

Zašasna izdaja

SODBA SODIŠA (osmi senat)

z dne 2. maja 2019(*)

„Predhodno odloanje – Obdavenje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Odbitek vstopnega davka – Šesta direktiva 77/388/EGS – len 17(2) in (6) – Direktiva 2006/112/ES – lena 168 in 176 – Izkljuitev pravice do odbitka – Pridobitev gostinskih in nastanitvenih storitev – Klavzula standstill – Pristop k Evropski uniji“

V zadevi C-225/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odlobe na podlagi lena 267 PDEU, ki ga je vložilo Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska) z odlobo z dne 23. oktobra 2017, ki je na Sodišče prispela 28. marca 2018, v postopku

Grupa Lotos S.A.

proti

Minister Finansów,

SODIŠE (osmi senat),

v sestavi F. Biltgen, predsednik senata, J. Malenovský, sodnik, in L. S. Rossi (poročevalka), sodnica,

generalni pravobranilec: M. Bobek,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališ, ki so jih predložili:

- za Grupa Lotos S.A. B. Wolniewicz, radca prawny,
- za poljsko vlado B. Majczyna, agent,
- za Evropsko komisijo J. Jokubauskaitė in M. Owsiany-Hornung, agentki,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalnega pravobranilca, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 168(a) in člena 176 Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v sporu med družbo Grupa Lotos S.A. s sedežem na Poljskem, ki je mati?na družba skupine družb, ki so med drugim dejavne v sektorju goriv in maziv, ter Minister Finansów (minister za finance, Poljska) glede dav?nega stališ?a, s katerim je minister za finance družbi Grupa Lotos zavrnil pravico do odbitka davka na dodano vrednost (DDV), ki ga je ta družba pla?ala za nakup gostinskih in nastanitvenih storitev, ki jih trži in jih torej zara?una drugim zavezancem za DDV.

Pravni okvir

Pravo Unije

3 Člen 17(2) in (6) Šeste direktive Sveta 77/388/EGS z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (UL, posebna izdaja v slovenš?ini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23), kakor je bila spremenjena z Direktivo Sveta 95/7/ES z dne 10. aprila 1995 (UL 1995, L 102, str. 18) (v nadaljevanju: Šesta direktiva), je določal:

„2. Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdav?ljivih transakcij, je dav?ni zavezanec upravi?en odbiti davek, ki ga je dolžan pla?ati:

(a) [DDV], ki ga je dolžan ali ga je pla?al na ozemlju države za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug dav?ni zavezanec;

[...]

6. Najkasneje pred potekom štirih let od datuma za?etka veljavnosti te direktive Svet na predlog Komisije soglasno odlo?i, kateri izdatki niso upravi?eni do odbitka [DDV]. [DDV] v nobenem primeru ni odbiten za izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo.

Do za?etka veljavnosti zgornjih pravil lahko države članice ohranijo vse izklju?itve, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah ob za?etku veljavnosti te direktive.“

4 Šesta direktiva je bila razveljavljena in nadomeš?ena z Direktivo o DDV, ki je začela veljati 1. januarja 2007.

5 Člen 168 Direktive o DDV določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdav?enih transakcij, ima dav?ni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan pla?ati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je pla?al v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug dav?ni zavezanec;

[...]“

6 Člen 176 Direktive o DDV določa:

„Svet na predlog Komisije soglasno odlo?i, za katere izdatke ni dana pravica do odbitka DDV. V

nobenem primeru ni dana pravica do odbitka DDV za izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo.

