vylou?ení z nároku na odpo?et DPH, kterou je zatížen nákup ubytovacích a stravovacích služeb, které bylo zavedeno p?ed p?istoupením Polské republiky k Unii a zachováno po tomto p?istoupení, by se vztahovala doložka *standstill*, jež je stanovena v ?l. 176 druhém pododstavci sm?rnice o DPH, a tudíž by toto vylou?ení nebylo v rozporu s ustanoveními ?l. 168 písm. a) této sm?rnice.

52 Vzhledem k p?edchozím úvahám je třeba na položenou otázku odpov?d?t tak, že ?l. 168 písm. a) sm?rnice DPH musí být vykládán v tom smyslu, že:

– brání takové vnitrostátní právní úprav?, jako je právní úprava dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, která stanoví rozší?ení rozsahu vylou?ení z nároku na odpo?et DPH po p?istoupení dot?eného ?lenského státu k Unii a která znamená, že osob? povinné k dani poskytující služby v oblasti cestovního ruchu nebude od okamžiku, kdy toto rozší?ení nebude ú?innosti, vznikat nárok na odpo?et DPH, kterou je zatížen nákup ubytovacích a stravovacích služeb, jež tato osoba povinná k dani p?efakturovává v rámci poskytování služeb v oblasti cestovního ruchu jiným osobám povinným k dani, a

– nebrání takové vnitrostátní právní úprav?, jako je právní úprava dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, která stanoví vylou?ení z nároku na odpo?et DPH zaplacené p?i nákupu ubytovacích a stravovacích služeb, které bylo zavedeno p?ed p?istoupením tohoto ?lenského státu k Evropské unie a které bylo po tomto okamžiku zachováno v souladu s ?l. 176 druhým pododstavcem sm?rnice o DPH, a která znamená, že osob? povinné k dani, která neposkytuje služby v oblasti cestovního ruchu, nevzniká nárok na odpo?et DPH, kterou je zatížen nákup takových ubytovacích a

stravovacích služeb, jež tato osoba povinná k dani p?efakturovává jiným osobám povinným k dani.

## **K náklad?m ?ízení**

53 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astník? ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (osmý senát) rozhodl takto:

**?lánek 168 písm. a) sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?ídané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že:**

- brání takové vnitrostátní právní úprav?, jako je právní úprava dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, která stanoví rozší?ení rozsahu vylou?ení z nároku na odpo?et DPH po p?istoupení dot?eného ?lenského státu k Unii a která znamená, že osob? povinné k dani poskytující služby v oblasti cestovního ruchu od okamžiku, kdy toto rozší?ení nabude ú?innosti, nevzniká nárok na odpo?et DPH, kterou je zatížen nákup ubytovacích a stravovacích služeb, jež tato osoba povinná k dani p?efakturovává v rámci poskytování služeb v oblasti cestovního ruchu jiným osobám povinným k dani, a
- nebrání takové vnitrostátní právní úprav?, jako je právní úprava dot?ená ve v?ci v p?vodním ?ízení, která stanoví vylou?ení z nároku na odpo?et DPH zaplacené p?i nákupu ubytovacích a stravovacích služeb, které bylo zavedeno p?ed p?istoupením tohoto ?lenského státu k Evropské unie a které bylo po tomto okamžiku zachováno v souladu s ?l. 176 druhým pododstavcem sm?rnice o DPH, a která znamená, že osob? povinné k dani, která neposkytuje služby v oblasti cestovního roku, nevzniká nárok na odpo?et DPH, kterou je zatížen nákup takových ubytovacích a stravovacích služeb, jež tato osoba povinná k dani p?efakturovává jiným osobám povinným k dani.

Podpisy.

\*Jednací jazyk: polština.