

WYROK TRYBUNAŁU (ósma izba)

z dnia 2 maja 2019 r. (*)

Odesłanie prejudycjalne – Podatki – Podatek od wartości dodanej (VAT) – Odliczenie podatku naliczonego – Szósta dyrektywa 77/388/EWG – Artykuł 17 ust. 2 i 6 – Dyrektywa 2006/112/WE – Artykuły 168 i 176 – Wyłączenie prawa do odliczenia – Nabycie usług noclegowych i gastronomicznych – Klauzula „standstill” – Przystąpienie do Unii Europejskiej

W sprawie C-225/18

mającej za przedmiot wnioszek o wydanie, na podstawie art. 267 TFUE, orzeczenia w trybie prejudycjalnym, złożony przez Naczelnego Sędziego Administracyjnego (Polska) postanowieniem z dnia 23 października 2017 r., które wpłynęło do Trybunału w dniu 28 marca 2018 r., w postępowaniu:

Grupa Lotos S.A.

przeciwko

Ministrowi Finansów,

TRYBUNAŁ (ósma izba),

w składzie: F. Biltgen, prezes izby, J. Malenovský i L.S. Rossi (sprawozdawca), sędziowie,

rzecznik generalny: M. Bobek,

sekretarz: A. Calot Escobar,

uwzględniając pisemny etap postępowania,

rozważywszy uwagi przedstawione:

- w imieniu Grupy Lotos S.A. przez B. Wolniewiczza, radcę prawnego,
- w imieniu rządu polskiego przez B. Majczyną, działającą w charakterze pełnomocnika,
- w imieniu Komisji Europejskiej przez J. Jokubauskaitę i M. Owsiany-Hornung, działające w charakterze pełnomocników,

podjęwszy, po wysłuchaniu rzecznika generalnego, decyzję o rozstrzygnięciu sprawy bez opinii,

wydaje następujący

Wyrok

1 Wniosek o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym dotyczy wykładni art. 168 lit. a) i art. 176 dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej (Dz.U. 2006, L 347, s. 1, zwanej dalej „dyrektywą VAT”).

2 Wniosek ten został złożony w ramach sporu pomiędzy Grupą Lotos S.A. z siedzibą w Polsce, spółką dominującą grupy spółek prowadzących działalność m.in. w branży paliw i

smarów, a Ministrem Finansów (Polska), w przedmiocie indywidualnej interpretacji podatkowej, w której minister finansów odmówił jej prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) zapłaconego przez Grupę Lotos od nabycia usług noclegowych i restauracyjnych, które spółka ta odsprzedała, czyli refakturuje na rzecz innych podatników VAT.

Ramy prawne

Prawo Unii

3 Artykuł 17 ust. 2 i 6 szóstej dyrektywy Rady 77/388/EWG z dnia 17 maja 1977 r. w sprawie harmonizacji ustawodawstw państw członkowskich w odniesieniu do podatków obrotowych – wspólny system podatku od wartości dodanej: ujednolicona podstawa wymiaru podatku (Dz.U. 1977, L 145, s. 1), zmienionej dyrektywą Rady 95/7/WE z dnia 10 kwietnia 1995 r. (Dz.U. 1995, L 102, s. 1) (zwanej dalej „szóstą dyrektywą”), przewidywała:

„2. O ile towary i usługi są używane do celów zawieranych transakcji podlegających opodatkowaniu, podatnik jest uprawniony do odliczenia od podatku, który zobowiązany jest zapłacić, następujących kwot:

a) należnego lub zapłaconego na terytorium kraju [VAT] od towarów lub usług, które są lub mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]

6. Przed upływem najwyżej czterech lat od daty wejścia w życie niniejszej dyrektywy Rada, stanowiąc jednogłośnie na wniosek Komisji, podejmie decyzję, które wydatki nie będą się kwalifikowały do odliczenia [VAT]. Odliczenie [VAT] nie będzie w żadnym przypadku obejmować wydatków niebędących wydatkami ściśle związanymi z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkowe lub wydatki reprezentacyjne.

Do czasu wejścia w życie powyższych przepisów państwa członkowskie mogą zachować wyłączenia przewidziane w ich prawie krajowym w momencie wejścia w życie niniejszej dyrektywy”.