Do začetka veljavnosti določb iz prvega odstavka lahko države članice ohranijo vse izključitve, določene v njihovih nacionalnih zakonodajah 1. januarja 1979 oziroma, v primeru držav članic, ki so Skupnosti pristopile po tem datumu, na dan njihovega pristopa.“

Poljsko pravo

7 §len 25(1)(3b) ustawa o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (zakon o DDV in trošarinah) z dne 8. januarja 1993 (Dz. U. 1993, št. 11, pozicija 50) v različici, ki je veljala do njegove razveljavitve 1. maja 2004, je določal:

„Pravica do odbitka DDV oziroma vračila razlike davka je izključena, če davčni zavezanec pridobi

3b) nastanitvene in gostinske storitve, razen:

a) če so te storitve pridobili davčni zavezanci, ki opravljajo turistične storitve, če med takšne turistične storitve spadajo tudi nastanitvene in/ali gostinske storitve,

b) v primeru nakupa pripravljenih obrokov za potnike s strani davčnih zavezancev, ki opravljajo storitve potniškega prometa.“

8 §len 8(2a) ustawa o podatku od towarów i usług (zakon o DDV) z dne 11. marca 2004 (Dz. U. 2011, št. 177, pozicija 1054) v različici, ki je veljala na datum spora v postopku v glavni stvari (v nadaljevanju: zakon o DDV), določa:

„Kadar davčni zavezanec pri opravljanju storitev deluje v svojem imenu, vendar za račun druge osebe, se šteje, da je prejel in opravil te storitve sam.“

9 §len 86(1) zakona o DDV določa:

„Davčni zavezanci [...] imajo ob upoštevanju §lenov 114, 119(4), 120(17) in (19) ter 124 pravico, da od dolgovanega davka odbijejo vstopni davek, če se blago in storitve uporabljajo za opravljanje obdavčljivih transakcij.“

10 §len 88(1) zakona o DDV je v različici, ki je veljala do 1. decembra 2008, določal:

„Pravica do odbitka DDV oziroma vračila razlike davka je izključena, če davčni zavezanec pridobi: [...]

4) nastanitvene in gostinske storitve, razen:

a) če so te storitve pridobili davčni zavezanci, ki opravljajo turistične storitve, če med takšne turistične storitve, ki so obdavčene na podlagi, ki ni določena v §lenu 119, spadajo tudi nastanitvene in/ali gostinske storitve,

b) v primeru nakupa pripravljenih obrokov za potnike s strani davčnih zavezancev, ki opravljajo storitve potniškega prometa.“

11 V različici, ki je veljala po 1. decembru 2008, §len 88(1) zakona o DDV določa:

„Pravica do odbitka DDV oziroma vračila razlike davka je izključena, če davčni zavezanec pridobi: [...]

4) nastanitvene in gostinske storitve, razen:

a) [razveljavljeno]

b) v primeru nakupa pripravljenih obrokov za potnike s strani davčnih zavezancev, ki opravljajo storitve potniškega prometa.“

Spor o glavni stvari in vprašanje za predhodno odločanje

12 Družba Grupa Lotos, ki je zavezanica za DDV na Poljskem, je leta 2014 pridobila nastanitvene in gostinske storitve delno za svojo uporabo in delno za prodajo svojim hčerinskim družbam, ki so tudi same zvezanke za DDV v tej državi članici.

13 Družba Grupa Lotos je pri poljskih davčnih organih zaprosila za davčno stališče in med drugim vprašala, ali bi, če bi pridobila nastanitvene in gostinske storitve, ki bi jih pozneje zaračunala drugim zavezancem za DDV, imela pravico do odbitka vstopnega DDV v skladu s splošno pravico, ki je določena v členu 86(1) zakona o DDV.

14 Po mnenju družbe Grupa Lotos bi morala – ker po eni strani iz člena 8(2a) zakona o DDV izhaja, da se subjekt, ki v svojem imenu pridobi storitve, da bi jih prodal naprej, obravnava kot ponudnik storitev, in po drugi, da se za nastanitvene in gostinske storitve, ko jih družba Grupa Lotos proda naprej, zaračuna DDV – obstajati možnost, da se vstopni DDV, ki je bil plačan ob njihovem nakupu, odbije v skladu s členom 86(1) zakona o DDV. Omejitev, ki je določena v členu 88(1), točka 4, tega zakona glede izključitve pravice do odbitka za nastanitvene in gostinske storitve, se za ta primer ne uporabi, ker se družba Grupa Lotos ne obravnava kot končni potrošnik teh storitev, ampak kot ponudnik storitev, tako kot zvezanci za DDV, ki ponujajo to vrsto storitev.

