

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (pátého senátu)

22. října 2015(\*)

„řízení o p?edb?žné otázce – DPH – Sm?rnice 2006/112/ES – ?lánek 168 – Nárok na odpo?et – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu z po?ízení nebo výroby investičního majetku – Zážitková stezka, která je p?ímo ur?ena pro bezplatné využití ve?ejností – Využití zážitkové stezky jako prostředku pro uskutečnění zdanitelných plnění“

Ve v?ci C?126/14,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Nejvyšší správní soud, Litva) ze dne 18. února 2014, došlým Soudnímu dvoru dne 17. b?ezna 2014, v ?ízení

„Sveda“ UAB

proti

**Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos,**

za p?ítomnosti:

**Klaip?dos apskrities valstybin? mokes?i? inspekcija,**

SOUDNÍ DV?R (pátý senát),

ve složení T. von Danwitz, p?edseda ?tvrtého senátu, vykonávající funkci p?edsedy pátého senátu, D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász a C. Vajda (zpravodaj), soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kancelá?e: M. Aleksejev, rada,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti řízení a po jednání konaném dne 4. února 2015,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- za litevskou vládu D. Kriau?i?nasem a R. Dzikovi?em, jakož i D. Stepanien?, jako zmocn?nci,
- za vládu Spojeného království S. Brighthouse a J. Kraehling, jakož i M. Holtem, jako zmocn?nci, ve spolupráci s O. Thomasem, barrister,
- za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a A. Steiblyt?, jako zmocn?nkyn?mi,

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. v. st. L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2 Tato žádost byla podána v rámci sporu mezi společnostmi „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 odpout 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 ní.“

4 Článek 63 této směrnice stanoví:

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

5 Článek 167 uvedené směrnice zní takto:

„Nárok na odpout daně vzniká okamžikem vzniku daňové povinnosti z odpoutatelné daně.“

6 Článek 168 též 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, odpout 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 odpout 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 p?vodním ?ízení a p?edb?žná otázka**

8 Spole?nost Sveda je právnickou osobou z?ízenou za ú?elem dosahování zisku, jejíž ?innosti spo?ívají v poskytování ubytování, dodávání potravin a nápoj?, po?ádání veletrh?, kongres? a trávení volného ?asu, jakož i v inženýrství a poskytování poradenství souvisejícího s t?mito ?innostmi.

9 Spole?nost Sveda dne 2. b?ezna 2012 uzav?ela smlouvu o státní dotaci s Národní platební agenturou p?i ministerstvu zem?d?lství (Nacionalin? mok?jimo agent?ra prie Žem?s ?kio ministerijos). V souladu s touto smlouvou se spole?nost Sveda zavázala provést projekt nazvaný „zážitková (nau?ná) stezka za poznáním baltské mytologie“ a bezplatn? zp?ístupnit tuto stezku ve?ejnosti. Tato agentura se zavázala p?evzít ?ást náklad? na uskute?n?ní tohoto projektu až do výše 90 % t?chto náklad?, p?i?emž zbývající výdaje na uskute?n?ní projektu nese spole?nost Sveda.

10 Spole?nost Sveda ode?etla DPH týkající se po?ízení nebo vytvo?ení ur?itého investičního majetku v rámci prací souvisejících s vybudováním dot?ené rekrea?ní stezky a podala p?iznání k DPH za ?erven 2012, v n?mž uvedla da? zaplacenou na vstupu jako odpo?itatelnou da?. Státní da?ová inspekce v okrese Klaip?da (Klaip?dos apskritis Valstybin? mokes?i? inspekcija), ke které spole?nost Sveda podala žádost o vrácení dot?ených ?ástek DPH, se však domnívala, že takové vrácení je neod?vodn?né, nebo? nebylo prokázáno, že po?ízené zboží a služby jsou ur?eny k využití pro ú?ely ?innosti podléhající DPH. Na základ? toho Státní da?ová inspekce v okrese Klaip?da dne 24. srpna 2012 zamítla odpo?et t?chto ?ástek.

11 Spole?nost Sveda podala u Vilniaus apygardos administracinis teismas (regionální správní soud ve Vilniusu) žalobu, jíž se domáhala zrušení rozhodnutí, kterým byl odep?en tento odpo?et dan?. Tato žaloba byla zamítnuta jako neopodstatn?ná.

