

Privremena verzija

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

2. svibnja 2019.(*)

„Zahtjev za prethodnu odluku – Oporezivanje – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Odbitak pretporeza – Šesta direktiva 77/388/EEZ – Članak 17. stavci 2. i 6. – Direktiva 2006/112/EZ – Članci 168. i 176. – Isključenje prava na odbitak – Kupnja usluga smještaja i ugostiteljskih usluga – Klauzula standstill – Pristupanje Europskoj uniji”

U predmetu C-225/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Naczelny Sąd Administracyjny (Visoki upravni sud, Poljska), odlukom od 23. listopada 2017., koju je Sud zaprimio 28. ožujka 2018., u postupku

Grupa Lotos S. A.

protiv

Minister Finansów,

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: F. Biltgen, predsjednik vijeća, J. Malenovský i L. S. Rossi (izvjestiteljica), suci,

nezavisni odvjetnik: M. Bobek,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za Grupu Lotos S. A., B. Wolniewicz, *radca prawny*,
- za poljsku vladu, B. Majczyna, u svojstvu agenta,
- za Europsku komisiju, J. Jokubauskaitė i M. Owsiany-Hornung, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnog odvjetnika, da u predmetu odlučiti bez mišljenja,

donosi sljedeću

Presudu

1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 168. točke (a) i članka 176. Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.); (u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).

2 Zahtjev je upućen u okviru spora između Grupe Lotos S. A., sa sjedištem u Poljskoj, društva majke grupe društava koje posluje osobito u sektoru goriva i maziva, i Ministarstva Finansów (ministar financija, Poljska) u vezi s poreznim mišljenjem kojim mu je ministar financija odbio pravo na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV) koji je Grupa Lotos platila na kupnju usluga smještaja i ugostiteljskih usluga koje preprodaje i, sukladno tomu, ponovno fakturira drugim obveznicima PDV-a.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člankom 17. stavcima 2. i 6. Šeste direktive Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena osnovica za razrezivanje (SL 1997., L 145, str. 1.), kako je izmijenjena Direktivom Vijeća 95/7/EZ od 10. travnja 1995. (SL 1995., L 102, str. 18.) (u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) bilo je propisano:

„2. Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo odbiti od poreza koji je dužan platiti:

(a) [PDV] koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]

6. Najkasnije prije isteka razdoblja od četiri godine od dana stupanja na snagu ove Direktive, Vijeće, odlučujući jednoglasno na prijedlog Komisije, određuje za koje troškove ne postoji pravo na odbitak [PDV-a]. Odbitak PDV-a ni u kojem slučaju nije moguć za troškove koji nisu strogo poslovni troškovi, kao što su troškovi za luksuzne predmete, razonodu ili reprezentaciju.

Do početka stupanja na snagu gore navedenih odredbi, države članice mogu zadržati sve iznimke određene njihovim nacionalnim zakonodavstvima na dan stupanja na snagu ove direktive.”

[neslužbeni prijevod]

4 Šesta direktiva stavljena je izvan snage i zamijenjena Direktivom o PDV-u, koja je stupila na snagu 1. siječnja 2007.

5 Člankom 168. Direktive o PDV-u određeno je:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

(a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik;

[...]”

6 U članku 176. Direktive o PDV-u predviđeno je:

„Vijeće na prijedlog Komisije jednoglasno odlučuje za koje troškove ne postoji pravo na odbitak PDV-a. Odbitak PDV-a ni u kojem slučaju nije moguć za troškove koji nisu strogo poslovni troškovi, kao što su troškovi za luksuzne predmete, razonodu ili zabavu [reprezentaciju].

Do početka stupanja na snagu odredbi iz prvog stavka, države članice mogu zadržati sve iznimke određene njihovim nacionalnim zakonodavstvima na dan 1. siječnja 1979. ili ako je riječ o državama članicama koje su pristupile Zajednici nakon tog datuma, na datum njihovog pristupanja.”