4 Szósta dyrektywa została uchylona i zastąpiona dyrektywą VAT, która weszła w życie w dniu 1 stycznia 2007 r.

5 Artykuł 168 dyrektywy VAT stanowi:

„Jeżeli towary i usługi wykorzystywane są na potrzeby opodatkowanych transakcji podatnika, podatnik jest uprawniony, w państwie członkowskim, w którym dokonuje tych transakcji, do odliczenia następujących kwot od kwoty VAT, którą jest zobowiązany zapłacić:

a) VAT należnego lub zapłaconego w tym państwie członkowskim od towarów i usług, które zostały mu dostarczone lub które mają być mu dostarczone przez innego podatnika;

[...]”.

6 Artykuł 176 dyrektywy VAT stanowi:

„Stanowi?c jednomy?lnie na wniosek Komisji, Rada okre?la wydatki, które nie daj? prawa do odliczenia VAT. W ?adnym przypadku prawo do odliczenia VAT nie dotyczy wydatków, które nie s? ?ci?le zwi?zane z dzia?alno?ci? gospodarcz?, takich jak wydatki na artyku?y luksusowe, rozrywk? lub wydatki reprezentacyjne.

Do czasu wej?cia w ?ycie przepisów, o których mowa w akapicie pierwszym, pa?stwa cz?onkowskie mog? utrzyma? wszystkie wy??czenia przewidziane w prawie krajowym w dniu 1 stycznia 1979 r. lub, w odniesieniu do pa?stw cz?onkowskich, które przyst?pi?y do Wspólnoty po tym terminie, przepisy obowi?zuj?ce w dniu ich przyst?pienia”.

Prawo polskie

7 Artyku? 25 ust. 1 pkt 3b) ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i us?ug oraz o podatku akcyzowym (Dz.U. z 1993 r., nr 11, poz. 50), w wersji obowi?zuj?cej do czasu jej uchylenia w dniu 1 maja 2004 r., przewidywa?:

„Obni?enia kwoty lub zwrotu ró?nicy podatku nale?nego nie stosuje si? do nabywanych przez podatnika:

3b) us?ug noclegowych i gastronomicznych, z wyj?tkiem:

a) przypadków, gdy us?ugi te zosta?y nabyte przez podatników ?wiadczc?cych us?ugi turystyki, je?eli w sk?ad us?ugi turystyki wchodzi us?ugi noclegowe lub gastronomiczne b?d? jedno i drugie,

b) zakupów gotowych posi?ków przeznaczonych dla pasa?erów przez podatników ?wiadczc?cych us?ugi przewozu osób”.

8 Artyku? 8 ust. 2a) ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i us?ug (Dz.U. z 2011 r., nr 177, poz. 1054), w wersji obowi?zuj?cej w czasie sporu w post?powaniu g?ównym (zwanej dalej „ustaw? o VAT”), stanowi:

„W przypadku gdy podatnik, dzia?aj?c we w?asnym imieniu, ale na rzecz osoby trzeciej, bierze udzia? w ?wiadczeniu us?ug, przyjmuje si?, ?e ten podatnik sam otrzyma? i wy?wiadczy? te us?ugi”.

9 Artyku? 86 ust. 1 ustawy o VAT stanowi:

„W zakresie, w jakim towary i us?ugi s? wykorzystywane do wykonywania czynno?ci opodatkowanych, podatnikowi [...] przys?uguje prawo do obni?enia kwoty podatku nale?nego o kwot? podatku naliczonego, z zastrze?eniem art. 114, art. 119 ust. 4, art. 120 ust. 17 i 19 oraz art. 124”.

10 Artyku? 88 ust. 1 ustawy o VAT, w brzmieniu obowi?zuj?cym do dnia 1 grudnia 2008 r., przewidywa?:

„Obni?enia kwoty lub zwrotu ró?nicy podatku nale?nego nie stosuje si? do nabywanych przez podatnika: [...]

4) us?ug noclegowych i gastronomicznych, z wyj?tkiem:

a) przypadków, gdy us?ugi te zosta?y nabyte przez podatników ?wiadczc?cych us?ugi turystyki, je?eli w sk?ad us?ugi turystyki, opodatkowanej na zasadach innych ni? okre?lone w art. 119,

wchodz? us?ugi noclegowe lub gastronomiczne albo jedno i drugie,

b) nabycia gotowych posi?ków przeznaczonych dla pasa?erów przez podatników ?wiadcz?cych us?ugi przewozu os?b”.

11 W brzmieniu obowi?zuj?cym od dnia 1 grudnia 2008 r. art. 88 ust. 1 ustawy o VAT stanowi:

„Obni?enia kwoty lub zwrotu ró?nicy podatku nale?nego nie stosuje si? do nabywanych przez podatnika: [...]