15 Davčni organi so v davčnem stališču za mesec januar 2015 zavrnil predlog družbe Grupa Lotos, ker izključitev pravice do odbitka, ki jo jasno določa člen 88(1), točka 4, zakona o DDV, ni razlikovala glede na to, ali davčni zavezanec, ki najprej pridobi nastanitvene in gostinske storitve, nazadnje deluje kot končni potrošnik ali kot ponudnik storitev.

16 Tožba za odpravo davčnega stališča, ki jo je vložila družba Grupa Lotos pri Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (upravno sodišče vojvodstva v Gdansk, Poljska), je bila zavrnjena na podlagi podobnih razlogov, kot so jih podali davčni organi.

17 Družba Grupa Lotos je nato vložila kasacijsko pritožbo pri Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče, Poljska), v kateri je v bistvu ponovila svoje stališče, ki je navedeno v točki 14 te sodbe.

18 Predložitveno sodišče navaja, da je v členu 86(1) zakona o DDV izraženo načelo pravice do odbitka vstopnega DDV, ki je določeno v členu 168(a) Direktive o DDV. Dodaja, da je bila prepoved odbitka DDV v primeru nastanitvenih in gostinskih storitev, ki je določena v členu 88(1), točka 4, zakona o DDV, pred pristopom republike Poljske k Evropski uniji 1. maja 2004 in do 1. decembra 2008 natančno ponovitev besedila člena 25(1), točka 3b, zakona z dne 8. januarja 1993 o DDV in trošarinah in je temeljila na klavzuli *standstill*, določeni v členu 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive (ponovljeni v členu 176, drugi odstavek, Direktive o DDV).

19 Trdi tudi, da je do 1. decembra 2008 člen 88(1), točka 4, zakona o DDV vseboval točko (a), na podlagi katere odbitek ni veljal za primere, v katerih so nastanitvene in gostinske storitve pridobili davčni zvezanci, ki so ponujali turistične storitve. Vendar je poljski zakonodajalec 1. decembra 2008 razveljavil določbe iz tega člena 88(1), točka 4(a), kar je, glede na položaj pred pristopom Republike Poljske k Uniji, povzročilo, da se izključitev pravice do odbitka DDV v primeru

nakupa nastanitvenih in gostinskih storitev še naprej uporablja.

20 Predložitveno sodišče pojasnjuje, da je izključitev odbitka DDV, ki izhaja iz člena 88(1), točka 4, zakona o DDV, utemeljena z dejstvom, da ima DDV, zaračunan pri izdatkih za pridobitev nastanitvenih in gostinskih storitev, pogosto lahko potrošniško naravo, ne pa poslovne. Namen te določbe je torej prepovedati odbitek DDV za take izdatke za zadevne storitve, ki so le navidezno povezane z opravljanjem gospodarske dejavnosti davčnega zavezanca, v resnici pa jih davčni zavezanec uporablja za zasebne namene.

21 Vendar predložitveno sodišče meni, da – kot v postopku v glavni stvari – take prepovedi ni mogoče uporabiti za davčnega zavezanca, ki kupuje navedene storitve zato, da jih proda potrošnikom ali drugim davčnim zavezancem, ker v tem primeru izdatki, ki so nastali, ostanejo vezani na gospodarsko dejavnost tega davčnega zavezanca. V takem primeru bi se namreč s prepovedjo odbitka DDV, ki povzroči dvojno obdavčitev zadevnih storitev, kršili načeli nevtralnosti in sorazmernosti ter cilj, ki ga uresničuje zakonodajalec Unije s členom 176 Direktive o DDV.