Poljsko pravo

7 Članak 25. stavak 1. točka 3.b ustave o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (Zakon o porezu na robu i usluge i trošarinama) od 8. siječnja 1993. (Dz. U. iz 1993. br. 11, akt br. 50), u verziji koja je bila na snazi do stavljanja izvan snage 1. svibnja 2004.), propisivao je:

„Smanjenje iznosa ili povrat razlike dugovanog poreza ne primjenjuje se u slučaju:

3.b usluga smještaja i ugostiteljskih usluga, osim:

(a) u slučajevima u kojima ih stježu porezni obveznici koji pružaju turističke usluge, kada su turistima uslugom obuhvaćene usluge smještaja i ugostiteljske usluge ili obje usluge,

(b) kupnje gotovih obroka za putnike od strane poreznih obveznika koji pružaju usluge putničkog prijevoza.”

8 Članak 8. stavak 2.a ustave o podatku od towarów i usług (Zakon o porezu na robu i usluge) od 11. ožujka 2004. (Dz. U. iz 2011., br. 177, akt br. 1054), u verziji koja je bila na snazi u vrijeme spora u glavnom postupku (u daljnjem tekstu: Zakon o PDV-u), propisuje:

„Kada porezni obveznik koji djeluje u vlastito ime ali za račun druge osobe sudjeluje u isporuci usluga, smatrat će se da je sam primio i isporučio te usluge.”

9 Članak 86. stavak 1. Zakona o PDV-u glasi:

„Podložno članku 114., članku 119. stavku 4., članku 120. stavcima 17. i 19. kao i članku 124. te ako se robu ili usluge koristi radi obavljanja oporezivih transakcija, porezni obveznici [...] imaju pravo iznos plaćenog pretporeza odbiti od iznosa PDV-a koji duguju.”

10 Članak 88. stavak 1. Zakona o PDV-u, u verziji koja je bila na snazi do 1. prosinca 2008., određivao je:

„Smanjenje iznosa ili povrat razlike dugovanog poreza ne primjenjuje se u slučaju: [...]

4. usluga smještaja i ugostiteljskih usluga, osim:

(a) u slučajevima u kojima ih stježu porezni obveznici koji pružaju turističke usluge, kada su tim uslugama, koje se oporezuju prema drugim pravilima osim onih iz članka 119., obuhvaćene usluge smještaja i ugostiteljske usluge ili obje usluge,

(b) kupnje gotovih obroka za putnike od strane poreznih obveznika koji pružaju usluge putničkog prijevoza”.

11 U verziji koja je bila na snazi nakon 1. prosinca 2008., članak 88. stavak 1. Zakona o PDV-u

određuje:

„Smanjenje iznosa ili povrat razlike dugovanog poreza ne primjenjuje se u slučaju: [...]

4. usluga smještaja i ugostiteljskih usluga, osim:

(a) [stavljene izvan snage],

(b) kupnje gotovih obroka za putnike od strane poreznih obveznika koji pružaju usluge putničkog prijevoza”.

Glavni postupak i prethodno pitanje

12 Tijekom 2014., Grupa Lotos, obveznik PDV-a u Poljskoj, kupila je usluge smještaja i ugostiteljske usluge djelomično za vlastite potrebe, a djelomično radi daljnje prodaje svojim društvima kćerima, koji su također porezni obveznici u toj državi članici.

13 Grupa Lotos zatražila je od poljskih poreznih tijela porezno mišljenje, zahtijevajući, među ostalim, odgovor na pitanje ima li – u slučaju kupnje usluga smještaja i ugostiteljskih usluga koje bi zatim ponovno fakturirala drugim obveznicima PDV-a – pravo na odbitak pretporeza u skladu s općim pravnim uređenjem iz članka 86. stavka 1. Zakona o PDV-u.

14 Prema mišljenju Grupe Lotos, budući da se, s jedne strane, prema članku 8. stavku 2.a) Zakona o PDV-u subjekt koji u vlastito ime nabavlja usluge kako bi ih preprodao smatra pružateljem usluga i da, s druge strane, usluge smještaja i ugostiteljske usluge podliježu PDV-u prilikom njihove preprodaje koju obavlja ta grupa, moralo bi biti moguće odbiti ulazni PDV na njihovu kupnju u skladu s člankom 86. stavkom 1. Zakona o PDV-u. Smatra da ograničenje predviđeno u članku 88. stavku 1. točki 4. tog zakona, koje se odnosi na isključenje prava na odbitak pretporeza za usluge smještaja i ugostiteljske usluge, nije primjenjivo u ovom slučaju jer se Grupa Lotos ne smatra krajnjim potrošačem tih usluga, nego pružateljem usluga poput obveznika PDV-a koji pružaju takve usluge.

