

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY

JULIANE KOKOTT

přednesené dne 22. dubna 2015(1)

Věc C-126/14

UAB „Sveda“

proti

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės (Litva)]

„Daňové právní předpisy – Daň z přidané hodnoty – Článek 168 směrnice 2006/112/ES – Odpočet daně při pořízení a výroba investičního majetku – Primární použití pro účely nezdanitelných plnění – Sekundární použití pro účely zdanitelných plnění“

I – Úvod

1. Tato žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká zážitkové stezky za poznáním baltské mytologie v souvislosti s daní z přidané hodnoty. Jeden litevský podnik nabízí tuto stezku bezplatně návštěvníkům. Finanční správa tohoto podniku proto nepovolila, aby si od daně odečetl náklady na vybudování stezky. Podle mínění podniku tak učinila neprávem, protože návštěvníci v konečném důsledku něco zaplatí, nikoli sice za použití stezky samotné, ale za restaurační služby, upomínkové předměty a jiné služby, které tento podnik nabízí.

2. Na té straně je právo ve sporu v původním řízení, nyní závisí na tom, jakým způsobem se má určit, zda mezi plněními na vstupu a plněními na výstupu existuje přímá a bezprostřední souvislost, která je podle judikatury týkající se odpočtu daně rozhodující. Abstraktní požadavky pro určení této souvislosti byly sice již objasněny, avšak jejich konkrétní použití může někdy vyžadovat bližší objasnění, což je právě i případ projednávané věci.

II – Právní rámec

3. Pro období, na něž se spor v původním řízení vztahuje, stanoví právní úpravu daně z přidané hodnoty v Unii směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty(2) (dále jen „směrnice o DPH“).

4. Podle § 9 odst. 1 prvního pododstavce směrnice o DPH se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatnou ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti“. V druhém pododstavci téhož ustanovení se pro doplnění uvádí:

„Ekonomickou činností se rozumí veškerá činnost výrobce, obchodníka a osob poskytujících služby, včetně zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z ní.“

5. Podle § 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice o DPH jsou předmětem daně „dodání zboží“, popř. „poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

6. Článek 26 odst. 1 směrnice o DPH pro doplnění uvádí:

„Za poskytnutí služby za úplatu se považují tato plnění:

a) použití zboží, které tvoří součást obchodního majetku, pro soukromou potřebu osoby povinné k dani nebo pro potřebu jejích zaměstnanců, popřípadě obecněji zřízeno k jiným účelům než pro účely jejího podnikání, pokud je daň z tohoto zboží plně nebo zčásti odpočitatelná;

[...]“

7. V článku 168 směrnice o DPH je nárok osoby povinné k dani na odpočet daně upraven tímto způsobem:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné 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;

[...]“

8. Toto ustanovení odpovídá § 17 odst. 2 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(3), která byla v platnosti do 31. prosince 2006. V projednávané věci je rovněž zohledněna související judikatura Soudního dvora.

9. A konečně, co se týče opravy odpočtu daně, obsahuje článek 187 směrnice o DPH tuto právní úpravu:

„1. V případě investičního majetku se oprava rozloží na pět let včetně roku, kdy bylo zboží pořízeno nebo vyrobeno.

[...]

2. Roční oprava se provede jen v rozsahu jedné pětiny daně [...] uplatněné u investičního majetku.

Oprava[y] podle prvního pododstavce se provádí na základě změn poměru mezi nárokem na odpočet daní v následujících letech a nárokem na odpočet daní za rok, v němž bylo zboží pořízeno, vyrobeno, nebo případně poprvé použito.“

10. Litevské právo obsahuje ustanovení odpovídající uvedeným ustanovením směrnice o DPH.

III – Spor v původním řízení

11. Společnost Sveda UAB (dále jen „společnost Sveda“) je žalobkyní v původním řízení. Předmětem tohoto právního sporu je její nárok na odpočet daní.

12. V roce 2012 se společnost Sveda zabývala vybudováním takzvané rekreační stezky za poznáním baltské mytologie (dále jen „rekreační stezka“). V rámci tohoto zařízení vybudovala cesty, schody, vyhlídky, tábořiště, informační stánek a parkoviště pro motorová vozidla.