22 Predložitveno sodišče poudarja, da se med drugim ne sme prezreti sodba z dne 19. septembra 2000, Ampafrance in Sanofi (C-177/99 in C-181/99, EU:C:2000:470, točki 56 in 61), iz katere izhaja, da ukrep, ki želi sam po sebi izključiti pravico do odbitka DDV za vse izdatke za nastanitvene in gostinske storitve, ni nujen za boj proti izogibanju davkom in davčni utaji, zlasti če iz objektivnih podatkov izhaja, da so ti izdatki nastali za poslovne namene. Vendar dvomi o tem, ali se ta sodba, ki je bila izdana v okviru sklepa Sveta, lahko uporabi za izjemo, ki jo določa nacionalno pravo na podlagi klavzule *standstill*, določene v členu 176, drugi odstavek, Direktive o DDV, in ali mora biti ta izključitev v skladu z načelom sorazmernosti.

23 V teh okoliščinah je Naczelny Sąd Administracyjny (vrhovno upravno sodišče) prekinilo odločanje in Sodišče v predhodno odločanje predložilo to vprašanje:

„Ali je s členom 168 Direktive [o DDV] ter z načeloma nevtralnosti in sorazmernosti združljiva ureditev, kot je ta iz člena 88(1)(4) zakona [o DDV], v skladu s katero so nastanitvene in gostinske storitve, ki jih pridobi davčni zavezanec, z izjemo pridobitve pripravljenih obrokov za potnike s strani davčnih zavezancev, ki opravljajo storitve potniškega prometa, izključene iz pravice do odbitka DDV oziroma vračila razlike davka, tudi če je bila ta ureditev v zakon vstavljena na podlagi člena 17(6) Šeste direktive [...]?“

Vprašanje za predhodno odločanje

24 Predložitveno sodišče v bistvu sprašuje, ali je treba člen 168(a) Direktive o DDV razlagati tako, da nasprotuje nacionalni zakonodaji, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki na eni strani določa razširitev področja uporabe izključitve pravice do odbitka DDV po pristopu zadevne države članice k Uniji in ki določa, da se davčnemu zavezancu, ponudniku turističnih storitev, od začetka veljavnosti te razširitve odvzame pravica do odbitka DDV za nakup nastanitvenih in gostinskih storitev, ki jih ta davčni zavezanec zaračuna drugim davčnim zavezancem v okviru ponudbe turističnih storitev, ter na drugi strani določa izključitev pravice do odbitka DDV, plačane za nakup nastanitvenih in gostinskih storitev, ki je bila uvedena pred pristopom te države članice k Uniji in je bila ohranjena po tem pristopu v skladu s členom 172, drugi odstavek, Direktive DDV, ter ki zahteva, da se davčnemu zavezancu, ki ne ponuja turističnih storitev, odvzame pravica do odbitka DDV, plačane za nakup teh nastanitvenih in gostinskih storitev, ki ga ta davčni zavezanec zaračuna drugim davčnim zavezancem.

25 V zvezi s tem je treba, prvič, spomniti, da je v skladu z ustaljeno sodno prakso pravica do odbitka, določena v členu 168(a) Direktive o DDV, bistven del sistema DDV in načeloma ne sme biti omejena. Izvede se takoj za vse davke, ki so bili naloženi na vstopne transakcije (glej med

drugim sodbi z dne 18. julija 2013, AES-3C Maritza East 1, C?124/12, EU:C:2013:488, to?ka 25, in z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, to?ka 25).

26 Namen sistema odbitkov je namre? podjetniku v celoti olajšati breme dolgovanega ali pla?anega DDV v okviru vseh njegovih gospodarskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja popolno nevtralnost dav?nih obremenitev vseh gospodarskih dejavnosti neodvisno od njihovega namena in cilja, ?e se za te dejavnosti na?eloma naloži DDV (glej sodbo z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, to?ka 26 in navedena sodna praksa).

27 Iz tega izhaja, da ?e dav?ni zavezanec, ki ob pridobitvi blaga ali storitve deluje kot tak, to blago ali storitev uporabi za potrebe svojih obdav?enih transakcij, ta dav?ni zavezanec lahko odbije DDV, ki je bil pla?an za to blago ali storitev (glej v tem smislu sodbo z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, to?ka 27 in navedena sodna praksa).