15 U poreznom mišljenju iz siječnja 2015., porezna tijela odbila su stajalište Grupe Lotos, smatrajući da se isključenje prava na odbitak pretporeza, nedvojbeno predviđeno u članku 88. stavku 1. točki 4. Zakona o PDV-u ne razlikuje ovisno o tome djeluje li porezni obveznik, koji u prethodnoj fazi kupuje usluge smještaja i ugostiteljske usluge, u sljedećoj fazi kao krajnji potrošač ili kao pružatelj usluga.

16 Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Vojvodski upravni sud u Gdanjsku, Poljska), na temelju razloga sličnih onima koje su iznijela porezna tijela, odbio je tužbu Grupe Lotos za poništenje poreznog mišljenja.

17 Grupa Lotos uložila je zatim žalbu u kasacijskom postupku pred Naczelny Sąd Administracyjny (Vrhovni upravni sud, Poljska), u kojoj je, u biti, ponovila svoje stajalište, sažeto u točki 14. ove presude.

18 Sud koji je uputio zahtjev isti?e da ?lanak 86. stavak 1. Zakona o PDV?u odražava na?elo prava na odbitak pretporeza, predvi?eno u ?lanku 168. to?ki (a) Direktive o PDV?u. Dodaje da je zabrana odbitka PDV?a za usluge smještaja i ugostiteljske usluge, navedena u ?lanku 88. stavku 1. to?ki 4. Zakona o PDV?u prije pristupanja Republike Poljske Europskoj uniji 1. svibnja 2004. pa do 1. prosinca 2008. bila istovjetna tekstu ?lanka 25. stavka 1. to?ke 3.b Zakona od 8. sije?nja 1993. o porezu na robu i usluge i trošarinama i da se temeljila na klauzuli o mirovanju (*standstill*) iz ?lanka 17. stavka 6. drugog podstavka Šeste direktive (preuzeta u ?lanku 176. drugom stavku Direktive o PDV?u).

19 Tako?er napominje da se do 1. prosinca 2008., u ?lanku 88. stavku 1. to?ki 4. Zakona o PDV?u nalazila to?ka (a) na temelju koje se isklju?enje odbitka nije odnosilo na slu?ajeve u kojima su usluge smještaja i ugostiteljske usluge kupili porezni obveznici koji pružaju turisti?ke usluge. Me?utim, od 1. prosinca 2008., poljski zakonodavac stavio je izvan snage odredbe iz navedenog ?lanka 88. stavka 1. to?ke 4. podto?ke (a), što je dovelo do proširenja primjene isklju?enja prava na odbitak PDV?a i na slu?aj kupnje usluga smještaja i ugostiteljskih usluga u odnosu na stanje prije pristupanja Republike Poljske Uniji.

20 Sud koji je uputio zahtjev objašnjava da je isklju?enje prava na odbitak PDV?a u skladu s ?lankom 88. stavkom 1. podstavkom 4. Zakona o PDV?u opravdano ?injenicom da pla?eni pretporez uklju?en u kupnje koje se odnose na troškove za usluge smještaja i ugostiteljske usluge ?esto može biti potroša?ke naravi koji nije usko povezan s gospodarskom aktivnoš?u. Stoga je cilj te odredbe zabrana odbitka poreza u odnosu na te vrste troškova za navedene usluge, kojima se samo pod izgovorom korištenja u poslovne svrhe poreznog obveznika u biti koristi ili može koristiti u privatne svrhe.

21 Me?utim, prema mišljenju suda koji je uputio zahtjev, kao što je to slu?aju u glavnom postupku, takva se zabrana ne smije primjenjivati na poreznog obveznika koji te usluge kupuje radi njihove preprodaje potroša?ima ili drugim poreznim obveznicima, jer se u tom slu?aju ulazni troškovi odnose na njegovu gospodarsku aktivnost. Naime, u tom slu?aju zabrana odbitka PDV?a koja dovodi do dvostrukog oporezivanja tih usluga krši na?ela neutralnosti i proporcionalnosti kao i cilj koji nastoji ostvariti zakonodavac Unije u ?lanku 176. Direktive o PDV?u.