4) us?ug noclegowych i gastronomicznych, z wyj?tkiem:

a) (uchylona),

b) nabycia gotowych posi?ków przeznaczonych dla pasa?erów przez podatników ?wiadcz?cych us?ugi przewozu os?b”.

Spór w post?powaniu g?ównym i pytanie prejudycjalne

12 W 2014 r. Grupa Lotos, podlegaj?ca opodatkowaniu VAT w Polsce, naby?a us?ugi noclegowe i restauracyjne cz??ciowo na w?asny u?ytek, a cz??ciowo w celu ich odsprzeda?y swoim spó?kom zale?nym, równie? b?d?cym podatnikami w tym pa?stwie cz?onkowskim.

13 Grupa Lotos zwróci?a si? do polskich organów podatkowych z wnioskiem o wydanie interpretacji podatkowej, zadaj?c m.in. pytanie, czy w sytuacji gdy nabywa us?ugi noclegowe oraz us?ugi gastronomiczne, które nast?pnie refakturuje na rzecz innych podatników VAT, przys?uguje jej prawo do odliczenia VAT naliczonego na zasadach ogólnych przewidzianych w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

14 Zdaniem Grupy Lotos, w sytuacji gdy z jednej strony z art. 8 ust. 2a) ustawy o VAT wynika, ?e podmiot, który nabywa we w?asnym imieniu us?ugi w celu ich dalszej odsprzeda?y, jest traktowany jako ?wiadcz?cy us?ug?, a z drugiej strony us?ugi noclegowe oraz us?ugi gastronomiczne b?d? podlega?y opodatkowaniu VAT przy ich odsprzeda?y przez Grup? Lotos, VAT naliczony przy ich nabyciu powinien podlega? odliczeniu zgodnie z art. 86 ust. 1 ustawy o VAT. Przewidziane w art. 88 ust. 1 pkt 4 tej ustawy ograniczenie w zakresie wy??czenia prawa do odliczenia w odniesieniu do us?ug noclegowych i us?ug gastronomicznych nie znajdzie tutaj zastosowania, poniewa? Grupa Lotos jest uznawana nie za ostatecznego konsumenta tych us?ug, lecz za ?wiadcz?c? us?ug?, podobnie jak podatnicy VAT ?wiadcz?cy tego typu us?ugi.

15 W interpretacji podatkowej ze stycznia 2015 r. organ podatkowy uzna? stanowisko Grupy Lotos za nieprawid?owe z tego wzgl?du, ?e wy??czenie prawa do odliczenia jednoznacznie przewidziane w art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT nie dokonuje rozró?nienia, czy nabywaj?c us?ugi noclegowe i gastronomiczne, podatnik dzia?a jako ostateczny ich konsument, czy jako us?ugodawca.

16 Wniesiona przez Grup? Lotos do Wojewódzkiego S?du Administracyjnego w Gda?sku (Polska) skarga o uchylenie interpretacji indywidualnej zosta?a oddalona z tych samych wzgl?dów co przedstawione przez organ podatkowy.

17 Grupa Lotos wnios?a wi?c skarg? kasacyjn? do Naczelnego S?du Administracyjnego (Polska), zasadniczo podtrzymuj?c swoje stanowisko streszczone w pkt 14 niniejszego wyroku.

18 S?d odsy?aj?cy zauwa?a, ?e art. 86 ust. 1 ustawy o VAT odzwierciedla zasad? prawa do odliczenia VAT naliczonego, przewidzian? w art. 168 lit. a) dyrektywy VAT. Dodaje on, ?e

ustanowiony w art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT zakaz odliczenia VAT w wypadku usług noclegowych i gastronomicznych przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii Europejskiej w dniu 1 maja 2004 r. do dnia 1 grudnia 2008 r. stanowi?cie powtórzenie brzmienia art. 25 ust. 1 pkt 3b) ustawy z dnia 8 stycznia 1993 r. o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym i znajduje? uzasadnienie w klauzuli „standstill” zawartej w art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy (powtórzonej w art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT).

19 Zauważa on również, że do dnia 1 grudnia 2008 r. art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT zawiera? lit. a), na której podstawie wyłączenie odliczenia nie obejmowało przypadków, gdy usługi noclegowe i restauracyjne zostały nabyte przez podatników świadczących usługi turystyki. Jednakże w dniu 1 grudnia 2008 r. polski ustawodawca uchylił przepisy zawarte w tymże art. 88 ust. 1 pkt 4 lit. a), rozszerzając stosowanie ograniczonego prawa do odliczenia VAT w przypadku nabycia usług noclegowych i gastronomicznych w stosunku do sytuacji istniejącej przed dniem przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii.