28 Drugi?, iz sodne prakse izhaja tudi, da so odstopanja od pravice do odbitka DDV dovoljena le v primerih, ki so izrecno dolo?eni z dolo?bami direktiv, ki urejajo ta davek (glej v tem smislu sodbi z dne 19. septembra 2000, Ampafrance in Sanofi, C?177/99 in C?181/99, EU:C:2000:470, to?ka 34, in z dne 8. januarja 2002, Metropol in Stadler, C?409/99, EU:C:2002:2, to?ke 42, 44 in 58), in jih je treba razlagati strogo (sodba z dne 22. decembra 2008, Magoora, C?414/07, EU:C:2008:766, to?ka 28).

29 Med temi izjemami je ?len 176, drugi odstavek, Direktive o DDV, ki je v bistvu enak ?lenu 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive in katerega sprejetje ni vplivalo na sodno prakso glede razlage te zadnje dolo?be (glej v tem smislu sodbo z dne 30. septembra 2010, Oasis East, C?395/09, EU:C:2010:570, to?ki 17 in 27).

30 Tako kot ?len 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive, ki je bil predhodnik ?lena 176, drugi odstavek, Direktive o DDV, tudi zadnji vsebuje klavzulo *standstill*, ki med drugim dolo?a, da države, ki pristopajo k Uniji, ohranijo nacionalne izklju?itve pravice do odbitka DDV, ki so se uporabljale pred njihovim pristopom, do takrat, ko Svet sprejme dolo?be, dolo?ene v prvem odstavku tega ?lena 176, ?esar do tega dne Svet še ni storil (glej v tem smislu sodbi z dne 15. aprila 2010, X Holding in Oracle Nederland, C?538/08 in C?33/09, EU:C:2010:192, to?ka 38 in navedena sodna praksa, in z dne 18. julija 2013, AES-3C Maritza East 1, C?124/12, EU:C:2013:488, to?ki 43 in 44).

31 Tretji?, možnost, da države ?lanice ohranijo nacionalne izklju?itve pravice do odbitka DDV v skladu s ?lenom 176, drugi odstavek, Direktive o DDV, pa ni absolutna. Sodiš?e je tako odlo?ilo, da cilj klavzule *standstill* ni novi državi ?lanici dopustiti, da spremeni svojo notranjo zakonodajo ob pristopu k Uniji, kar bi imelo za posledico razširitev podro?ja uporabe obstoje?ih izklju?itev, tako da to zakonodajo oddalji od cilja te direktive, kar bi bilo v nasprotju s samim smislom te klavzule (glej v tem smislu sodbo z dne 22. decembra 2008, Magoora, C?414/07, EU:C:2008:766, to?ki 37 in 39).

32 Taka razširitev podro?ja uporabe obstoje?ih izklju?itev bi bila namre? v nasprotju z obveznostjo držav ?lanic, da zagotovijo, da je dolgovani DDV v celoti pobran na njihovem ozemlju, s ?imer bi bila Unija oškodovana za del svojih prihodkov od DDV, in sicer za del svojih lastnih sredstev, kar bi bilo v nasprotju s ?lenom 4(3) PEU (glej v tem smislu sodbo z dne 2. maja 2018, Scialdone, C?574/15, EU:C:2018:295, to?ki 26 in 27 ter navedena sodna praksa).

33 Sodiš?e je spomnilo tudi, da morajo nacionalna sodiš?a dolo?iti vsebino nacionalne

zakonodaje v času pristopa nove države članice in ugotoviti, ali je bil ukinek te zakonodaje razširitev področja uporabe obstoječih izključitev po pristopu (glej v tem smislu sodbo z dne 18. julija 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, točka 41 in navedena sodna praksa).

34 V postopku v glavni stvari iz predloga za sprejetje predhodne odločbe izhaja, da je na dan pristopa Republike Poljske k Uniji člen 88(1), točka 4, zakona o DDV izključeval pravico do odbitka DDV za vstopni davek za nakup nastanitvenih in gostinskih storitev, razen med drugim za nakup storitev te vrste, ki jih ureja ta določba v točki (a), in sicer tistih, ki so jih uporabili davčni zavezanci, ki so pozneje ponujali turistične storitve.