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

13 A?koliv spole?nost Sveda podle názoru p?edkládajícího soudu vynaložila dot?ené investiční výdaje s úmyslem v budoucnu vykonávat ekonomické ?innosti, p?edkládající soud má nyní pochybnosti ohledn? odpo?itatelnosti DPH zaplacené na vstupu. V této souvislosti si klade otázku ohledn? existence p?ímé a bezprost?ední souvislosti mezi výdaji souvisejícími s uskute?n?nými pracemi a ekonomickými ?innostmi, které zamýšlela provád?t spole?nost Sveda, nebo? rekrea?ní stezka je p?ímo ur?ena pro bezplatné využití ve?ejností.

14 Za t?chto podmínek se Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (nejvyšší správní soud) rozhodl p?erušit ?ízení a položit Soudnímu dvoru následující p?edb?žnou otázku:

„M?že být ?lánek 168 sm?rnice o DPH vykládán v tom smyslu, že p?iznává osob? povinné k dani nárok na odpo?et DPH zaplacené na vstupu p?i výrob? (po?ízení) dlouhodobého investičního majetku ur?eného pro podnikatelské ú?ely, který je p?ímo ur?en pro bezplatné použití ve?ejností, jako je tomu ve v?ci v p?vodním ?ízení, avšak lze jej považovat za prost?edek k p?ilákání návštěvník? do oblasti, kde osoba povinná k dani zamýšlí poskytovat zboží ?i služby v rámci výkonu své ekonomické ?innosti?“

### **K p?edb?žné otázce**

15 Podstatou otázky p?edkládajícího soudu je, zda musí být ?lánek 168 sm?rnice o DPH

vykládán v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti, jež jsou dány ve věci v povodním řízení, poznává osoba povinná 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 odpočtu 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 Menidjunt, 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 jednáčím jako taková v okamžiku pořízení zboží toto zboží pro účely svých zdanitelných plnění, je oprávněna odejít 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 zprv 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 jednáčím 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 Moinești, 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 povodním řízení tak, že jsou v konečném důsledku určeny k vykonávání plánovaných ekonomických činností společností 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 zřejmá vyplývá, že společnost Sveda pořídila a 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 nezpochybuje ani okolnost uvedená litevskou vládou, že tento investiční majetek musí být podle dotčené smlouvy o státní dotaci poskytnut bezúplatně k dispozici ve veřejnosti na dobu pěti let od jeho pořízení, a tudíž nemůže být během této doby užíván v rámci ekonomických činností společnosti Švéda.

25 Skutečnost, že taková smlouva o státní dotaci neumožňuje, aby byla zážitková stezka dotčená ve věci v povodním 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 povodním 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 ve veřejnosti, avšak 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 osobně 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 prvku spoleurní ceny 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 osobně 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 prvku spoleurní ceny 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 probíhá dotčená plnění a přihlídnout 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 povodním řízení budou muset být

výdaje, které společnost Sveda vynaložila na práce související s vybudováním zážitkové stezky dotčené ve věci v povodním řízení, řádně 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 veřejnosti.

32 V tomto ohledu z judikatury Soudního dvora vyplývá, že pokud jsou zboží nebo služby poskytnuté osobou povinnou k dani použity pro účely plnění osvobozených od daní nebo nespadají-li do rozsahu působnosti DPH, nemůže dojít ani k vybrání daní na výstupu, ani k jejímu odpotě na vstupu (rozsudek Eon Aset Menidjunt, 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 následnou uskutečnou 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 povodním řízení k dispozici veřejnosti vztahovalo jakékoli osvobození od daní 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 povodním řízení, nezpochybňuje přímou a bezprostřední souvislost existující mezi plněními na vstupu a plněními na výstupu, která zakládají nárok na odpotě, nebo se všemi ekonomickými činnostmi osoby povinné k dani, a proto toto využívání nemá žádný vliv na existenci nároku na odpotě 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 odpotě nemají jako taková žádný vliv na vznik nároku na odpotě 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 poskytnutí předmětného majetku. To ovšem platí s výhradou povinnosti vrátit odeřtenou daň zaplacenou na vstupu, což musí osoba povinná k dani provést, pokud se následně ukáže, že majetek poskytnutý 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 povodním řízení, přiznává osobě povinné k dani nárok na odpotě DPH zaplacené na vstupu v souvislosti s poskytnutím 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 veřejnosti 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 odpotě, 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 povodního 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 daní z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že za takových okolností, jako jsou okolnosti, jež jsou dány ve věci v povodním řízení, považává osoba povinná k dani nárok na odpočet daní 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.

\* Jednací jazyk: litevština.