



Sbírka soudních rozhodnutí

STANOVISKO GENERÁLNÍ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
přednesené dne 22. dubna 2015¹

Věc C-126/14

**UAB „Sveda“
proti**

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podaná Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litva)]

„Daňové právní předpisy — Daň z přidané hodnoty — Článek 168 směrnice 2006/112/ES —
Odpočet daně při pořízení a výrobě 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 tomuto 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 čí 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 hodnoty² (dále jen „směrnice o DPH“).

1 — Původní jazyk: němčina.

2 — Úř. věst. L 347, s. 1.

4. Podle čl. 9 odst. 1 prvního pododstavce směrnice o DPH se „osobou povinnou k dani“ rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně 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 výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, 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 něj.“

5. Podle čl. 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 řečeno 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 čl. 17 odst. 2 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně³, 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.

3 — Úř. věst. L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23.

Oprava[y] podle prvního pododstavce se provádějí na základě změn poměru mezi nárokem na odpočet daně v následujících letech a nárokem na odpočet daně 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 daně.

12. V roce 2012 se společnost Sveda zabývala vybudováním takzvané rekreační stezky za poznáním baltské mytologie (dále jen „rekreační stezka“). V rámci tohoto zařízení vybuodovala 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 vyriausiasis administracinis teismas (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 přímo 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. Předběžnou otázku pokládá předkládající s cílem zjistit, zda má osoba povinná k dani v situaci, jaká nastala v případě sporu v původním řízení, nárok na odpočet daně podle článku 168 směrnice o DPH.

19. Podle tohoto ustanovení je „osoba povinná k dani“ oprávněna provést odpočet daně ve vztahu ke svým plněním na vstupu, pokud jsou tato plnění „použit[a] pro účely zdaněných plnění“.

A – Přiřazení investičního majetku k obchodnímu majetku podniku

20. Litevská republika zastává názor, že v projednávané věci je nárok na odpočet daně odvedené na vstupu vyloučen 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 odpočet daně odvedené na vstupu ohledně pořízeného zboží ve skutečnosti to, že osoba povinná k dani při pořizování tohoto zboží jako taková jednala, tzn. jednala – přinejmenším také – za účelem své ekonomické činnosti ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH⁴. Totéž platí i pro případ, že osoba povinná k dani zboží vyrábí⁵.

22. A konečně jde u této podmínky o to, že nemá-li být odpočet daně v souvislosti s pořízením zboží nebo jeho výrobou předem vyloučen, musí toto zboží tvořit úplně nebo částečně součást obchodního majetku osoby povinné k dani⁶. 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 dani⁷.

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 dvůr nicméně již vícekrát rozhodl, že jednotlivec, který nabývá majetek pro potřeby ekonomické činnosti ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH, tak činí jako osoba povinná k dani i tehdy, když tento majetek není pro tuto ekonomickou činnost ihned využíván⁸.

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

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 článek 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 30 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 Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759, bod 25).

B – Použití pro účely zdaněných plnění

26. Aby však společnost Sveda měla nárok na odpočet daně 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 článkem 168 směrnice o DPH použit pro účely *zdaněných plnění*.

27. Rozsah, v jakém lze provádět odpočet daně odvedené na vstupu, je určen právě tímto skutečným nebo zamýšleným použitím majetku⁹. Pro určení rozsahu je rozhodující zpravidla *zamýšlené* použití, neboť nárok na odpočet daně vzniká podle článků 63 a 167 směrnice 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 výstupu¹⁰.

28. Ve sporu v původním 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 čl. 2 odst. 1 písm. c) směrnice o DPH, protože tato společnost nepožaduje od návštěvníků žádnou úplatu. A nevyplývá ani z čl. 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 vyloučeno¹¹. Předkládající soud již ale konstatoval, že společnost Sveda při budování rekreační stezky jednala v rámci své ekonomické činnosti¹².

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 čl. 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice o DPH podléhaly dani.

31. Existují tedy dva různé účely, za kterými je pořizován, resp. vyráběn investiční majetek. Prvořadým účelem je bezplatné zpřístupnění rekreační stezky veřejnosti (primární využití), které podle článku 168 směrnice o DPH nezakládá žádný nárok na odpočet daně 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 daně na vstupu. Otázka nyní zní, který z těchto dvou účelů je v rámci článku 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, nepodstatný¹³. Soudní dvůr proto zamítl možnost odpočtu daně v situaci, kdy byly osobě povinné k dani poskytnuty služby v souvislosti s prodejem obchodních podílů osvobozeným od daně, 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.

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).

33. Soudní dvůr svou judikaturu nicméně dále rozvinul. Pro účely použití článku 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 daně¹⁴, 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 sužeb, které poskytuje¹⁵.

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 výstupu¹⁶. To platí bez ohledu na to, zda se jedná o využívání zboží nebo služeb osobou povinnou k dani¹⁷.