13. Práce spojené s vybudováním této rekreační stezky byly uskutečňovány na základě závazků stanovených smlouvou, kterou společnost Sveda uzavřela s Národní platební agenturou při ministerstvu zemědělství (dále jen „Národní platební agentura“). Tato smlouva společnosti Sveda ukládá, aby uvedenou rekreační stezku bezplatně zpřístupnila veřejnosti. Na základě smlouvy je společnost Sveda formou „finanční pomoci“ propláceno až 90 % nákladů spojených s vybudováním stezky.

14. Podle zjištění předkládajícího soudu má společnost Sveda v úmyslu vykonávat do budoucna v oblasti cestovního ruchu samostatnou ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH. V rámci této činnosti mají být návštěvníkům rekreační stezky poskytovány za úplatu služby, jako například prodej potravin nebo upomínkových předmětů.

15. Jako daň odvedenou na vstupu uvedla společnost Sveda ve svém přiznání k dani z přidané hodnoty daň, kterou v rámci prací souvisejících s vybudováním rekreační stezky uhradila za pořízení zboží a služeb. Litevská daňová správa nicméně vrácení těchto částek DPH odvedených na vstupu zamítla, protože nepovažuje za prokázané, že společnost Sveda tyto služby využívala k činnosti podléhající dani z přidané hodnoty.

IV – Řízení před Soudním dvorem

16. Lietuvos vyriausiosios administracinės teisės (Nejvyšší správní soud Litvy), který tento právní spor nyní projednává, položil Soudnímu dvoru dne 17. března 2014 v souladu s čl. 267 odst. 3 SFEU následující otázku:

„Může být článek 168 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že na jeho základě vzniká osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu při výrobě či pořízení takového investičního majetku určeného pro podnikatelské účely, jaký je dotčen v projednávané věci, který je přímou určen pro bezplatné použití veřejností, ale lze jej považovat za prostředek k přilákání návštěvníků do oblasti, kde osoba povinná k dani zamýšlí nabízet zboží či služby v rámci své ekonomické činnosti?“

17. V řízení před Soudním dvorem předložily v červenci roku 2014 svá písemná vyjádření Litevská republika, Spojené království Velké Británie a Severního Irska, jakož i Evropská komise a zúčastnily se jednání, které se konalo dne 4. února 2015.

V – Právní posouzení

18. Především otázkou pokládá předkládající s cílem zjistit, zda má osoba povinná k dani v

situaci, jaká nastala v případě sporu v původním řízení, nárok na odpot dan? podle ?lánku 168 sm?rnice o DPH.

19. Podle tohoto ustanovení je „osoba povinná k dani“ oprávn?na provést odpot dan? ve vztahu ke svým pln?ním na vstupu, pokud jsou tato pln?ní „použit[a] pro účely zdan?ných pln?ní“.

A – P?í?azení investičního majetku k obchodnímu majetku podniku

20. Litevská republika zastává názor, že v projednávané věci je nárok na odpot dan? odvedené na vstupu vylou?en už z toho důvodu, že společnost Sveda je sice v zásadě osobou povinnou k dani, ale při budování rekreační stezky jako osoba povinná k dani nejednala.

21. Podle ustálené judikatury je podmínkou pro odpot dan? odvedené na vstupu ohledně pořízeného zboží ve skutečnosti to, že osoba povinná k dani při poizování tohoto zboží jako taková jednala, tzn. jednala – p?inejmenším také – za účelem své ekonomické činnosti ve smyslu ?l. 9 odst. 1 druhého pododstavce sm?rnice o DPH(4). Totéž platí i pro případ, že osoba povinná k dani zboží vyrábí(5).

22. A konečně jde u této podmínky o to, že nemá-li být odpot dan? v souvislosti s pořízením zboží nebo jeho výrobou předem vylou?en, musí toto zboží tvořit úpln? nebo částečn? součást obchodního majetku osoby povinné k dani(6). Otázka, zda tomu tak je, musí být podle judikatury posouzena s ohledem na všechny okolnosti projednávaného případu, k nimž patří také povaha daného majetku a doba, která uplynula mezi jeho nabytím a jeho použitím pro účely ekonomické činnosti této osoby povinné k dani(7).

