Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

22. října 2015 *

„Řízení o předběžné otázce — DPH — Směrnice 2006/112/ES — Článek 168 — Nárok na odpočet — Odpočet daně zaplacené na vstupu z pořízení nebo výroby investičního majetku — Zážitková stezka, která je přímo určena pro bezplatné využití veřejností — Využití zážitkové stezky jako prostředku pro uskutečnění zdanitelných plnění“

Ve věci C-126/14,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud, Litva) ze dne 18. února 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 17. března 2014, v řízení

„Sveda“ UAB

proti

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

za přítomnosti:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

SOUDNÍ DVŮR (pátý senát),

ve složení T. von Danwitz, předseda čtvrtého senátu, vykonávající funkci předsedy pátého senátu, D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász a C. Vajda (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: M. Aleksejev, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 4. února 2015,

s ohledem na vyjádření předložená:

— za litevskou vládu D. Kriaučiūnasem a R. Dzikovičem, jakož i D. Stepanienė, jako zmocněnci,

— za vládu Spojeného království S. Brighouse a J. Kraehling, jakož i M. Holtem, jako zmocněnci, ve spolupráci s O. Thomasem, barrister,

— za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a A. Steiblytė, jako zmocněnkyněmi,

* Jednací jazyk: litevština.

po vyslechnutí stanoviska generální advokátky na jednání konaném dne 22. dubna 2015,

vydává tento

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společností „Sveda“ UAB (dále jen „Sveda“) a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Státní daňová inspekce Ministerstva financí Litevské republiky, dále jen „Státní daňová inspekce“) ve věci rozhodnutí, kterým byl zamítnut odpočet daně z přidané hodnoty (DPH), kterou společnost Sveda zaplatila na vstupu v rámci vybudování zážitkové stezky za poznáním baltské mytologie (dále jen „zážitková stezka“).

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 9 odst. 1 směrnice o DPH stanoví:

„‚Osobou povinnou k dani‘ se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

‚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.“

4 Článek 63 této směrnice stanoví:

„Zdanitelné plnění je uskutečněno a daňová povinnost vzniká dodáním zboží nebo poskytnutím služby.“

5 Článek 167 uvedené směrnice zní takto:

„Nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpočitatelné daně.“

6 Článek 168 téže směrnice stanoví:

„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;

[...]“

Litevské právo

7 Článek 58 odst. 1 bod 1 zákona č. IX-751 ze dne 5. března 2002 o dani z přidané hodnoty zní takto:

„Plátce DPH má právo na odpočet DPH zaplacené na vstupu, anebo při dovozu v souvislosti s pořízeným nebo dovezeným zbožím nebo službami, pokud jsou toto zboží nebo služby určeny pro využití v rámci následujících činností uskutečňovaných uvedeným plátcem DPH:

1) dodání zboží nebo poskytnutí služeb podléhajících DPH“.

Spor v původním řízení a předběžná otázka

8 Společnost Sveda je právnickou osobou zřízenou za účelem dosahování zisku, jejíž činnosti spočívají v poskytování ubytování, dodávání potravin a nápojů, pořádání veletrhů, kongresů a trávení volného času, jakož i v inženýrství a poskytování poradenství souvisejícího s těmito činnostmi.

9 Společnost Sveda dne 2. března 2012 uzavřela smlouvu o státní dotaci s Národní platební agenturou při ministerstvu zemědělství (Nacionalinė mokėjimo agentūra prie Žemės ūkio ministerijos). V souladu s touto smlouvou se společnost Sveda zavázala provést projekt nazvaný „zážitková (naučná) stezka za poznáním baltské mytologie“ a bezplatně zpřístupnit tuto stezku veřejnosti. Tato agentura se zavázala převzít část nákladů na uskutečnění tohoto projektu až do výše 90 % těchto nákladů, přičemž zbývající výdaje na uskutečnění projektu nese společnost Sveda.

10 Společnost Sveda odečetla DPH týkající se pořízení nebo vytvoření určitého investičního majetku v rámci prací souvisejících s vybudováním dotčené rekreační stezky a podala přiznání k DPH za červen 2012, v němž uvedla daň zaplacenou na vstupu jako odpočitatelnou daň. Státní daňová inspekce v okrese Klaipėda (Klaipėdos apskritis Valstybinė mokesčių inspekcija), ke které společnost Sveda podala žádost o vrácení dotčených částek DPH, se však domnívala, že takové vrácení je neodůvodněné, neboť nebylo prokázáno, že pořízené zboží a služby jsou určeny k využití pro účely činnosti podléhající DPH. Na základě toho Státní daňová inspekce v okrese Klaipėda dne 24. srpna 2012 zamítla odpočet těchto částek.