35. Nárok na odpočet daně existuje v projednávané věci i tehdy, když se náklady na pořízení 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 původním řízení v tomto ohledu přicházejí v úvahu různá plnění na výstupu. Jednak to mohou být zdanitelná plnění, která chce společnost Sveda nabízet návštěvníkům rekreační stezky a která jsou předmětem předběžné 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 předkládající soud v předkládacím rozhodnutí v úvahu. Právě tuto možnost je nicméně třeba zkoumat jako první, protože by se na základě toho mohlo ukázat, že zodpovězení konkrétní předběžné otázky není z hlediska sporu v původním řízení podstatné (k tomu viz hned dále bod 1).

1. Vybudování rekreační stezky jako zdanitelného plnění na výstupu

37. Nárok na odpočet daně by – bez ohledu na odpověď na konkrétní předběžnou otázku – mohl být ve sporu v původním řízení uznán tehdy, kdyby již vybudování rekreační stezky společností Sveda představovalo zdanitelné plnění na výstupu. Vybudování rekreační stezky by totiž bylo možné považovat vůči Národní platební agentuře za plnění za úplatu, které by bylo podle čl. 2 písm. a) nebo c) směrnice o DPH třeba zdanit.

38. Plnění za úplatu podle ustálené judikatury předpokládá pouze existenci přímé souvislosti mezi dodáním zboží nebo poskytnutím služeb a protiplněním skutečně obdrženým osobou povinnou k dani¹⁸. Nezbytnou podmínkou takovéto přímé souvislosti je pouze existence právního vztahu mezi dodavatelem a příjemcem, v rámci něhož jsou vzájemně poskytnuta plnění¹⁹, jakož i vzájemná podmíněnost plnění a protiplnění²⁰. Ani poskytnutí plnění za výrobní nebo režijní cenu nebrání tomu, aby souvislost mezi plněním a protiplněním byla považována za přímou²¹.

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).

39. Společnost Sveda se podle údajů předkládajícího soudu zavázala na základě dohody s Národní platební agenturou k vybudování rekreační stezky. Za tímto účelem obdrží společnost Sveda od svého zadavatele částku odpovídající 90 % nákladů, které jí v této souvislosti vznikají, a tato platba je označována jako „finanční pomoc“. Bez znalosti konkrétního obsahu této dohody nelze ovšem při posuzování otázky, zda mezi vybudováním rekreační stezky a „finanční pomocí“ existuje přímá souvislost ve smyslu citované judikatury, dospět k definitivnímu závěru.

40. Pokud by z šetření předkládajícího soudu vyplynulo, že společnost Sveda již zřízením rekreační stezky poskytuje zdaněné plnění ve smyslu čl. 2 písm. a) nebo c) směrnice o DPH, znamenalo by to, že mezi pořízením nebo výrobou investičního majetku, který je tvořen rekreační stezkou, existuje přímá a bezprostřední souvislost s tímto zdaněným plněním na výstupu. Náklady na tato plnění na vstupu by se totiž nepochybně promítaly do ceny, protože při výpočtu výše částky hrazené Národní platební agenturou jsou zohledňovány právě tyto náklady.

2. K odpovědi na předběžnou otázku

41. Avšak pokud by předkládající soud došel k závěru, že vybudování rekreační stezky společností Sveda nepředstavuje vůči Národní platební agentuře zdaněné plnění, závisí nárok na odpočet daně pouze na tom, zda je investiční majetek ve smyslu článku 168 směrnice o DPH, který je tvořen touto rekreační stezkou, využíván za účelem budoucího poskytování služeb, jež budou jejím návštěvníkům nabízeny za poplatek. V tomto ohledu je třeba objasnit, zda se náklady na pořízení a výrobu tohoto investičního majetku odrazí v ceně 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 přímé a bezprostřední souvislosti mezi plněními na vstupu a na výstupu řídí objektivním obsahem přijatých plnění na vstupu²². 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 úmyslů osoby povinné k dani²³.

44. Je třeba dodat, že v rámci společného systému daně z přidané hodnoty jsou předmětem zdanění rovněž plnění, která jsou poskytována za výrobní nebo režijní cenu²⁴. 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, opravňují rovněž k odpočtu daně. Podle ustálené judikatury má totiž nárok na odpočet daně zcela sejmout z podniku zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jejích hospodářských činností²⁵, protože v rámci společného systému DPH nemá být daní z přidané hodnoty v konečném výsledku zatížen podnik povinný k dani, nýbrž pouze koncový spotřebitel²⁶.

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).

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 výstupu²⁷. Pouhá příčinná souvislost není v tomto ohledu sice dostačující²⁸, 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 obojím plněním existuje přímá 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 porízením nebo výrobou investičního majetku, tedy rekreační stezkou, a službami poskytovanými za poplatek návštěvníkům existuje v zásadě přímá 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 daně 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 přímou a bezprostřední souvislost se sekundárním použitím pro účely plnění zdaněných na výstupu²⁹.