20 Sąd odsyła?cy wyjaśnia, że u podstaw ratio legis wyłączenia odliczenia VAT na podstawie art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT leżało to, że VAT naliczony zawarty w zakupach dotyczących wydatków na usługi noclegowe i gastronomiczne może mieć charakter konsumpcyjny, niezwiązany ściśle z działalnością gospodarczą. Celem tego przepisu jest zatem ustanowienie zakazu odliczania VAT od tego rodzaju wydatków na sporne usługi, które jedynie pod pozorem wykorzystywania ich w ramach działalności gospodarczej podatnika są lub mogłyby faktycznie wykorzystywane na konsumpcję prywatną.

21 Jednak zdaniem sądu odsyłającego, tak jak w sprawie w postępowaniu głównym, zakaz ten nie powinien dotyczyć podatnika nabywającego te usługi w celu ich odsprzedaży konsumentom lub innym podatnikom, gdy w takim przypadku poniesione na nie wydatki pozostają w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą tego podatnika. W takim bowiem wypadku zakaz odliczenia VAT prowadzi?by do podwójnego opodatkowania spornych usług, co godzi?oby w zasady neutralności i proporcjonalności, a także cel zamierzony przez prawodawcę Unii w art. 176 dyrektywy VAT.

22 Prawdą jest, że sąd odsyłający wskazuje, iż znany jest mu w szczególności wyrok z dnia 19 września 2000 r., Ampafrance i Sanofi (C-177/99 i C-181/99, EU:C:2000:470, pkt 56, 61), z którego wynika, że środek polegający na wyłączeniu, co do zasady, wszystkich wydatków z tytułu zakwaterowania i wyżywienia z zakresu prawa do odliczenia VAT nie wydaje się konieczny dla zwalczania oszustw podatkowych i unikania opodatkowania, w szczególności, jeżeli z obiektywnych dowodów wynika, że owe wydatki poniesiono w celach ściśle związanych z działalnością gospodarczą. Żywi on jednak wątpliwości co do kwestii, czy ten wyrok, wydany w związku z decyzją Rady, może mieć zastosowanie do wyłączenia przewidzianego w prawie krajowym na podstawie ustanowionej w art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT klauzuli „standstill” oraz czy to wyłączenie należy uznać za zgodne z zasadą proporcjonalności.

23 W tych okolicznościach Naczelny Sąd Administracyjny postanowił zawiesić postępowanie i zwrócić się do Trybunału z następującym pytaniem prejudycjalnym:

„Czy art. 168 dyrektywy [VAT] oraz zasady neutralności i proporcjonalności nie sprzeciwiają się regulacji takiej jak zawarta w art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy [o VAT], zgodnie z którą obniżenia kwoty lub zwrotu różnicy podatku należytego nie stosuje się do nabywanych przez podatnika usług noclegowych i gastronomicznych, z wyjątkiem nabycia gotowych posiłków przeznaczonych dla pasażerów przez podatników świadczących usługi przewozu osób, również w sytuacji, gdy unormowania te zostały wprowadzone do ustawy na podstawie art. 17 ust. 6 szóstej dyrektywy [...]?”.

W przedmiocie pytania prejudycjalnego

24 Poprzez swoje pytanie sód odsyła pytać w istocie do ustalenia, czy art. 168 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu głównym, które, po pierwsze, przewiduje rozszerzenie zakresu wyłączenia prawa do odliczenia VAT po przystąpieniu danego państwa członkowskiego do Unii i oznacza, że od wejścia w życie tego rozszerzenia zakresu wyłączenia podatnik świadczący usługi turystyki jest pozbawiony prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabycia usług noclegowych i gastronomicznych, które podatnik ten refakturuje na rzecz innych podatników w ramach świadczenia usług turystyki, a po drugie, przewiduje wyłączenie prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabycia usług noclegowych i gastronomicznych, wprowadzone przed przystąpieniem tego państwa członkowskiego do Unii i utrzymane po tym przystąpieniu zgodnie z art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT, i oznacza, że podatnik nieświadczący usług turystyki jest pozbawiony prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabycia takich usług noclegowych i gastronomicznych, które podatnik ten refakturuje na rzecz innych podatników.

25 W tym miejscu w pierwszej kolejności należy przypomnieć, że w myśl utrwalonego orzecznictwa prawo do odliczenia przewidziane w art. 168 lit. a) szóstej dyrektywy stanowi integralną część systemu VAT i zasadniczo nie podlega ograniczeniu. Jest ono wykonywane w sposób bezpośredni w stosunku do każdego podatku obciążającego transakcje powodujące naliczenie podatku (zob. w szczególności wyroki: z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 25; z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 25).