22 Doduše, sud koji je uputio zahtjev navodi da je upoznat, me?u ostalim, s presudom od 19. rujna 2000., Ampafrance i Sanofi (C?177/99 i C?181/99, EU:C:2000:470, t. 56. i 61.), iz koje proizlazi da mjera kojom se za sve troškove smještaja i prehrane automatski isklju?uje pravo na odbitak PDV?a o?ito nije nužna za borbu protiv poreznih prijevara i utaje poreza, osobito kada iz objektivnih podataka proizlazi da su troškovi nastali isklju?ivo u poslovne svrhe. Me?utim, taj sud ima sumnje u pogledu pitanja može li se ta presuda, donesena u okviru odluke Vije?a, primijeniti na isklju?enje predvi?eno u nacionalnom pravu na temelju klauzule *standstill* iz ?lanka 176. drugog stavka Direktive o PDV?u i mora li to isklju?enje biti u skladu s na?elom proporcionalnosti.

23 U tim je okolnostima Naczelny S?d Administracyjny (Visoki upravni sud) odlu?io prekinuti postupak i uputiti Sudu sljede?e prethodno pitanje:

„Protivi li se ?lanku 168. Direktive [o PDV?u] i na?elima neutralnosti i proporcionalnosti odredba poput one iz ?lanka 88. stavka 1. to?ke 4. [Zakona o PDV?u], u skladu s kojom se smanjenje iznosa ili povrat razlike dugovanog poreza ne primjenjuje u odnosu na stjecanje poreznog obveznika usluga smještaja i ugostiteljskih usluga, osim kupnje gotovih obroka za putnike poreznih obveznika koji pružaju usluge putni?kog prijevoza, ?ak i u slu?aju u kojem je ta odredba unesena u zakon na temelju ?lanka 17. stavka 6. Šeste direktive [...]?”

O prethodnom pitanju

24 Svojim pitanjem sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 168. točka (a) Direktive o PDV-u tumačiti na način da joj se protivi nacionalno zakonodavstvo poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku kojim je, s jedne strane, predviđeno proširenje područja primjene isključenja prava na odbitak PDV-a, nakon što je dotična država članica pristupila Uniji, a koje dovodi do toga da se poreznom obvezniku, pružatelju turističkih usluga, od stupanja na snagu tog proširenja oduzima pravo na odbitak PDV-a na kupnju usluga smještaja i ugostiteljskih usluga koje on ponovno fakturira drugim poreznim obveznicima u sklopu pružanja turističkih usluga i kojim je, s druge strane, predviđeno isključenje prava na odbitak PDV-a plaćenog na kupnju usluga smještaja i ugostiteljskih usluga, koje je uvedeno prije pristupanja te države članice Uniji i zadržano je nakon toga, u skladu s člankom 176. drugim stavkom Direktive o PDV-u, a koje dovodi do toga da se poreznom obvezniku koji ne pruža turističke usluge oduzima pravo na odbitak PDV-a na kupnju takvih usluga smještaja i ugostiteljskih usluga koje on ponovno fakturira drugim poreznim obveznicima.

25 U tom pogledu, valja kao prvo podsjetiti da je, prema ustaljenoj sudskoj praksi, pravo na odbitak predviđeno u članku 168. točki (a) Direktive o PDV-u sastavni dio sustava PDV-a i na temelje ne može biti ograničeno. Ostvaruje se odmah za cjelokupni PDV na ulazne transakcije (vidjeti osobito presude od 18. srpnja 2013., *AES-3C Maritza East 1*, C-124/12, EU:C:2013:488, t. 25. i od 14. rujna 2017., *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 25.).

26 Naime, svrha sustava odbitaka jest poduzetnika u cijelosti rasteretiti PDV-a koji duguje ili plaća u okviru svih svojih gospodarskih aktivnosti. Tako zajednički sustav PDV-a jamči neutralnost oporezivanja svih gospodarskih aktivnosti, neovisno o njihovim ciljevima ili rezultatima, pod uvjetom da se same te aktivnosti u na kraju oporezuju PDV-om (vidjeti presudu od 14. rujna 2017., *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 26. i navedenu sudsku praksu).