11 Společnost Sveda podala u Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionální správní soud ve Vilniusu) žalobu, jíž se domáhala zrušení rozhodnutí, kterým byl odepřen tento odpočet daně. Tato žaloba byla zamítnuta jako neopodstatněná.

12 Společnost Sveda tedy podala odvolání k Lietuvos Vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud).

13 Ačkoliv společnost Sveda podle názoru předkládajícího soudu vynaložila dotčené investiční výdaje s úmyslem v budoucnu vykonávat ekonomické činnosti, předkládající soud má nyní pochybnosti ohledně odpočitatelnosti DPH zaplacené na vstupu. V této souvislosti si klade otázku ohledně existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi výdaji souvisejícími s uskutečněnými pracemi a ekonomickými činnostmi, které zamýšlela provádět společnost Sveda, neboť rekreační stezka je přímo určena pro bezplatné využití veřejností.

14 Za těchto podmínek se Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (nejvyšší správní soud) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžnou otázku:

„Může být článek 168 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že přiznává osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu při výrobě (pořízení) dlouhodobého investičního majetku určeného pro podnikatelské účely, který je přímo určen pro bezplatné použití veřejností, jako je tomu ve věci v původním řízení, avšak lze jej považovat za prostředek k přilákání návštěvníků do oblasti, kde osoba povinná k dani zamýšlí poskytovat zboží či služby v rámci výkonu své ekonomické činnosti?“

K předběžné otázce

15 Podstatou otázky předkládajícího soudu je, zda musí být článek 168 směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti, jež jsou dány ve věci v původním řízení, přiznává osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu v souvislosti s pořízením nebo výrobou investičního majetku pro účely zamýšlené ekonomické činnosti související s agroturistikou a rekreační turistikou, který je na jedné straně přímo určen pro bezplatné využití veřejností a na druhé straně může být prostředkem uskutečnění zdanitelných plnění.

16 Pro účely odpovědi na tuto otázku je třeba předeslat, že nárok na odpočet stanovený v čl. 168 písm. a) směrnice o DPH je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen. Tento nárok se váže přímo ke všem daním, které zatížily plnění uskutečněná na vstupu (v tomto smyslu viz rozsudek SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, bod 55 a citovaná judikatura).

17 Cílem systému odpočtů je totiž zcela sejmout z podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla zaplacena v rámci jeho veškerých ekonomických činností. Společný systém DPH tak zajišťuje neutralitu daňové zátěže všech ekonomických činností bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, za podmínky, že uvedené činnosti v zásadě samy podléhají DPH (viz zejména rozsudek Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, bod 43 a citovaná judikatura).

18 Z článku 168 směrnice o DPH plyne, že použije-li osoba povinná k dani jednající jako taková v okamžiku pořízení zboží toto zboží pro účely svých zdanitelných plnění, je oprávněna odečíst od daně DPH, která je splatná nebo byla zaplacena v souvislosti s uvedeným zbožím (viz zejména rozsudek Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, bod 36 a citovaná judikatura).

19 Pokud jde zaprvé o otázku, zda společnost Sveda jednala jako osoba povinná k dani při budování zážitkové stezky, a sice pro účely ekonomické činnosti ve smyslu čl. 9 odst. 1 druhého pododstavce směrnice o DPH, je třeba připomenout, že zboží a služby mohou být pořízeny jednotlivcem jednajícím jako osobou povinnou k dani pro účely ekonomické činnosti ve smyslu tohoto ustanovení, i když nejsou okamžitě užity pro tuto ekonomickou činnost (viz v tomto smyslu rozsudek Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, bod 14).

20 Z ustálené judikatury vyplývá, že osoba, která činí investiční výdaje s objektivními důkazy potvrzeným úmyslem vykonávat ekonomickou činnost ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH, musí být považována za osobu povinnou k dani. Jako taková osoba má tedy podle článku 167 a následujících této směrnice nárok na okamžitý odpočet DPH splatné nebo zaplacené z investičních výdajů vynaložených pro účely plnění, která zamýšlí uskutečnit a která poskytují nárok na odpočet (v tomto smyslu viz rozsudek Gran Via Moineşti, C-257/11, EU:C:2012:759, bod 27 a citovaná judikatura). Podle článků 63 a 167 směrnice o DPH tento nárok na odpočet daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti, tedy dodáním zboží (rozsudek Klub C-153/11, EU:C:2012:163, bod 36 a citovaná judikatura).