23. Litevská republika zpochybňuje na základě uvedených skutečností již vyslovený závěr předkládajícího soudu, podle něhož je sporný investiční majetek součástí obchodního jmění společnosti Sveda. Společnost Sveda má totiž podle smlouvy, kterou uzavřela s Národní platební agenturou, povinnost, aby rekreační stezku zpřístupnila bezplatně veřejnosti s tím, že za účelem ekonomické činnosti může tuto stezku využívat teprve později. Společnost Sveda tudíž zprvu nejednala jako osoba povinná k dani.

24. Soudní dv?r nicméně již vícekrát rozhodl, že jednotlivec, který nabývá majetek pro potřeby ekonomické činnosti ve smyslu ?l. 9 odst. 1 druhého pododstavce sm?rnice o DPH, tak činí jako osoba povinná k dani i tehdy, když tento majetek není pro tuto ekonomickou činnost ihned využíván(8).

25. Společnost Sveda tudíž podle správných právních závěrů předkládajícího soudu jednala při poizování, popř. výrobě investičního majetku, jako osoba povinná k dani, a tento investiční majetek tedy tvořil součást obchodního majetku uvedené společnosti

B – Použití pro účely zdan?ných pln?ní

26. Aby však společnost Sveda měla nárok na odpot dan? odvedené na vstupu, je nutné nejen to, aby investiční majetek tvořil součást jejího obchodního majetku, tj. aby obecně sloužil k její ekonomické činnosti, nýbrž aby byl navíc v souladu s ?lánkem 168 sm?rnice o DPH použit pro účely zdan?ných pln?ní.

27. Rozsah, v jakém lze provádět odpočet daní odvedené na vstupu, je určen právem tímto skutečným nebo zamýšleným použitím majetku(9). Pro určení rozsahu je rozhodující zpravidla *zamýšlené* použití, neboť nárok na odpočet daní vzniká podle § 63 a 167 směrnic o DPH zásadně již v okamžiku, kdy osoba povinná k dani přijme určité zboží nebo službu, zpravidla tedy předtím, než sama poskytne určitá plnění na výstupu(10).

28. Ve sporu v povodním řízení bylo zamýšlené použití investičního majetku pořízeného nebo vyrobeného společností Sveda již konstatováno.

29. Rekreační stezka má být bezplatně zpřístupněna veřejnosti. Tento případ nepodléhá dani. Daňová povinnost se na společnost Sveda nevztahuje ani na základě § 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, protože tato společnost nepožaduje od návštěvníků žádnou úplatu. A nevyplývá ani z § 26 odst. 1 písm. a) směrnice o DPH, neboť investiční majetek není využíván k jiným účelům než pro účely jejího podnikání ve smyslu tohoto ustanovení. Využívání k jiným účelům než pro účely podnikání je totiž v případě, kdy je třeba užívání určitého investičního majetku považovat za ekonomickou činnost osoby povinné k dani, každopádně vyloučeno(11). Předkládající soud již ale konstatoval, že společnost Sveda při budování rekreační stezky jednala v rámci své ekonomické činnosti(12).

30. Rekreační stezka má ale na druhé straně sloužit také jako lákadlo pro návštěvníky, kterým pak společnost Sveda bude moci v daném místě nabízet své zboží a služby. Tyto případy by podle § 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice o DPH podléhaly dani.

31. Existují tedy dva různé účely, za kterými je pořízován, resp. vyráběn investiční majetek. Prvořadým účelem je bezplatné zpřístupnění rekreační stezky veřejnosti (primární využití), které podle § 168 směrnice o DPH nezakládá žádný nárok na odpočet daní odvedené na vstupu. Druhořadým účelem je ovšem využívání rekreační stezky jako prostředku umožňujícího poskytovat návštěvníkům služby podléhající zdanění (sekundární využití), z čehož vyplývá nárok na odpočet daní na vstupu. Otázka nyní zní, který z těchto dvou účelů je v rámci § 168 směrnice o DPH rozhodující.