27 Slijedom toga, ako se porezni obveznik, djelujući kao takav na dan stjecanja robe ili primanja usluge, koristi tom robom ili uslugom u svrhu oporezovanih transakcija, on može odbiti PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen za navedenu robu ili uslugu (vidjeti u tom smislu presudu od 14. rujna 2017., *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 27. i navedenu sudsku praksu).

28 Kao drugo, iz sudske prakse također proizlazi da su odstupanja od prava na odbitak dopuštena samo ako su izričito predviđena odredbama direktiva koje uređuju taj porez (vidjeti u tom smislu presude od 19. rujna 2000., *Ampafrance i Sanofi*, C-177/99 i C-181/99, EU:C:2000:470, t. 34. i od 8. siječnja 2002., *Metropol i Stadler*, C-409/99, EU:C:2002:2, t. 42., 44. i 58.) i usko se tumače (presuda od 22. prosinca 2008., *Magoora*, C-414/07, EU:C:2008:766, t. 28.).

29 U ta se odstupanja ubraja i članak 176. drugi stavak Direktive o PDV-u, u biti istovjetan članku 17. stavku 6. drugom podstavku Šeste direktive, čije donošenje nije utjecalo na sudsku praksu kojom je protumačena potonja odredba (vidjeti u tom smislu presudu od 30. rujna 2010., *Oasis East*, C-395/09, EU:C:2010:570, t. 17. i 27.).

30 Isto kao u bivšem članku 17. stavku 6. drugom podstavku Šeste direktive, i u članku 176. drugom podstavku Direktive o PDV-u nalazi se klauzula *standstill* kojom se, među ostalim, državama članicama koje pristupaju Uniji propisuje zadržavanje nacionalnih isključenja prava na odbitak PDV-a koje su se primjenjivale prije dana njihova pristupanja sve dok Vijeće ne donese

odredbe predviđene u prvom podstavku članka 176., što Vijeće do danas nije učinilo (vidjeti u tom smislu presude od 15. travnja 2010., X Holding i Oracle Nederland, C-538/08 i C-33/09, EU:C:2010:192, t. 38. i navedenu sudsku praksu te od 18. srpnja 2013., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, t. 43. i 44.).

31 Kao treće, preostalo ovlaštenje da države članice zadrže nacionalne iznimke od prava na odbitak PDV-a, na temelju članka 176. drugog stavka Direktive o PDV-u, ipak nije apsolutno. Tako je Sud primjerice presudio da cilj klauzule *standstill* nije da novoj državi članici dopusti da svoje nacionalno zakonodavstvo prilikom pristupanja Uniji izmijeni tako da dovede do proširenja područja primjene postojećih isključenja, odnosno na način kojim bi se to zakonodavstvo udaljilo od ciljeva Direktive o PDV-u, što bi bilo protivno smislu navedene klauzule (vidjeti u tom smislu presudu od 22. prosinca 2008., Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, t. 37. i 39.).

32 Uostalom, takvo proširenje područja primjene postojećih isključenja povrijedilo bi obvezu država članica da jamče cjelovitu naplatu PDV-a na svojim državnim područjima, time bi se Uniji oduzeo dio prihoda od PDV-a, odnosno dio njezinih vlastitih sredstava, protivno članku 4. stavku 3. UEU-a (vidjeti u tom smislu presudu od 2. svibnja 2018., Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, t. 26. i 27. i navedenu sudsku praksu).

33 Sud je također naglasio da je na nacionalnim sudovima da odrede sadržaj nacionalnog zakonodavstva na dan pristupanja nove države članice i da utvrde je li ukinut tog zakonodavstva bio proširenje područja primjene postojećih isključenja nakon tog pristupanja (vidjeti u tom smislu presudu od 18. srpnja 2013., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, t. 41. i navedenu sudsku praksu).

34 U predmetu u glavnom postupku iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da je na dan pristupanja Republike Poljske Uniji člankom 88. stavkom 1. točkom 4. Zakona o PDV-u bilo isključeno pravo na odbitak pretporeza kojim je oporezovana kupnja usluga smještaja i ugostiteljskih usluga, osim, među ostalim, kupnje takvih usluga, navedenih u točki (a) te odredbe, odnosno onih kojima se koriste porezni obveznici koji u sljedećoj fazi prometa pružaju turističke usluge.

