

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (piata komora)

z 22. októbra 2015 (*)

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – DPH – Smernica 2006/112/ES – článok 168 – Právo na odpočítanie dane – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe z nadobudnutia alebo vytvorenia investičného majetku – Rekreačný chodník priamo určený na bezodplatné používanie verejnou – Používanie rekreačného chodníka ako prostriedok realizácie zdaniteľných plnení“

Vo veci C-126/14,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Lietuvos vyriausiosios administracinis teismas (Litva) z 18. februára 2014 a doručený Súdnemu dvoru 17. marca 2014, ktorý súvisí s konaním:

„Sveda“ UAB

proti

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

za účasti:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

SÚDNY DVOR (piata komora),

v zložení: predseda štvrtej komory T. von Danwitz, vykonávajúci funkciu predsedu piatej komory, sudcovia D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász a C. Vajda (spravodajca),

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: M. Aleksejev, referent,

so zreteľom na písomnú časť konania a po pojednávaní zo 4. februára 2015,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

- litovská vláda, v zastúpení: D. Kriaušėnas, R. Dzikovič a D. Stepanienė, splnomocnení zástupcovia,
- vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: S. Brighthouse, J. Kraehling a M. Holt, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci O. Thomas, barrister,
- Európska komisia, v zastúpení: L. Lozano Palacios a A. Steiblytė, splnomocnené zástupkyne,

po vypočutí návrhov generálnej advokátky na pojednávaní 22. apríla 2015,

vyhlásil tento

Rozsudok

1 Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 168 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou „Sveda“ UAB (ďalej len „Sveda“) a Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Národná daňová inšpekcia, ktorá je súčasťou Ministerstva financií Litovskej republiky, ďalej len „národná daňová inšpekcia“) vo veci rozhodnutia o zamietnutí odpodátania dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorú Sveda zaplatila na vstupe v rámci zriadenia rekreačného a náučného chodníka o baltickej mytológii (ďalej len „rekreačný chodník“).

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 9 ods. 1 smernice o DPH stanovuje:

„Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhládnuv od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

„Ekonomická činnosť‘ je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolání. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe.“

4 Článok 63 tejto smernice stanovuje:

„Zdaniteľná udalosť nastáva a daňová povinnosť vzniká dodaním tovaru alebo poskytnutím služby.“

5 Článok 167 uvedenej smernice znie takto:

„Právo odpodáť daň vzniká vtedy, keď vzniká daňová povinnosť v súvislosti s daňou, ktorá je odpodateľná.“

6 Článok 168 tej istej smernice stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpodáť z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou,

...“

Litovské právo

7 § 58 ods. 1 bod 1 zákona č. IX-751 z 5. marca 2002 o dani z pridanej hodnoty znie takto:

„Platiteľ DPH má právo na odpodáť DPH zaplatenej na vstupe a/alebo dovoze v súvislosti s nadobudnutými a/alebo dovezenými tovarmi a/alebo službami, ak sú tieto tovary a/alebo služby

určené na to, aby sa použili na nasledujúce činnosti uskutočnené zdaniteľnou osobou na účely DPH:

1. dodanie tovaru a/alebo poskytnutie služieb, ktoré podliehajú DPH“.

Spor vo veci samej a prejudiciálna otázka

8 Sveda je právnická osoba zameraná na dosahovanie zisku, ktorej činnosti pozostávajú z poskytovania ubytovania, podávania jedál a nápojov, organizovania odborných výstav, kongresov a trávenia voľného času, ako aj z výkonu inžinierskych činností a poskytovania poradenstva týkajúceho sa týchto činností.

9 Sveda 2. marca 2012 uzatvorila s Národnou platobnou agentúrou, ktorá je súčasťou Ministerstva poľnohospodárstva (Nacionalinis mokėjimo agentūra prie Žemės ūkio ministerijos), zmluvu o pomoci. Sveda sa touto zmluvou zaviazala uskutočniť projekt, nazvaný „Rekreačný (náuťný) chodník o baltickej mytológii“, ako aj ponúknuť verejnosti bezodplatný prístup naň. Táto agentúra sa zaviazala nahradiť časť nákladov na realizáciu tohto projektu, predstavujúcu až 90 % nákladov, zatiaľ čo zvyšné náklady na realizácie znáša Sveda.