21 Otázka, zda osoba povinná k dani jednala jako taková pro účely ekonomické činnosti je otázkou skutkovou, která musí být posouzena s ohledem na všechny okolnosti projednávaného případu, k nimž patří také povaha majetku a doba, která uplynula mezi jeho nabytím a jeho použitím pro účely ekonomické činnosti této osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz zejména rozsudek Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, body 40 a 41, jakož i citovaná judikatura). Provedení tohoto posouzení přísluší předkládajícímu soudu.

22 V projednávané věci předkládající soud popsal výdaje související s investičním majetkem dotčeným ve věci v původním řízení tak, že jsou v konečném důsledku určeny k vykonávání plánovaných ekonomických činností společnosti Sveda. Podle zjištění uvedených tímto soudem, která se opírají o objektivní skutečnosti obsažené ve spise, který mu byl předložen, lze dotčenou zážitkovou stezku pokládat za prostředek k přilákání návštěvníků s cílem dodávat jim zboží a poskytovat jim služby prostřednictvím prodeje suvenýrů, jídla a nápojů, jakož i prostřednictvím nabízené možnosti přístupu na atrakce a placená koupaliště.

23 Z uvedených zjištění tedy zřejmě vyplývá, že společnost Sveda pořídila či vytvořila dotčený investiční majetek s objektivními důkazy potvrzeným úmyslem vykonávat ekonomickou činnost, a jednala tudíž jako osoba povinná k dani ve smyslu čl. 9 odst. 1 směrnice o DPH.

24 Toto konstatování v žádném případě nezpochybňuje ani okolnost uvedená litevskou vládou, že tento investiční majetek musí být podle dotčené smlouvy o státní dotaci poskytnut bezúplatně k dispozici veřejnosti na dobu pěti let od jeho pořízení, a tudíž nemůže být během této doby užíván v rámci ekonomických činností společnosti Sveda.

25 Skutečnost, že taková smlouva o státní dotaci neumožňuje, aby byla zážitková stezka dotčená ve věci v původním řízení během uvedené doby poskytnuta k dispozici za úplatu, totiž nebrání tomu, aby společnost Sveda vykonávala ekonomické činnosti uvedené v bodě 22 tohoto rozsudku. Konkrétně, podle předkládajícího soudu lze mít za to, že tato zážitková stezka je určena k přilákání návštěvníků a k jejich podnícení ke koupi zboží a služeb podléhajících DPH, které nabízí společnost Sveda. Jak kromě toho vyplývá z předkládacího rozhodnutí, investiční výdaje vynaložené společností Sveda, která je právnickou osobou zřízenou za účelem dosahování zisku, na vybudování uvedené zážitkové stezky budou alespoň částečně kryty příjmy vyplývajícími z dodávání zboží a poskytování služeb v rámci těchto plánovaných ekonomických činností.

26 Pokud jde zadruhé o otázku, zda společnost Sveda používá investiční majetek dotčený ve věci v původním řízení pro účely svých zdanitelných plnění podle článku 168 směrnice o DPH, ze zjištění předkládajícího soudu vyplývá, že pořízení nebo vytvoření tohoto investičního majetku je přímo určeno pro bezplatné využití veřejností, avšak současně že je součástí cíle, kterým je následné uskutečnění zdanitelných plnění osobou povinnou k dani.

27 Podle ustálené judikatury existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, je v zásadě nezbytná k tomu, aby byl osobě povinné k dani přiznán nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu a aby mohl být určen rozsah takového nároku. Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdaněných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (viz zejména rozsudek SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, bod 57).

28 Avšak jak uvedla generální advokátka v bodech 33 a 34 svého stanoviska, Soudní dvůr rovněž přiznal nárok na odpočet DPH osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou vynaložené náklady součástí režijních výdajů této osoby povinné k dani a jsou jako takové součástí prvků spoluurčujících cenu zboží nebo služeb, které dodává. Takové náklady mají

totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou činností osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudky Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, bod 24, a SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, bod 58).

29 Z judikatury Soudního dvora vyplývá, že v rámci aplikace kritéria přímé souvislosti, která přísluší orgánům daňové správy a vnitrostátním soudům, musí tyto orgány a soudy zohlednit všechny okolnosti, za kterých proběhla dotčená plnění a přihlédnout pouze k plněním, která objektivně souvisí se zdanitelnou činností osoby povinné k dani. Existence takové souvislosti tak musí být posouzena vzhledem k objektivnímu obsahu dotčeného plnění (v tomto smyslu viz rozsudek Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, body 22, 23 a 33 a citovaná judikatura).