35 Međutim, kao što je to istaknuto u točki 19. ove presude, sud koji je uputio zahtjev, kako proizlazi, smatra da je od 1. prosinca 2008., to jest nakon pristupanja Republike Poljske Uniji, nacionalni zakonodavac, stavljanjem izvan snage odredbe članka 88. stavka 1. točke 4. podtočke (a) Zakona o PDV-u, povećao broj slučajeva u kojima je isključeno pravo na odbitak PDV-a na kupnju usluga smještaja i ugostiteljskih usluga, tako što je područjem tog isključenja obuhvatio ulazni PDV na kupnju takvih usluga od strane poreznih obveznika koji u sljedećoj fazi prometa pružaju turističke usluge.

36 S obzirom na sudsku praksu navedenu osobito u točkama 30. do 32. ove presude, takvo proširenje područja primjene isključenja prava na odbitak PDV-a nakon što je Republika Poljska pristupila Uniji, kako je to utvrdio sud koji je uputio zahtjev, koje dovodi do toga da se poreznom obvezniku, pružatelju turističkih usluga, od 1. prosinca 2008. oduzima pravo na odbitak pretporeza prilikom kupnje usluga smještaja i ugostiteljskih usluga, nije obuhvaćeno klauzulom *standstill* predviđenom u članku 176. drugom podstavku Direktive o PDV-u. Takvo proširenje područja primjene isključenja prava na odbitak PDV-a, nakon pristupanja Republike Poljske Uniji protivno je, dakle, članku 168. točki (a) Direktive o PDV-u.

37 Unato? tomu, kao što je ve? Sud presudio, valja uzeti u obzir i stvarnu primjenu nacionalnih odredbi o isklju?enjima prava na odbitak PDV?a i u?inke koji iz toga proizlaze za porezne obveznike (vidjeti u tom smislu presudu od 18. srpnja 2013., AES-3C Maritza East 1, C?124/12, EU:C:2013:488, t. 51.).

38 U tom pogledu, osim što to još treba provjeriti sud koji je uputio zahtjev, važno je istaknuti da je neizvjesno, kao što je to Komisija istaknula u svojim pisanim o?itovanjima, je li proširenje podru?ja primjene isklju?enja prava na odbitak PDV?a, poput onoga koje navodi sud koji je uputio zahtjev, relevantno i stvarno primjenjivo u situaciji koja je dovela do glavnog postupka. Naime, ni iz jednog dokaza u spisu ne proizlazi da Grupi Lotos usluge smještaja i ugostiteljske usluge koje kupuje od drugih poreznih obveznika u sljede?oj fazi prometa služe za pružanje turisti?kih usluga, uklju?uju?i i u korist drugih poreznih obveznika.

39 Ako bi sud koji je uputio zahtjev potvrdio to?nost pretpostavke koju je navela Komisija, isklju?enje prava na odbitak PDV?a kojim je oporezovana kupnja poreznog obveznika, poput Grupe Lotos, usluga smještaja i ugostiteljskih usluga koje u sljede?oj fazi prometa prodaje drugim poreznim obveznicima, nepovezano s pružanjem turisti?kih usluga, trebalo bi na?elno biti obuhva?eno podru?jem primjene klauzule *standstill* iz ?lanka 176. drugog stavka Direktive o PDV?u. Naime, doti?nim poreznim obveznicima u?inci isklju?enja prava na odbitak PDV?a, predvi?enog u ?lanku 88. stavku 1. to?ki 4. Zakona o PDV?u na?elno su jednaki i prije i nakon pristupanja Republike Poljske Uniji.

40 U tom slu?aju, kao prvo, prema sudskoj praksi valja usto ocijeniti odnosi li se konkretno isklju?enje prava na odbitak na dovoljno precizno odre?enu kategoriju troškova ili, drugim rije?ima, je li nacionalnim zakonodavstvom dovoljno odre?ena vrsta ili predmet robe ili usluga za koje je isklju?eno pravo na odbitak PDV?a kako bi se jam?ilo da ovlast dodijeljena državama ?lanicama ne bi služila za propisivanje op?ih isklju?enja od tog režima (vidjeti u tom smislu presudu od 15. travnja 2010., X Holding i Oracle Nederland, C?538/08 i C?33/09, EU:C:2010:192, t. 44. i 45. i navedenu sudsku praksu).