10 Sveda odpožitovala DPH týkajúcu sa nadobudnutia alebo vytvorenia určitého investičného majetku v rámci prác na realizácii predmetného rekreačného chodníka a podala daňové priznanie k DPH za jún 2012, v ktorom uviedla daň zaplatenú na vstupe tak, že je odpožitateľná. Národná daňová inšpekcia v okrese Klaipėda (Klaipėdos apskritys valstybinė mokesčių inspekcija), ktorú Sveda požiadala o vrátenie predmetných súm DPH, sa však domnievala, že takéto vrátenie je neodôvodnené, keďže nebolo preukázané, že nadobudnutý tovar a služby sú určené na to, aby sa použili na účely činnosti podliehajúcej DPH. Na základe toho národná daňová inšpekcia v okrese Klaipėda 24. augusta 2012 zamietla odpožitanie týchto súm.

11 Sveda podala na Vilniaus apygardos administracinis teismas (Regionálny správny súd vo Vilniuse) žalobu, ktorou sa domáhala zrušenia rozhodnutia, ktorým sa zamietá toto odpožitanie. Táto žaloba bola zamietnutá ako nedôvodná.

12 Sveda teda podala odvolanie na Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd).

13 Hoci Sveda podľa vnútroštátneho súdu, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, vynaložila predmetné investičné výdavky s úmyslom v budúcnosti vykonávať ekonomickú činnosť, vnútroštátny súd má pochybnosti o odpožitateľnosti DPH zaplatenej na vstupe. V tejto súvislosti sa zaoberá existenciou priamej a bezprostrednej súvislosti medzi výdavkami súvisiacimi s realizovanými prácami a plánovanou ekonomickou činnosťou spoločnosti Sveda, keďže rekreačný chodník je priamo určený na bezodplatné používanie verejnosťou.

14 Za týchto okolností Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas rozhodol prerušiť konanie a položil Súdnemu dvoru túto prejudiciálnu otázku:

„Možno článok 168 smernice o DPH vykladať tak, že zdaniteľnú osobu oprávňuje na odpožitanie DPH zaplatenej na vstupe pri vytvorení (nadobudnutí) investičného majetku určeného na obchodnú činnosť, ktorý je, ako vo veci samej, priamo určený na bezodplatné používanie verejnosťou, ale možno ho považovať za prostriedok na prilákanie návštevníkov do lokality, kde zdaniteľná osoba pri výkone svojich ekonomických činností plánuje dodávať tovary a/alebo poskytovať služby?“

O prejudiciálnej otázke

15 Svojou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 168 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že za takých okolností, o aké ide vo veci samej, oprávňuje zdaniteľnú osobu na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe za nadobudnutie alebo vytvorenie investičného majetku na účely výkonu plánovanej ekonomickej činnosti, ktorá súvisí s agroturistikou a rekreačnou turistikou, ktorý je na jednej strane priamo určený na bezodplatné používanie verejnou a na druhej strane môže byť prostriedkom na realizáciu zdaniteľných plnení.

16 S cieľom odpovedať na túto otázku je najprv potrebné pripomenúť, že právo na odpočet uvedené v článku 168 písm. a) smernice o DPH je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH a v zásade nemôže byť obmedzené. Bezprostredne sa uplatňuje na všetky dane zaťažujúce plnenia uskutočnené na vstupe (pozri v tomto zmysle rozsudok SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, bod 55 a citovanú judikatúru).

17 Cieľom režimu odpočítania je totiž úplne odbremeniť podnikateľa od DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho ekonomických činností. Spoločný systém DPH teda zabezpečuje neutralitu, pokiaľ ide o daňové zaťaženie všetkých ekonomických činností bez ohľadu na ich ciele alebo výsledky, pod podmienkou, že tieto činnosti v zásade samy podliehajú DPH (pozri najmä rozsudok Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, bod 43 a citovanú judikatúru).