35 Vendar, kot je bilo poudarjeno v točki 19 te sodbe, predložitveno sodišče meni, da je od 1. decembra 2008 in torej po pristopu Republike Poljske k Uniji nacionalni zakonodajalec z razveljavitvijo določbe iz člena 88(1), točka 4(a), zakona o DDV razširil področje uporabe izključitve pravice do odbitka DDV za nakup nastanitvenih in gostinskih storitev, pri čemer je navedena izključitev DDV veljala pri nakupu teh storitev s strani davčnih zavezancev, ki so pozneje ponujali turistične storitve.

36 Glede na sodno prakso, navedeno med drugim v točkah od 30 do 32 te sodbe, ta razširitev področja uporabe izključitve pravice do odbitka DDV po pristopu Republike Poljske k Uniji, kakor jo je ugotovilo predložitveno sodišče, ki zahteva, da se davčnemu zavezancu, ponudniku turističnih storitev, s 1. decembrom 2008 odvzame pravica do odbitka DDV, ki je bil vnaprej plačan za nakup nastanitvenih in gostinskih storitev, ni zajeta v klavzuli *standstill*, ki jo določa člen 176, drugi odstavek, Direktive o DDV. Ta izključitev pravice do odbitka DDV po pristopu Republike Poljske k Uniji je torej v nasprotju s členom 168(a) Direktive o DDV.

37 Vendar, kot je Sodišče že presodilo, je treba upoštevati tudi dejansko uporabo nacionalnih določb v zvezi z izključitvijo pravice do odbitka DDV in ukinke, ki iz tega izhajajo za davčne zavezance (glej v tem smislu sodbo z dne 18. julija 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, točka 51).

38 V zvezi s tem je treba navesti, da – ob upoštevanju preveritve s strani predložitvenega sodišča – ni gotovo, kot je Komisija navedla v pisnem stališču, da je razširitev področja uporabe izključitve pravice do odbitka DDV, kakor jo je navedlo predložitveno sodišče, upoštevna in se dejansko uporabi za položaj v postopku v glavni stvari. Noben element iz spisa namreč ne kaže na to, da nastanitvene in gostinske storitve, ki jih družba Grupa Lotos pridobi od drugih davčnih zavezancev, ta družba pozneje ponudi kot turistične storitve, vključno v korist drugih davčnih zavezancev.

39 Čeprav bi moralo predložitveno sodišče potrditi, da je predpostavka Komisije točna, bi izključitev pravice do odbitka DDV, ki je bil naložen za nakup – s strani davčnega zavezanca, kot je družba Grupa Lotos – nastanitvenih in gostinskih storitev, ki so bile pozneje prodane drugim davčnim zavezancem, ne da bi bile povezane s ponudbo turističnih storitev, na celoma morala spadati na področje uporabe klavzule *standstill*, ki je določena v členu 176, drugi odstavek, Direktive o DDV. Za zadevne davčne zavezance namreč ukinke izključitve pravice do odbitka DDV, ki je določena v členu 88(1), točka 4, zakona o DDV, ostajajo nespremenjeni pred pristopom Republike Poljske k Uniji in po njem.

40 V takem primeru je treba na prvem mestu v skladu s sodno prakso še presoditi, ali se zadevna izključitev pravice do odbitka nanaša na kategorijo stroškov, ki so opredeljeni dovolj natančno, oziroma, povedano drugače, ali zadevna nacionalna zakonodaja dovolj natančno določa vrsto in namen blaga ali storitev, za katere je izključena pravica do odbitka DDV, da se zagotovi, da možnost, ki jo imajo države članice, ni namenjena določenju splošnih izključitev iz te

ureditve (glej v tem smislu sodbo z dne 15. aprila 2010, X Holding in Oracle Nederland, C-538/08 in C-33/09, EU:C:2010:192, točki 44 in 45 ter navedena sodna praksa).