26 System odliczeń ma bowiem na celu całkowite uwolnienie przedsiębiorcy od ciężaru VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego w ramach całej prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Wspólny system VAT gwarantuje w ten sposób w zakresie ciężaru podatkowego neutralność jakiegokolwiek działania gospodarczego, niezależnie od jej celu lub rezultatu, pod warunkiem że co do zasady podlega ona sama temu podatkowi (zob. wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 26 i przytoczone tam orzecznictwo).

27 Z tego wynika, że w sytuacji gdy podatnik działa w takim charakterze w chwili nabycia towarów lub usług używa tych towarów lub usług na potrzeby dokonywanych przez niego opodatkowanych transakcji, jest on uprawniony do odliczenia VAT podlegającego zapłacie lub zapłaconego z tytułu tych towarów lub usług (zob. podobnie wyrok z dnia 14 września 2017 r., Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, pkt 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

28 W drugiej kolejności z orzecznictwa wynika również, że odstąpienia od prawa do odliczenia VAT są dopuszczalne wyłącznie w przypadkach wyraźnie przewidzianych przez przepisy dyrektyw regulujących ten podatek (zob. podobnie wyroki: z dnia 19 września 2000 r., Ampafrance i Sanofi, C-177/99 i C-181/99, EU:C:2000:470, pkt 34; z dnia 8 stycznia 2002 r., Metropol i Stadler, C-409/99, EU:C:2002:2, pkt 42, 44, 58) i podlegają szczególnej wykładni (wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r., Magoora, T-414/07, EU:C:2008:766, pkt 28).

29 Wśród tych odstępstw znajduje się art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT, zasadniczo identyczny z art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy, którego przyjęcie nie miało wpływu na orzecznictwo dotyczące wykładni tego ostatniego przepisu (zob. podobnie wyrok z dnia 30 września 2010 r., Oasis East, C-395/09, EU:C:2010:570, pkt 17, 27).

30 Tak jak poprzedzają go art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy, art. 176 akapit drugi

dyrektywy VAT zawiera klauzulę „standstill” w szczególności przewidującą dla państw przystępujących do Unii utrzymanie w mocy krajowych wyłączeń prawa do odliczenia VAT, które miały zastosowanie przed dniem ich przystąpienia, do czasu przyjęcia przez Radę przepisów, o których mowa w tym art. 176 akapit pierwszy, czego Rada do dziś nie uczyniła (zob. podobnie wyroki: z dnia 15 kwietnia 2010 r., X Holding i Oracle Nederland, C-538/08 i C-33/09, EU:C:2010:192, pkt 38 i przytoczone tam orzecznictwo; a także z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 43, 44).

31 W trzeciej kolejności pozostawione państwom członkowskim szczególne uprawnienie do utrzymania w mocy krajowych wyłączeń prawa do odliczenia VAT, na podstawie art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT, nie jest jednak bezwzględne. W tym duchu Trybunał orzekł, że klauzula „standstill” nie ma na celu umożliwienia nowym państwom członkowskim dokonania zmiany swych wewnętrznych przepisów w związku z przystąpieniem do Unii w sposób, który rozszerzałby zakres istniejących wyłączeń, a tym samym oddalałby te przepisy od celów dyrektywy VAT, co byłoby sprzeczne z samą ideą tej klauzuli (zob. podobnie wyrok z dnia 22 grudnia 2008 r., Magoora, C-414/07, EU:C:2008:766, pkt 37, 39).

32 Takie rozszerzenie zakresu istniejących wyłączeń naruszałoby zresztą obowiązek państw członkowskich polegający na zagwarantowaniu pełnego poboru VAT na ich odpowiednich terytoriach, pozbawiając Unię części wpływów pochodzących z VAT, czyli części jej własnych środków, z naruszeniem w szczególności art. 4 ust. 3 TUE (zob. podobnie wyrok z dnia 2 maja 2018 r., Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, pkt 26, 27 i przytoczone tam orzecznictwo).

33 Trybunał przypomina również, że na sędach krajowych spoczywa obowiązek określenia treści przepisów krajowych w dniu przystąpienia nowego państwa członkowskiego i ustalenia, czy przepisy te spowodowały rozszerzenie zakresu obowiązujących wyłączeń po tym przystąpieniu (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 41 i przytoczone tam orzecznictwo).