32. V rozsudku BLP Group došel Soudní dvůr ohledně této otázky k obecnému závěru, že musí existovat přímá a bezprostřední souvislost pořízeného zboží nebo služeb se zdanitelnými plněními, a v tomto ohledu je „konečný“ účel, který osoba povinná k dani sleduje, nepodstatný(13). Soudní dvůr proto zamítl možnost odpočtu daní v situaci, kdy byly osobě povinné k dani poskytnuty služby v souvislosti s prodejem obchodních podílů osvobozeným od daní, třebaže tento prodej byl prostředkem umožňujícím osobě povinné k dani vykonávání zdaněné činnosti. Soudní dvůr zde tedy rozlišoval mezi primárním použitím plnění na vstupu, které je jako jediné určující, a použitím těchto plnění, které je pouze sekundární.

33. Soudní dvůr svou judikaturu nicméně dále rozvinul. Pro účely použití § 168 směrnice o DPH je sice i nadále nutno zjistit přímou a bezprostřední souvislost mezi předmětným plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet daní(14), taková souvislost však může existovat i ve vztahu k celé ekonomické činnosti osoby povinné k dani, jestliže náklady na plnění na vstupu spadají do obecných nákladů osoby povinné k dani, a tvoří tak nákladové prvky veškerého zboží, které dodává, či veškerých služeb, které poskytuje(15).

34. Pro existenci přímé a bezprostřední souvislosti je podle novější judikatury rozhodující vždy to, že náklady na plnění na vstupu se promítají do ceny jednotlivých, případně všech plnění, jež osoba povinná k dani vykazuje na výstupu(16). To platí bez ohledu na to, zda se jedná o využívání zboží nebo služeb osobou povinnou k dani(17).

35. Nárok na odpot dan? existuje v projednávané v?ci i tehdy, když se náklady na po?ízení nebo výrobu investičního majetku ve smyslu judikatury, tedy rekreační stezky, promítají do cen plnění na výstupu, která podle směrnice o DPH podléhají zdanění.

36. V situaci sporu v p?vodním ?ízení v tomto ohledu p?icházejí v úvahu r?zná plnění na výstupu. Jednak to mohou být zdanitelná plnění, která chce společnost Sveda nabízet návštěvníkům rekreační stezky a která jsou p?edmětem p?edběžné otázky (k tomu viz níže bod 2), a jednak by takovým relevantním zdaněným plněním na výstupu mohlo být i samo vybudování rekreační stezky. Tuto možnost nevzal p?edkládající soud v p?edkládacím rozhodnutí v úvahu. Práv? tuto možnost je nicmén? třeba zkoumat jako první, protože by se na základ? toho mohlo ukázat, že zodpovězení konkrétní p?edběžné otázky není z hlediska sporu v p?vodním ?ízení podstatné (k tomu viz hned dále bod 1).

1. Vybudování rekreační stezky jako zdanitelného plnění na výstupu

37. Nárok na odpot dan? by – bez ohledu na odpov?? na konkrétní p?edběžnou otázku – mohl být ve sporu v p?vodním ?ízení uznán tehdy, kdyby již vybudování rekreační stezky společností Sveda p?edstavovalo zdanitelné plnění na výstupu. Vybudování rekreační stezky by totiž bylo možné považovat v?i Národní platební agentu?e za plnění za úplatu, které by bylo podle ?l. 2 písm. a) nebo c) směrnice o DPH třeba zdanit.

38. Plnění za úplatu podle ustálené judikatury p?edpokládá pouze existenci p?ímé souvislosti mezi dodáním zboží nebo poskytnutím služeb a protiplněním skute?n? obdrženým osobou povinnou k dani(18). Nezbytnou podmínkou takovéto p?ímé souvislosti je pouze existence právního vztahu mezi dodavatelem a p?ijemcem, v rámci n?hož jsou vzájemn? poskytnuta plnění(19), jakož i vzájemná podmín?nost plnění a protiplnění(20). Ani poskytnutí plnění za výrobní nebo režijní cenu nebrání tomu, aby souvislost mezi plněním a protiplněním byla považována za p?ímou(21).