41 U tom pogledu, valja primijetiti da je u presudi od 15. travnja 2010., X Holding, Oracle Nederland (C?538/08 i C?33/09, EU:C:2010:192, t. 50. i 51.) Sud ve? priznao da su kategorije troškova u vezi s isporukom hrane i pi?a zaposlenicima poreznog obveznika i stavljanje na raspolaganje smještaja dovoljno precizno odre?eni da isklju?enje prava na odbitak, predvi?eno nacionalnim pravom o kojem je bila rije? u tom predmetu, ulazi u podru?je primjene klauzule *standstill* iz ?lanka 17. stavka 6. drugog podstavka Šeste direktive.

42 Iako je u ovom slu?aju više rije? o generi?koj definiciji, valja istaknuti da se kategorija troškova za „usluge smještaja i ugostiteljske usluge”, o kojoj je rije? u predmetu u glavnom postupku, s obzirom na to da se odnosi na vrstu navedenih usluga, ?ini dovoljno precizno definiranom u odnosu na zahtjeve utvr?ene sudskom praksom.

43 Me?utim, kao drugo, valja provjeriti obuhva?a li klauzula *standstill* iz ?lanka 176. drugog stavka Direktive o PDV?u, kao što to tvrdi Komisija, jedino isklju?enja prava na odbitak PDV?a koja bi sama bila odobrena odlukom Vije?a donesenom u skladu s ?lankom 176. prvim stavkom te direktive.

44 To?nije, Komisija tvrdi da iz povijesti nastanka ?lanka 176. Direktive o PDV?u proizlazi da bi se trebao primjenjivati na troškove za koje je, iako su nastali u okviru gospodarske aktivnosti, teško razdvojiti dio upotrijebljen u poslovne svrhe i onaj namijenjen za privatne svrhe. Slijedom toga, Komisija smatra da je isklju?enje prava na odbitak o kojem je rije? u predmetu u glavnom postupku preširoko jer uklju?uje situacije u kojima troškovi oporezovani ulaznim PDV?om imaju

isključivo poslovnu namjenu.

45 Tu argumentaciju valja odbiti.

46 Naime, s jedne strane, članak 176. prvi stavak Direktive o PDV-u propisuje samo to da Vijeće odlučuje za koje troškove ne postoji pravo na odbitak PDV-a i da odbitak PDV-a ni u kojem slučaju nije moguć za troškove koji nisu strogo poslovni troškovi, kao što su troškovi za luksuzne predmete, raznodu ili reprezentaciju. Ta odredba, dakle, ne sprečava Vijeće da u određenom trenutku i poslovne troškove isključi iz prava na odbitak.

47 S druge strane, cilj je članka 176. drugog stavka Direktive o PDV-u zadržati „sve iznimke” iz razdoblja prije 1. siječnja 1979. odnosno, za države članice koje su pristupile Uniji nakon tog datuma, iz razdoblja prije dana njihova pristupanja. Međutim, važno je naglasiti da je u presudi od 5. listopada 1999., Royscot i dr. (C-305/97, EU:C:1999:481, t. 20.) Sud u pogledu isključenja prava na odbitak PDV-a na kupnju automobila izričito potvrdio da izraz „sve iznimke” iz članka 17. stavka 6. drugog podstavka Šeste direktive – s obzirom na svoj tekst i povijest nastanka – obuhvaća i strogo poslovne troškove.

48 Slijedom toga, klauzula *standstill* iz članka 176. drugog stavka Direktive o PDV-u ovlašćuje državu članicu da iz prava na odbitak PDV-a isključi kategorije strogo poslovnih troškova, pod uvjetom da su dovoljno precizno definirane u smislu sudske prakse navedene u točki 40. ove presude.

49 To tumačenje članka 176. drugog stavka Direktive o PDV-u nije izmijenjeno presudom od 19. rujna 2000., Ampafrance i Sanofi (C-177/99 i C-181/99, EU:C:2000:470), koju je naveo sud koji je uputio zahtjev.