34 W sprawie rozpatrywanej w postępowaniu głównym z wniosku o wydanie orzeczenia w trybie prejudycjalnym wynika, że w dniu przystąpienia Rzeczypospolitej Polskiej do Unii art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT wyłącza prawo do odliczenia VAT naliczonego od nabycia usług noclegowych i gastronomicznych, z wyjątkiem m.in. nabycia usług tego rodzaju, wymienionych w tym przepisie w lit. a), czyli usług wykorzystanych na późniejszym etapie przez podatników świadczących usługi turystyki.

35 Jak jednak podkreślono w pkt 19 niniejszego wyroku, wydaje się, iż sąd odsyłający jest zdania, że od dnia 1 grudnia 2008 r., a więc po przystąpieniu Rzeczypospolitej Polskiej do Unii, ustawodawca krajowy, uchylając przepis zawarty w art. 88 ust. 1 pkt 4 lit. a) ustawy o VAT, rozszerzył zakres sytuacji wyłączających prawo do odliczenia VAT naliczonego od nabycia usług noclegowych i gastronomicznych, włączając w zakres tego wyłączenia VAT naliczony od nabycia takich usług przez podatników świadczących na późniejszym etapie usługi turystyki.

36 W świetle orzecznictwa wymienionego w szczególności w pkt 30–32 niniejszego wyroku takie rozszerzenie zakresu wyłączenia prawa do odliczenia VAT po przystąpieniu Rzeczypospolitej Polskiej do Unii, stwierdzone przez sąd odsyłający, które oznacza, że od dnia 1 grudnia 2008 r. podatnik świadczący usługi turystyki jest pozbawiony prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabycia usług noclegowych i gastronomicznych, nie jest objęte klauzulą „standstill” przewidzianą w art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT. Takie rozszerzenie zakresu wyłączenia prawa do odliczenia VAT po przystąpieniu Rzeczypospolitej Polskiej do Unii jest zatem sprzeczne z art. 168 lit. a) dyrektywy VAT.

37 Niemniej Trybunał orzekł już, że należy również wziąć pod uwagę rzeczywiste

zastosowanie przepisów krajowych dotyczących wyłączenia prawa odliczenia VAT i skutki, które wynikają w związku z tym dla podatników (zob. podobnie wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, pkt 51).

38 W tym względzie należy zauważyć, że z zastrzeżeniem zbadania przez sąd odsyłający jest niepewne, jak podniosła Komisja w uwagach na piśmie, czy rozszerzenie zakresu wyłączenia prawa do odliczenia VAT, takie jak wskazane przez sąd odsyłający, jest istotne i rzeczywiście znajduje zastosowanie w sytuacji będącej przedmiotem postępowania głównego. Żadna informacja w aktach sprawy nie wskazuje bowiem na to, aby nabywane przez Grupę Lotos od innych podatników usługi noclegowe i gastronomiczne służyć jej do świadczenia usług turystyki, tak że na rzecz innych podatników.

39 Gdyby sąd odsyłający miał potwierdzić słuszność hipotezy podniesionej przez Komisję, wyłączenie prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabycia przez podatnika takiego jak Grupa Lotos usług noclegowych i gastronomicznych, odsprzedawanych na późniejszym etapie innym podatnikom, bez związku ze świadczeniem usług turystyki, co do zasady powinno wchodzić w zakres stosowania klauzuli „standstill” przewidzianej w art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT. Dla danych podatników skutki wyłączenia prawa do odliczenia VAT przewidzianego w art. 88 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT co do zasady pozostają bowiem niezmiennione, zarówno przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii, jak i po nim.

40 W tym wypadku i w pierwszej kolejności należy jeszcze ocenić, zgodnie z orzecnictwem, czy sporne wyłączenie prawa do odliczenia dotyczy kategorii wydatków określonych w sposób dostatecznie precyzyjny, względnie, innymi słowy, czy sporne przepisy krajowe dostatecznie określają charakter lub przedmiot towarów lub usług, dla których jest wyłączone prawo do odliczenia VAT, w celu zagwarantowania, że przyznane państwowym członkowskim uprawnienie nie będzie służyć do wprowadzenia ogólnych wyłączeń z tego systemu (zob. podobnie wyrok z dnia 15 kwietnia 2010 r., X Holding i Oracle Nederland, C-538/08 i C-33/09, EU:C:2010:192, pkt 44, 45 i przytoczone tam orzecznictwo).