39. Společnost Sveda se podle údaj? p?edkládajícího soudu zavázala na základ? dohody s Národní platební agenturou k vybudování rekreační stezky. Za tímto ú?elem obdrží společnost Sveda od svého zadavatele ?ásteku odpovídající 90 % náklad?, které jí v této souvislosti vznikají, a tato platba je označována jako „finanční pomoc“. Bez znalosti konkrétního obsahu této dohody nelze ovšem p?i posuzování otázky, zda mezi vybudováním rekreační stezky a „finanční pomocí“ existuje p?ímá souvislost ve smyslu citované judikatury, dospět k definitivnímu záv?ru.

40. Pokud by z šetření p?edkládajícího soudu vyplynulo, že společnost Sveda již z?ízením rekreační stezky poskytuje zdaněné plnění ve smyslu ?l. 2 písm. a) nebo c) směrnice o DPH, znamenalo by to, že mezi po?ízením nebo výrobou investičního majetku, který je tvo?en rekreační stezkou, existuje p?ímá a bezprostřední souvislost s tímto zdaněným plněním na výstupu. Náklady na tato plnění na vstupu by se totiž nepochybn? promítaly do ceny, protože p?i výpo?tu výše ?ástky hrazené Národní platební agenturou jsou zohledňovány právě tyto náklady.

2. K odpovědi na p?edběžnou otázku

41. Avšak pokud by p?edkládající soud došel k záv?ru, že vybudování rekreační stezky společností Sveda nep?edstavuje v?i Národní platební agentu?e zdaněné plnění, závisí nárok na odpot dan? pouze na tom, zda je investiční majetek ve smyslu ?lánku 168 směrnice o DPH, který je tvo?en touto rekreační stezkou, využíván za ú?elem budoucího poskytování služeb, jež budou jejím návštěvníkům nabízeny za poplatek. V tomto ohledu je třeba objasnit, zda se náklady na po?ízení a výrobu tohoto investičního majetku odrazí v cen? těchto služeb.

a) Objektivní pojem „náklady“

42. Na rozdíl od pojetí, které zastává Spojené království, musí být tato otázka zodpovězena nezávisle na tom, jaké náklady chce osoba povinná k dani zohlednit při tvorbě cen svých plnění na výstupu.

43. Podle rozsudku Becker se totiž určení primární a bezprostřední souvislosti mezi plněními na vstupu a na výstupu řídí objektivním obsahem přijatých plnění na vstupu(22). Již v rozsudku BLP Group Soudní dvůr v tomto smyslu konstatoval, že o tom, existuje-li mezi plněními na vstupu a na výstupu potřebná souvislost, nelze rozhodovat na základě úmyslu osoby povinné k dani(23).

44. Je třeba dodat, že v rámci společného systému daní z přidané hodnoty jsou předmetem zdanění rovněž plnění, která jsou poskytována za výrobní nebo režijní cenu(24). V tomto případě je subjektivní tvorba cen uskutečňována osobou povinnou k dani, aniž zahrnuje veškeré náklady na poskytování plnění na výstupu. Přesto v tomto případě nelze pochybovat o tom, že veškerá plnění na vstupu, která podle čl. 1 odst. 2 druhého pododstavce směrnice o DPH objektivně vzato představují prvky nákladů na plnění na výstupu, opravují rovněž k odpotu daní. Podle ustálené judikatury má totiž nárok na odpočet daní zcela sejmout z podniku zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jejích hospodářských činností(25), protože v rámci společného systému DPH nemá být daní z přidané hodnoty v konečném výsledku zatížen podnik povinný k dani, nýbrž pouze koncový spotřebitel(26).

45. Pro otázku, zda se náklady ve smyslu judikatury promítají do ceny určitého plnění, je tudíž rozhodující objektivní ekonomická vazba mezi plněními na vstupu a na výstupu(27). Pouhá příčinná souvislost není v tomto ohledu sice dostačující(28), avšak slouží-li plnění na vstupu objektivně účelu poskytování některých nebo všech plnění, které osoba povinná k dani vykazuje na výstupu, pak to znamená, že mezi oběma plněními existuje primární a bezprostřední souvislost ve smyslu uvedené judikatury. Ekonomicky vzato totiž tvoří v takovém případě plnění na vstupu prvek nákladů na poskytování příslušných plnění na výstupu. Jak je uvedeno již ve znění článku 168 směrnice o DPH, záleží tak na objektivním účelu použití příslušného plnění na vstupu.