41 V zvezi s tem je treba navesti, da je v sodbi z dne 15. aprila 2010, X Holding in Oracle Nederland (C-538/08 in C-33/09, EU:C:2010:192, točki 50 in 51), Sodišče že potrdilo, da so bile kategorije izdatkov za ponudbo obrokov in pijač ter bivanja osebjem davčnega zavezanca dovolj natančno opredeljene, tako da izključitev pravice do odbitka, ki jo določa nacionalno pravo v tej zadevi, spada na področje uporabe klavzule *standstill*, določene v členu 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive.

42 V obravnavanem primeru je treba navesti, da prav je bila kategorija izdatkov glede „nastanitvenih in gostinskih storitev“, ki se obravnava v postopku v glavni stvari, določena bolj na splošno, je v delu, v katerem se nanaša na naravo navedenih storitev, očitno dovolj natančno opredeljena glede na zahteve, ki so bile postavljene s sodno prakso.

43 Tako je treba na drugem mestu preveriti, ali, kot to trdi Komisija, klavzula *standstill*, ki je določena v členu 176, drugi odstavek, Direktive o DDV, zajema le izključitve pravice do odbitka DDV, ki bi bile lahko dovoljene s sklepom Sveta, sprejetim na podlagi člena 176, prvi odstavek, te direktive.

44 Natančneje, Komisija trdi, da iz zgodovine nastanka člena 176 Direktive DDV izhaja, da naj bi se ta uporabljal za izdatke, za katere je, tudi če so nastali v okviru gospodarske dejavnosti, težko ugotoviti, kateri del je bil uporabljen za poslovne in kateri za zasebne namene. Zato Komisija meni, da je izključitev pravice do odbitka iz postopka v glavni stvari preveč široka, ker zajema položaje, v katerih so izdatki, obremenjeni z vstopnim DDV, izključno poslovni.

45 To trditev je treba zavrniti.

46 Na eni strani namreč člen 176, prvi odstavek, Direktive o DDV le določa, da Svet določi, za katere izdatke ni dana pravica do odbitka DDV in da nikakor ni dana pravica do odbitka DDV za izdatke, ki niso nedvomno poslovni izdatki, kot so izdatki za luksuzne predmete, razvedrilo ali zabavo. Ta določba torej Svetu ne preprečuje, da bi v določenem trenutku izključil pravico do odbitka za izdatke, ki naj bi bili poslovne narave.

47 Na drugi strani se člen 176, drugi odstavek, Direktive o DDV nanaša na ohranitev „vseh izključitev“, ki so bile določene pred 1. januarjem 1979, oziroma v primeru držav članic, ki so k Uniji pristopile po tem datumu, na dan njihovega pristopa. Spomniti pa je treba, da je Sodišče v sodbi z dne 5. oktobra 1999, Royscot in drugi (C-305/97, EU:C:1999:481, točka 20), glede izključitve pravice do odbitka DDV, ki je bil obravnavan za nakup avtomobilov, izrecno potrdilo, da izraz „vse izključitve“, ki je naveden v členu 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive, glede na besedilo in na zgodovino nastanka tega člena zajema tudi strogo poslovne izdatke.

48 Klavzula *standstill*, ki je določena v členu 176, drugi odstavek, Direktive o DDV, zato državam članicam dopušča, da izključijo pravico do odbitka DDV za kategorije strogo poslovnih izdatkov, če so ti dovolj natančno opredeljeni v smislu sodne prakse, navedene v točki 40 te sodbe.

49 Te razlage člena 176, drugi odstavek, Direktive o DDV ni mogoče izpodbiti s sodbo z dne 19. septembra 2000, Ampafrance in Sanofi (C-177/99 in C-181/99, EU:C:2000:470), ki jo je navedlo predložitveno sodišče.