41 W tym względzie należy zauważyć, że w wyroku z dnia 15 kwietnia 2010 r., X Holding i Oracle Nederland, C-538/08 i C-33/09, EU:C:2010:192, pkt 50, 51), Trybunał przyznał, że kategorii wydatków dotyczących zapewniania posiłków i napojów personelowi podatnika, a także udostępnienia zakwaterowania, zostały dostatecznie określone, a zatem wyłączenie prawa do odliczenia przewidziane przez prawo krajowe będące przedmiotem tej sprawy wchodziło w zakres stosowania klauzuli „standstill” ustanowionej w art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy.

42 W niniejszym wypadku należy zauważyć, że chociaż kategoria wydatków dotyczących „usług noclegowych i gastronomicznych”, będąca przedmiotem sporu w postępowaniu głównym, jest określona w sposób raczej ogólny, to – ponieważ odnosi się ona do charakteru tych usług – wydaje się zdefiniowana w sposób dostatecznie precyzyjny w świetle wymogów ustanowionych przez orzecznictwo.

43 Następnie w drugiej kolejności należy zbadać, czy, jak sugeruje Komisja, klauzula „standstill” przewidziana w art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT obejmuje tylko wyłączenia prawa do odliczenia VAT, które same mogłyby zostać dopuszczone decyzją Rady przyjętą na podstawie art. 176 akapit pierwszy tej dyrektywy.

44 Dokładniej rzecz ujmując, Komisja podnosi, że z genezy art. 176 dyrektywy VAT wynika, iż ma on zastosowanie do wydatków, w stosunku do których, nawet jeżeli zostały one poniesione w ramach działalności gospodarczej, trudno jest rozdzielić czynniki używane w celach związanych z działalnością gospodarczą i czynniki przeznaczone do celów prywatnych. W konsekwencji Komisja uważa, że rozpatrywane w postępowaniu głównym wyłączenie prawa do odliczenia jest zbyt

szerokie, ponieważ obejmuje ono sytuacje, w których przeznaczenie wydatków obciążonych naliczonym VAT jest wyraźnie związane z działalnością gospodarczą.

45 Powyższą argumentację należy odrzucić.

46 Z jednej strony bowiem art. 176 akapit pierwszy dyrektywy VAT stanowi jedynie, że Rada określa wydatki, które nie dają prawa do odliczenia VAT, oraz że w żadnym przypadku prawo do odliczenia VAT nie dotyczy wydatków, które nie są ściśle związane z działalnością gospodarczą, takich jak wydatki na artykuły luksusowe, rozrywkę lub wydatki reprezentacyjne. Ten przepis nie uniemożliwia więc Radzie wyłączenia w stosownym momencie prawa do odliczenia wydatków związanych z działalnością gospodarczą.

47 Z drugiej strony art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT ma na celu utrzymanie „wszystkich wyłączeń” sprzed dnia 1 stycznia 1979 r., lub, w odniesieniu do państw członkowskich, które przystąpiły do Unii po tym terminie, wyłączeń obowiązujących w dniu ich przystąpienia. Należy przypomnieć, że w wyroku z dnia 5 października 1999 r., Royscot i in. (C-305/97, EU:C:1999:481, pkt 20), Trybunał wyraził stwierdzenie w przedmiocie wyłączenia prawa do odliczenia VAT w odniesieniu do nabycia pojazdów samochodowych, że zawarte w art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy wyrażenie „wszystkie wyłączenia” w świetle brzmienia i genezy tego artykułu obejmuje również wydatki ściśle związane z działalnością gospodarczą.

48 W konsekwencji przewidziana w art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT klauzula „standstill” upoważnia państwa członkowskie do wyłączenia z zakresu prawa do odliczenia VAT kategorii wydatków ściśle związanych z działalnością gospodarczą, o ile są one określone w sposób dostatecznie precyzyjny, w rozumieniu orzecznictwa przytoczonego w pkt 40 niniejszego wyroku.

49 Tej wykładni art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT nie podważa wspomniany przez sąd odsyłający wyrok z dnia 19 września 2000 r., Ampafrance i Sanofi (C-177/99 i C-181/99, EU:C:2000:470).