46. V projednávané věci slouží vybudování rekreační stezky podle zjištění předkládajícího soudu k přilákání návštěvníků, jimž pak bude možné poskytovat za úplatu určitá plnění. Vybudování rekreační stezky tudíž tvoří ekonomicky vzato nákladové prvky těchto plnění.

47. Z toho vyplývá, že mezi pořízením nebo výrobou investičního majetku, tedy rekreační stezkou, a službami poskytovanými za poplatek návštěvníkům existuje v zásadě primární a bezprostřední souvislost ve smyslu judikatury.

b) Primární použití pro účely nezdaněných plnění na výstupu

48. Okolnost, že rekreační stezka je návštěvníkům zpřístupněna bezplatně, nebrání vzniku nároku na odpočet daní odvedené na vstupu.

49. Jedná se sice o primární použití investičního majetku, který tvoří rekreační stezka, primární použití však může jen ve dvou případech narušovat primární a bezprostřední souvislost se sekundárním použitím pro účely plnění zdaněných na výstupu(29).

50. Prvním případem je primární použití pro účely plnění, která jsou poskytována za úplatu, zároveň jsou však osvobozena od DPH. Plnění na vstupu v takovém případě tvoří nákladové prvky těchto plnění na výstupu, která nepodléhají dani, a promítají se tudíž do jejich ceny. Na plnění tohoto druhu se však podle článku 168 a následujících směrnice o DPH nevztahuje v

zásad? žádný nárok na odpo?et dan? odvedené na vstupu. Okolnost, že pln?ní na vstupu slouží n?jakému dalšímu, „kone?nému“ ú?elu, s nímž jsou spojena také pln?ní zdan?ná na výstupu, není podle judikatury v takové situaci podstatná(30).

51. V projednávané v?ci však primární použití nebylo vázáno na pln?ní za úplatu, která nepodléhá dani, nýbrž na bezplatné užívání.

52. Druhým p?ípadem, kdy by došlo k narušení p?ímé a bezprost?ední souvislosti pln?ní na vstupu s poskytováním služeb nabízených návšt?vník?m za poplatek, je také situace, kdy by primární používání rekrea?ní stezky nabízené návšt?vník?m k bezplatnému užívání p?edstavovalo ne hospodá?skou ?innost spole?nosti Sveda. Podle judikatury totiž neexistuje nárok na odpo?et dan? odvedené na vstupu, již byly zatíženy výdaje vynaložené osobou povinnou k dani, pokud tyto výdaje souvisejí s provád?ním ne hospodá?ských ?inností(31).

53. Podle zjišt?ní p?edkládajícího soudu se však zde o tento p?ípad nejedná(32). Samotná okolnost, že ur?itá služba je nabízena bezplatn?, není ješt? d?vodem k tomu, aby ?innost osoby povinné k dani byla – odchyln? od názoru Komise – považována za ne hospodá?skou. Vhodn? v tomto ohledu poukázalo p?i ústním jednání Spojené království na p?íklad nákupního st?ediska, které svým zákazník?m bezplatn? nabízí parkovací místa.

c) Porušení smlouvy s Národní platební agenturou

54. Z hlediska nároku na odpo?et dan? odvedené na vstupu není významná ani okolnost, že zohledn?ní náklad? na vybudování rekrea?ní stezky p?i stanovení cen plánovaných služeb, které m?ly být poskytovány návšt?vník?m za poplatek, by mohlo p?edstavovat porušení smlouvy s Národní platební agenturou. To zvažil již p?edkládající soud.

55. Patrné ale není ani to, jakým zp?sobem by takovéto porušení mohlo mít vliv na posouzení projednávané v?ci z hlediska dan? z p?ídané hodnoty a jak již bylo ?e?eno(33), není z hlediska odpo?tu dan? odvedené na vstupu významná ani otázka, zda spole?nost Sveda skute?n? zohled?uje p?i tvorb? svých cen náklady.

d) Porušení na?ízení (ES) ?. 1698/2005

56. Stejn? nevýznamné je pro posouzení projednávané v?ci z hlediska dan? z p?ídané hodnoty rovnž na?ízení Rady (ES) ?. 1698/2005 ze dne 20. zá?í 2005 o podpo?e pro rozvoj venkova z Evropského zeměd?lského fondu pro rozvoj venkova (EZFRV)(34), na které poukazuje p?edkládající soud.