50 Naime, predmet u kojem je donesena ta presuda odnosio se na isključenje prava na odbitak PDV-a koje se odnosilo na troškove smještaja, prehrane, primanja i zabavne djelatnosti koje je zakonodavstvom države članice uvedeno nakon stupanja na snagu Šeste direktive i koje je odobreno odlukom Vijeća, odstupajući od članka 17. stavka 6. te direktive. Međutim, iako je u točkama 58. i 61. presude od 19. rujna 2000., Ampafrance i Sanofi (C-177/99 i C-181/99, EU:C:2000:470) zaključio da je odluka Vijeća nevaljana, osobito jer je bila protivna načelima porezne neutralnosti i proporcionalnosti, Sud je u točki 39. te presude bez daljnjeg ispitivanja želio napomenuti da treba smatrati da su druga isključenja prava na odbitak koja su postojala prije stupanja na snagu Šeste direktive i koja su naknadno ostala nepromijenjena u predmetnom nacionalnom zakonodavstvu obuhvaćena klauzulom *standstill* predviđenom u članku 17. stavku 6. drugom podstavku Šeste direktive.

51 Što se tiče predmeta u glavnom postupku, iz toga proizlazi da, ako bi sud koji je uputio zahtjev utvrdio da odredba članka 88. stavka 1. točke 4. podtočke (a) Zakona o PDV-u uopće nije imala utjecaj na položaj Grupe Lotos, isključenje prava na odbitak PDV-a na kupnju usluga smještaja i ugostiteljskih usluga, uvedeno prije pristupanja Republike Poljske Uniji i zadržano nakon tog pristupanja, ulazi u područje primjene klauzule *standstill* iz članka 176. drugog stavka Direktive o PDV-u te stoga nije protivno odredbama članka 168. točke (a) te direktive.

52 Uzimajući u obzir prethodna razmatranja, na upućeno pitanje valja odgovoriti tako da članak 168. točku (a) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da mu se:

– protivi nacionalno zakonodavstvo poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku kojim je predviđeno proširenje područja primjene isključenja prava na odbitak PDV-a, nakon što je dotična država članica pristupila Uniji, a koje dovodi do toga da se poreznom obvezniku, pružatelju turističkih usluga, od stupanja na snagu tog proširenja oduzima pravo na odbitak

PDV-a na kupnju usluga smještaja i ugostiteljskih usluga koje on ponovno fakturira drugim poreznim obveznicima u sklopu pružanja turističkih usluga i

– ne protivi nacionalno zakonodavstvo poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku kojim je predviđeno isključenje prava na odbitak PDV-a plaćenog na kupnju usluga smještaja i ugostiteljskih usluga, koje je uvedeno prije pristupanja te države članice Uniji i zadržano je nakon toga, u skladu s člankom 176. drugim stavkom Direktive o PDV-u, a koje dovodi do toga da se poreznom obvezniku koji ne pruža turističke usluge oduzima pravo na odbitak PDV-a na kupnju takvih usluga smještaja i ugostiteljskih usluga koje on ponovno fakturira drugim poreznim obveznicima.

Troškovi

53 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

Članak 168. točka (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da mu se:

– protivi nacionalno zakonodavstvo poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku kojim je predviđeno proširenje područja primjene isključenja prava na odbitak poreza na dodanu vrijednost (PDV), nakon što je dotična država članica pristupila Europskoj uniji, a koje dovodi do toga da se poreznom obvezniku, pružatelju turističkih usluga, od stupanja na snagu tog proširenja oduzima pravo na odbitak PDV-a na kupnju usluga smještaja i ugostiteljskih usluga koje on ponovno fakturira drugim poreznim obveznicima u sklopu pružanja turističkih usluga i

– ne protivi nacionalno zakonodavstvo poput onoga o kojemu je riječ u glavnom postupku kojim je predviđeno isključenje prava na odbitak PDV-a plaćenog na kupnju usluga smještaja i ugostiteljskih usluga, koje je uvedeno prije pristupanja te države članice Uniji i zadržano je nakon toga, u skladu s člankom 176. drugim stavkom Direktive 2006/112, a koje dovodi do toga da se poreznom obvezniku koji ne pruža turističke usluge oduzima pravo na odbitak PDV-a na kupnju takvih usluga smještaja i ugostiteljskih usluga koje on ponovno fakturira drugim poreznim obveznicima.

Potpisi

* Jezik postupka: poljski