50 Sprawa, która leży u podstaw tego wyroku, dotyczyła bowiem wyłączenia prawa do odliczenia VAT odnoszącego się do wydatków z tytułu zakwaterowania, wyżywienia, przyjęć i przedstawień, wprowadzonego do przepisów państwa członkowskiego po wejściu w życie szóstej dyrektywy, które zostało dopuszczone decyzją Rady w drodze odstąpienia od art. 17 ust. 6 tej dyrektywy. Tymczasem, nawet jeżeli Trybunał uznał w pkt 58 i 61 wyroku z dnia 19 września 2000 r., Ampafrance i Sanofi (C-177/99 i C-181/99, EU:C:2000:470), że decyzja Rady była nieważna, w szczególności ze względu na jej sprzeczność z zasadami neutralności i proporcjonalności, w pkt 39 tego wyroku Trybunał wyjaśnił, bez potrzeby dalszego badania, że pozostałe wyłączenia prawa do odliczenia, które istniały przed wejściem w życie szóstej dyrektywy i które zostały następnie utrzymane w taki sam sposób w rozpatrywanym ustawodawstwie krajowym, powinny zostać uznane za objęte klauzulą „standstill” przewidzianą w art. 17 ust. 6 akapit drugi szóstej dyrektywy.

51 W odniesieniu do sprawy rozpatrywanej w postępowaniu głównym wynika z tego, że gdyby sąd odsyłający stwierdził, iż uchylenie przepisu zawartego w art. 88 ust. 1 pkt 4 lit. a) ustawy o VAT nie miało żadnego wpływu na sytuację Grupy Lotos, to wyłączenie prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabycia usług noclegowych i gastronomicznych, wprowadzone przed przystąpieniem Rzeczypospolitej Polskiej do Unii i utrzymane po tym przystąpieniu, wchodziłoby w zakres klauzuli „standstill” przewidzianej w art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT, a zatem nie stałoby w sprzeczności z przepisami art. 168 lit. a) tej dyrektywy.

52 W związku z powyższymi rozważaniami na zadane pytanie trzeba odpowiedzieć, iż art. 168 lit. a) dyrektywy VAT należy interpretować w ten sposób, że:

- sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu gównym, które przewiduje rozszerzenie zakresu wyłączenia prawa do odliczenia VAT po przystąpieniu danego państwa członkowskiego do Unii i oznacza, że od wejścia w życie tego rozszerzenia zakresu wyłączenia podatnik świadczący usługi turystyki jest pozbawiony prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabycia usług noclegowych i gastronomicznych, które podatnik ten refakturuje na rzecz innych podatników w ramach świadczenia usług turystyki, oraz
- nie sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu gównym, które przewiduje wyłączenie prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabycia usług noclegowych i gastronomicznych, wprowadzone przed przystąpieniem danego państwa członkowskiego do Unii i utrzymane po tym przystąpieniu zgodnie z art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT, i oznacza, że podatnik nieświadczący usług turystyki jest pozbawiony prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabycia takich usług noclegowych i gastronomicznych, które podatnik ten refakturuje na rzecz innych podatników.

W przedmiocie kosztów

53 Dla stron w postępowaniu gównym niniejsze postępowanie ma charakter incydentalny, dotyczy bowiem kwestii podniesionej przed sądem odsyłającym, do niego zatem należy rozstrzygnięcie o kosztach. Koszty poniesione w związku z przedstawieniem uwag Trybunałowi, inne niż koszty stron w postępowaniu gównym, nie podlegają zwrotowi.

Z powyższych względów Trybunał (ósma izba) orzeka, co następuje:

Artykuł 168 lit. a) dyrektywy Rady 2006/112/WE z dnia 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej należy interpretować w ten sposób, że:

- sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu gównym, które przewiduje rozszerzenie zakresu wyłączenia prawa do odliczenia podatku od wartości dodanej (VAT) po przystąpieniu danego państwa członkowskiego do Unii Europejskiej i oznacza, że od wejścia w życie tego rozszerzenia zakresu wyłączenia podatnik świadczący usługi turystyki jest pozbawiony prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabycia usług noclegowych i gastronomicznych, które podatnik ten refakturuje na rzecz innych podatników w ramach świadczenia usług turystyki, oraz
- nie sprzeciwia się on uregulowaniu krajowemu, takiemu jak rozpatrywane w postępowaniu gównym, które przewiduje wyłączenie prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabycia usług noclegowych i gastronomicznych, wprowadzone przed przystąpieniem danego państwa członkowskiego do Unii i utrzymane po tym przystąpieniu zgodnie z art. 176 akapit drugi dyrektywy VAT, i oznacza, że podatnik nieświadczący usług turystyki jest pozbawiony prawa do odliczenia VAT naliczonego od nabycia takich usług noclegowych i gastronomicznych, które podatnik ten refakturuje na rzecz innych podatników.

Biltgen

Malenovský

Wyrok ogłoszono na posiedzeniu jawnym w Luksemburgu w dniu 2 maja 2019 r.

Sekretarz

Prezes ósmej izby

A. Calot Escobar

F. Biltgen

* Język postępowania: polski.