57. I kdyby spole?nost Sveda užíváním rekrea?ní stezky porušovala p?edkládajícím soudem zmi?ovaný ?l. 36 písm. b) bod vii) tohoto na?ízení, na jehož základ? jsou poskytovány podpory ve prosp?ch „neproduktivních investic“, nebyl by tím dot?en nárok na odpo?et dan? odvedené na vstupu. Podle ustálené judikatury zásada da?ové neutrality totiž brání rozlišování mezi dovolenými a nedovolenými ?innostmi(35).

e) Vliv na opravné období

58. Rovnž námitka Litevské republiky, která se týká právních p?edpis? o oprav? odpo?tu dan?, nebrání v projednávané v?ci vzniku nároku na odpo?et dan? odvedené na vstupu.

59. Podle ?lánku 187 sm?rnice o DPH se p?vodní odpo?et dan? p?i po?ízení nebo výrob? investí?ního majetku opraví v p?ípad?, že v pr?b?hu období p?ti let dojde ke zm?nám, které jsou z hlediska nároku na odpo?et dan? významné.

60. Litevská republika z toho vyvozuje, že investiční majetek musí být v průběhu období pěti let po jeho pořízení nebo výroby využíván pro účely ekonomické činnosti. V opačném případě podle ní nárok na odpočet daní nevzniká.

61. Zprvč opravné období však nemá podle judikatury žádný vliv na určení toho, zda osoba povinná k dani jedná v době pořízení nebo výroby zboží za účelem své ekonomické činnosti(36). Zadruhé ani není v projednávané věci patrné, že by byl investiční majetek využíván v průběhu opravného období k účelům, které by odpočet daní vylučovaly. I když návštěvníkům rekreační stezky nejsou zatím žádné služby nabízeny za poplatek, nemní se tím nic na tom, že je-li možné na základě objektivních okolností stanovit, že společnost Sveda má tuto nabídku i nadále v plánu, jedná se o využití investičního majetku pro účely její ekonomické činnosti.

f) Výše odpočtu daní

62. Závěrem je třeba ještě prověřit, zda výši odpočtu daní neovlivňuje okolnost, že až 90 % nákladů na pořízení nebo výrobu předmetného investičního majetku proplácí společnost Sveda Národní platební agentura.

63. Spojené království považuje tuto okolnost pro posouzení otázky, nakolik se náklady na plnění na vstupu promítají do ceny plnění na výstupu, za podstatnou.

64. Společně s Litevskou republikou a Komisí jsem nicméně toho názoru, že proplacení části nákladů Národní platební agenturou výši odpočtu daní neovlivňuje. Rozhodující je totiž podle čl. 168 směrnice o DPH pouze to, zda jsou plnění na vstupu použita pro účely zdaněných plnění na výstupu. Způsob financování plnění na vstupu naproti tomu nehraje žádnou roli.

65. Obdobně dospěl Soudní dvůr již dříve k rozhodnutí, že právní úprava členského státu, která omezuje nárok na odpočet daní pro případ, kdy je pořízený majetek financován prostřednictvím státní dotace, není slučitelná s unijními právními předpisy v oblasti DPH(37).

66. Osoba povinná k dani má tudíž v situaci, která nastala v případě sporu v původním řízení, nezkrácený nárok na odpočet daní v souvislosti s plněními na vstupu přijatými za účelem pořízení nebo výroby předmetného investičního majetku.

VI – Závěry

67. Vzhledem k výše uvedenému navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předložnou otázku odpověděl následovně:

„Článek 168 směrnice o DPH je třeba vykládat v tom smyslu, že na jeho základě vzniká osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu při výrobě či pořízení takového investičního majetku, který je přímo určen pro bezplatné využití veřejností, ale je použit jako prostředek k přilákání návštěvníků do oblasti, kde osoba povinná k dani zamýšlí dodávat zboží či poskytovat služby v rámci své ekonomické činnosti.“

1 – Původní jazyk: němčina.