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 zásadě žádný nárok na odpočet daně odvedené na vstupu. Okolnost, že plnění na vstupu slouží nějakému dalšímu, „konečnému“ účelu, s nímž jsou spojena také plnění zdaněná na výstupu, není podle judikatury v takové situaci podstatná³⁰.

51. V projednávané věci však primární použití nebylo vázáno na plnění za úplatu, která nepodléhají dani, nýbrž na bezplatné užívání.

52. Druhým případem, kdy by došlo k narušení přímé a bezprostřední souvislosti plnění na vstupu s poskytováním služeb nabízených návštěvníkům za poplatek, je také situace, kdy by primární používání rekreační stezky nabízené návštěvníkům k bezplatnému užívání představovalo ne hospodářskou činnost společnosti Sveda. Podle judikatury totiž neexistuje nárok na odpočet daně odvedené na vstupu, jíž byly zatíženy výdaje vynaložené osobou povinnou k dani, pokud tyto výdaje souvisejí s prováděním ne hospodářských činností³¹.

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).

53. Podle zjištění předkládajícího soudu se však zde o tento případ nejedná³². Samotná okolnost, že určitá služba je nabízena bezplatně, není ještě důvodem k tomu, aby činnost osoby povinné k dani byla – odchylně od názoru Komise – považována za nehospodářskou. Vhodně v tomto ohledu poukázalo při ústním jednání Spojené království na příklad nákupního střediska, které svým zákazníkům bezplatně nabízí parkovací místa.

c) Porušení smlouvy s Národní platební agenturou

54. Z hlediska nároku na odpočet daně odvedené na vstupu není významná ani okolnost, že zohlednění nákladů na vybudování rekreační stezky při stanovení cen plánovaných služeb, které měly být poskytovány návštěvníkům za poplatek, by mohlo představovat porušení smlouvy s Národní platební agenturou. To zvažil již předkládající soud.

55. Patrné ale není ani to, jakým způsobem by takovéto porušení mohlo mít vliv na posouzení projednávané věci z hlediska daně z přidané hodnoty a jak již bylo řečeno³³, není z hlediska odpočtu daně odvedené na vstupu významná ani otázka, zda společnost Sveda skutečně zohledňuje při tvorbě svých cen náklady.

d) Porušení nařízení (ES) č. 1698/2005

56. Stejně nevýznamné je pro posouzení projednávané věci z hlediska daně z přidané hodnoty rovněž nařízení Rady (ES) č. 1698/2005 ze dne 20. září 2005 o podpoře pro rozvoj venkova z Evropského zemědělského fondu pro rozvoj venkova (EZFRV)³⁴, na které poukazuje předkládající soud.

57. I kdyby společnost Sveda užíváním rekreační stezky porušovala předkládajícím soudem zmiňovaný čl. 36 písm. b) bod vii) tohoto nařízení, na jehož základě jsou poskytovány podpory ve prospěch „neproduktivních investic“, nebyl by tím dotčen nárok na odpočet daně odvedené na vstupu. Podle ustálené judikatury zásada daňové neutrality totiž brání rozlišování mezi dovolenými a nedovolenými činnostmi³⁵.

e) Vliv na opravné období

58. Rovněž námitka Litevské republiky, která se týká právních předpisů o opravě odpočtu daně, nebrání v projednávané věci vzniku nároku na odpočet daně odvedené na vstupu.

59. Podle článku 187 směrnice o DPH se původní odpočet daně při pořízení nebo výrobě investičního majetku opraví v případě, že v průběhu období pěti let dojde ke změnám, které jsou z hlediska nároku na odpočet daně významné.

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

32 — Srov. body 23 až 25 tohoto stanoviska.

33 — Srov. body 42 až 45 tohoto stanoviska.

34 — Úř. věst. 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).

61. Zprvce 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 činnosti³⁶. Zadruhé ani není v projednávané věci patrné, že by byl investiční majetek využíván v průběhu opravného období k účelům, které by odpočet daně vylučovaly. I když návštěvníkům rekreační stezky nejsou zatím žádné služby nabízeny za poplatek, nemění 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 daně

62. Závěrem je třeba ještě prověřit, zda výši odpočtu daně neovlivňuje okolnost, že až 90 % nákladů na pořízení nebo výrobu předmětného investičního majetku proplácí společnosti 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 daně neovlivňuje. Rozhodující je totiž podle článku 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 daně pro případ, kdy je pořízený majetek financován prostřednictvím státní dotace, není slučitelná s unijními právními předpisy v oblasti DPH³⁷.

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

VI – Závěry

67. Vzhledem k výše uvedenému navrhuji Soudnímu dvoru, aby na předběžnou 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.“

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).