50 Zadeva, v kateri je bila izdana ta sodba, se je namreč nanašala na izključitev pravice do odbitka DDV, ki se nanaša na izdatke za bivanje, prehrano, sprejem in prireditve, ki je bila

uvredena z zakonodajo države članice po začetku veljavnosti Šeste direktive in ki je bila dovoljena s sklepom Sveta z odstopanjem od člena 17(6) te direktive. Čeprav je Sodišče v točkah 58 in 61 sodbe z dne 19. septembra 2000, *Ampafrance in Sanofi* (C-177/99 in C-181/99, EU:C:2000:470), odločilo, da je bil sklep Sveta neveljaven, zlasti ker je bil v nasprotju z načeloma nevtralnosti in sorazmernosti, je v točki 39 te sodbe brez naknadne presoje pojasnilo, da je bilo treba za druge izključitve pravice do odbitka, ki so obstajale pred začetkom veljavnosti Šeste direktive in ki so pozneje ostale enake v zadevni nacionalni zakonodaji, šteti, kot da so zajete s klavzulo *standstill*, ki je določena v členu 17(6), drugi pododstavek, Šeste direktive.

51 Iz zadeve v postopku v glavni stvari izhaja, da čeprav je predložitveno sodišče ugotovilo, da razveljavitev določbe iz člena 88(1), točka 4(a), zakona o DDV nikakor ni vplivala na položaj družbe Grupa Lotos, izključitev pravice do odbitka DDV, ki se naloži za nakup gostinskih in nastanitvenih storitev, ki je bila uvedena pred pristopom Republike Poljske k Uniji in se je ohranila po tem pristopu, spada na področje uporabe klavzule *standstill*, ki je določena v členu 176, drugi odstavek, Direktive DDV, in torej ni v nasprotju z določbami člena 168(a) te direktive.

52 Glede na zgornje preudarke je treba na zastavljeno vprašanje odgovoriti, da je treba člen 168(a) Direktive o DDV razlagati tako, da:

– nasprotuje nacionalni zakonodaji, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki določa razširitev področja uporabe izključitve pravice do odbitka DDV po pristopu zadevne države članice k Uniji in ki določa, da se davčnemu zavezancu, ponudniku turističnih storitev, od začetka veljavnosti te razširitve odvzame pravica do odbitka DDV, ki je bil obračunan za nastanitvene in gostinske storitve, ki jih ta davčni zavezanec nato zaradi drugim davčnim zavezancem v okviru ponudbe turističnih storitev, in

– ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki določa izključitev pravice do odbitka DDV, plačnega za nastanitvene in gostinske storitve, ki je bila uvedena pred pristopom zadevne države članice k Uniji in ohranjena po tem pristopu v skladu s členom 176, drugi odstavek, Direktive o DDV, ter ki določa, da se davčnemu zavezancu, ki ne ponuja turističnih storitev, odvzame pravica do odbitka DDV, ki je bil obračunan za nakup teh nastanitvenih in gostinskih storitev, ki jih ta davčni zavezanec nato zaradi drugim davčnim zavezancem.

Stroški

53 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloži o stroških. Stroški za predložitev stališ? Sodiš?u, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

Člen 168(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da:

– nasprotuje nacionalni zakonodaji, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki določa razširitev področja uporabe izključitve pravice do odbitka davka na dodano vrednost (DDV) po pristopu zadevne države članice k Evropski uniji in ki določa, da se davčnemu zavezancu, ponudniku turističnih storitev, od začetka veljavnosti te razširitve odvzame pravica do odbitka DDV, ki je bil obračunan za nastanitvene in gostinske storitve, ki jih ta davčni zavezanec nato zaradi drugim davčnim zavezancem v okviru ponudbe turističnih storitev, in

– ne nasprotuje nacionalni zakonodaji, kakršna je ta v postopku v glavni stvari, ki določa izključitev pravice do odbitka DDV, plačnega za nastanitvene in gostinske storitve, ki je bila uvedena pred pristopom zadevne države članice k Uniji in ohranjena po tem pristopu v skladu s členom 176, drugi odstavek, Direktive 2006/112, ter ki določa, da se davčnemu zavezancu, ki ne ponuja turističnih storitev, odvzame pravica do odbitka DDV, ki je bil obravnavan za nakup teh nastanitvenih in gostinskih storitev, ki jih ta davčni zavezanec nato zaračuna drugim davčnim zavezancem.

Podpisi

* Jezik postopka: poljščina.