2 – Úč. vst. L 347, s. 1.

3 – Úč. vst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

4 – Srov. rozsudky Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, bod 15), Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, bod 29), Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, body 57 a 58) a Klub

(C-153/11, EU:C:2012:163, body 39 a 40).

5 – K tomu srov. mé stanovisko k věci X (C-334/10, EU:C:2012:108, bod 25 a citovanou judikaturu.)

6 – V tomto smyslu srov. rozsudky Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, body 28 a 29) a Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, body 56 a 59); srov. také §lánek 168a směrnice o DPH.

7 – Viz rozsudky Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, bod 21), Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, bod 29), Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97, bod 58) a Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, body 39 a 40).

8 – Viz rozsudky Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, bod 14), Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, bod 44) a Gran Via Moineři (C-257/11, EU:C:2012:759, bod 25).

9 – Srov. mj. rozsudky Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, bod 15), X (C-334/10, EU:C:2012:473, bod 17) a FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, bod 49).

10 – Srov. rozsudek Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, bod 36); k tomu srov. rovněž mé stanovisko k věci X (C-334/10, EU:C:2012:108, bod 81 a citovanou judikaturu.)

11 – V tomto smyslu srov. rozsudek BCR Leasing IFN (C-438/13, EU:C:2014:2093, bod 26); srov. dále rozsudky Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, bod 38) a Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188, bod 25).

12 – Srov. body 23 až 25 tohoto stanoviska.

13 – Rozsudek BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, bod 19); stejně tak naposledy rozsudek Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 38).

14 – Srov. mj. rozsudky Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, bod 24), Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 79) a Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 34).

15 – V tomto smyslu srov. mj. rozsudky Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, body 30 a 31), Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87, bod 24), SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, body 58 a 60), Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, bod 20) a Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 38).

16 – Srov. mj. rozsudky SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 60), X (C-651/11, EU:C:2013:346, bod 55) a PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526, bod 23); v tomto smyslu srov. již rozsudek Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, bod 36).

17 – K tomu srov. mé stanovisko k věci TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, bod 31 a citovanou judikaturu.)

18 – Viz jen rozsudek Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599, bod 37 a citovanou judikaturu).

19 – Srov. mj. rozsudky Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, bod 14), MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377, bod 47) a Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185, bod 29).

20 – Srov. mj. rozsudky Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80, body 13 až 20) a Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491, body 12 až 17); stejně tak viz stanovisko generální advokátky Stix-Hackl k věci Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, bod 32).

- 21 – V tomto smyslu srov. rozsudek Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, bod 22).
- 22 – Rozsudek Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, body 22 až 23 a 33).
- 23 – Srov. rozsudek BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, bod 24).
- 24 – Viz výše, bod 38.
- 25 – Srov. mj. rozsudky Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, bod 19), Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1, bod 15), Halifax a další (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 78), Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 25) a Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429, bod 32).
- 26 – Srov. mj. rozsudky Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19), Pelzl a další (C-338/97, C-344/97 a C-390/97, EU:C:1999:285, bod 21), KÖGÁZ a další (C-283/06 a C-312/06, EU:C:2007:598, bod 51) a Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264, bod 25).
- 27 – Srov. rozsudek AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, bod 31).
- 28 – Srov. rozsudek Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, bod 31).
- 29 – K možnosti narušení této souvislosti srov. rozsudek TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, bod 34).
- 30 – Srov. rozsudky BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, bod 19), SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, bod 62 a 71) a X (C-651/11, EU:C:2013:346, bod 56).
- 31 – Rozsudky Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, bod 30) a Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88, bod 37).
- 32 – Srov. body 23 až 25 tohoto stanoviska.
- 33 – Srov. body 42 až 45 tohoto stanoviska.
- 34 – Úč. vst. L 277, s. 1.
- 35 – Viz jen rozsudky Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, bod 28), CPP (C-349/96, EU:C:1999:93, bod 33) a GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141, bod 32).
- 36 – Srov. rozsudek Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, bod 20).
- 37 – Srov. rozsudek Komise v. Francie (C-243/03, EU:C:2005:589, bod 33).