30 Ze zjištění předkládajícího soudu vyplývá, že ve věci v původním řízení budou muset být výdaje, které společnost Sveda vynaložila na práce související s vybudováním zážitkové stezky dotčené ve věci v původním řízení, částečně promítnuty do cen zboží nebo služeb poskytovaných v rámci ekonomické činnosti, kterou tato společnost plánuje provádět.

31 Předkládající soud však má pochybnosti týkající se existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi plněními na vstupu a celkovou plánovanou ekonomickou činností společnosti Sveda vzhledem ke skutečnosti, že dotčený investiční majetek je přímo určen pro bezplatné využití veřejností.

32 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že pokud jsou zboží nebo služby pořízené osobou povinnou k dani použity pro účely plnění osvobozených od daně nebo nespadají-li do rozsahu působnosti DPH, nemůže dojít ani k vybrání daně na výstupu, ani k jejímu odpočtu na vstupu (rozsudek Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, bod 44 a citovaná judikatura). V těchto dvou případech je totiž přímá a bezprostřední souvislost mezi výdaji vynaloženými na vstupu a následně uskutečněnou ekonomickou činností osoby povinné k dani přerušena.

33 Na jedné straně z předkládacího rozhodnutí nijak nevyplývá, že by se na poskytnutí zážitkové stezky dotčené ve věci v původním řízení k dispozici veřejnosti vztahovalo jakékoli osvobození od daně uvedené ve směrnici o DPH; na druhé straně se výdaje vynaložené společností Sveda v souvislosti s vybudováním této stezky, které lze spojovat s plánovanou ekonomickou činností osoby povinné k dani, jak to vyplývá z bodu 23 tohoto rozsudku, nevztahují k činnostem, které nepodléhají DPH.

34 Bezprostřední využívání investičního majetku bezúplatným způsobem tedy za takových okolností, jako jsou okolnosti, jež jsou dány ve věci v původním řízení, nezpochybňuje přímou a bezprostřední souvislost existující mezi plněními na vstupu a plněními na výstupu, která zakládají nárok na odpočet, nebo se všemi ekonomickými činnostmi osoby povinné k dani, a proto toto využívání nemá žádný vliv na existenci nároku na odpočet DPH.

35 Podle všeho tedy existuje přímá a bezprostřední souvislost mezi výdaji vynaloženými společností Sveda a její celkovou plánovanou ekonomickou činností, což však přísluší ověřit předkládajícímu soudu.

36 Kromě toho, období vypořádání odpočtů nemají jako taková žádný vliv na vznik nároku na odpočet DPH (v tomto smyslu viz rozsudek Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, body 8 a 20), který je podle judikatury připomenuté v bodě 20 tohoto rozsudku určen pouze na základě postavení, v jakém dotčená osoba jedná v době pořízení předmětného majetku. To ovšem platí s výhradou povinnosti vrátit odečtenou daň zaplacenou na vstupu, což musí osoba povinná k dani provést, pokud se následně ukáže, že majetek pořízený nebo vyrobený na vstupu nebyl použit pro účely její ekonomické činnosti.

37 S ohledem na všechny předcházející úvahy je třeba na položenou otázku odpovědět tak, že článek 168 směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti, jež jsou dány ve věci v původním řízení, přiznává osobě povinné k dani nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu v souvislosti s pořízením nebo výrobou investičního majetku pro účely zamýšlené ekonomické činnosti související s agroturistikou a rekreační turistikou, který je na jedné straně přímo

určen k bezplatnému využití veřejností a na druhé straně může být prostředkem uskutečnění zdanitelných plnění, pokud existuje přímá a bezprostřední souvislost mezi výdaji týkajícími se plnění na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, nebo se všemi ekonomickými činnostmi osoby povinné k dani, což musí ověřit předkládající soud na základě objektivních skutečností.

K nákladům řízení

38 Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky původního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (pátý senát) rozhodl takto:

Článek 168 směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti, jež jsou dány ve věci v původním řízení, přiznává osobě povinné k dani nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu v souvislosti s pořízením nebo výrobou investičního majetku pro účely zamýšlené ekonomické činnosti související s agroturistikou a rekreační turistikou, který je na jedné straně přímo určen pro bezplatné využití veřejností a na druhé straně může být prostředkem uskutečnění zdanitelných plnění, pokud existuje přímá a bezprostřední souvislost mezi výdaji týkajícími se plnění na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, nebo se všemi ekonomickými činnostmi osoby povinné k dani, což musí ověřit předkládající soud na základě objektivních skutečností.

Podpisy.