18 Z článku 168 smernice o DPH vyplýva, že ak zdaniteľná osoba, ktorá koná ako táto osoba v čase nadobudnutia tovaru, použije tento tovar na účely svojich zdaniteľných plnení, má právo na odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej za uvedený tovar (pozri najmä rozsudok Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, bod 36 a citovanú judikatúru).

19 Pokiaľ ide v prvom rade o otázku, či Sveda pri výstavbe rekreačného chodníka konala ako zdaniteľná osoba, a to na účely ekonomickej činnosti v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH, je potrebné pripomenúť, že tovary a služby môže nadobudnúť osoba konajúca ako zdaniteľná osoba na účely ekonomickej činnosti v zmysle tohto ustanovenia, aj keď sa bezprostredne nepoužívajú na túto ekonomickú činnosť (pozri v tomto zmysle rozsudok Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, bod 14).

20 Podľa ustálenej judikatúry sa ten, kto vynakladá investičné výdavky s cieľom vykonať ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH, musí považovať za zdaniteľnú osobu, ak tento cieľ potvrdzujú objektívne skutočnosti. Teda v prípade, že koná ako zdaniteľná osoba, má v súlade s článkom 167 a nasl. tejto smernice právo na okamžité odpočítanie DPH splatnej alebo zaplatenej z investičných výdavkov vynaložených na účely plnení, ktoré zamýšľa uskutočniť a v súvislosti s ktorými má právo na odpočítanie dane (pozri v tomto zmysle rozsudok Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, bod 27 a citovanú judikatúru). Toto právo na odpočet vzniká podľa článkov 63 a 167 smernice o DPH v momente, keď sa daň stane splatnou, teda v čase dodania tovaru (rozsudok Klub C-153/11, EU:C:2012:163, bod 36 a citovaná judikatúra).

21 Otázka, či zdaniteľná osoba konala vo vlastnom zmysle slova na účely ekonomickej činnosti, predstavuje skutkovú otázku, ktorú treba posúdiť s prihliadnutím na všetky informácie dostupné v prejednávanej veci, medzi ktoré patrí povaha predmetného tovaru a doba, ktorá uplynula medzi jeho nadobudnutím a použitím na účely ekonomickej činnosti tejto zdaniteľnej osoby (pozri v tomto zmysle najmä rozsudok Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, body 40 a 41, ako aj citovanú judikatúru). Prináleží vnútroštátnemu súdu, aby vykonal toto posúdenie.

22 V tomto prípade vnútroštátny súd opísal výdavky súvisiace s investičným majetkom, ktorý je

predmetom konania vo veci samej, a to tak, že v konečnom dôsledku sú určené na výkon plánovaných ekonomických činností spoločnosti Sveda. Podľa konštatovaní daného súdu vychádzajúcich z objektívnych skutočností v spise, ktorý mu bol predložený, predmetný rekreačný chodník možno považovať za prostriedok na prilákanie návštevníkov s cieľom dodávať im tovary a poskytovať služby prostredníctvom predaja suvenírov, jedla a nápojov, ako aj ponúkanej možnosti prístupu na atrakcie a platené kúpaliská.

23 Zdá sa teda, že z uvedených konštatovaní vyplýva, že Sveda nadobudla alebo vytvorila predmetný investičný majetok s cieľom, ktorý preukazujú objektívne skutočnosti a ktorým je výkon ekonomickej činnosti, a preto teda konala ako zdaniteľná osoba v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH.

24 Toto konštatovanie v žiadnom prípade nespochybňuje ani okolnosť uvádzaná litovskou vládou, že tento investičný majetok sa musí dať podľa predmetnej zmluvy o pomoci bezodplatne k dispozícii verejnosti na dobu piatich rokov od jeho nadobudnutia, a teda ho nemožno počas tejto doby používať v rámci ekonomických činností spoločnosti Sveda.

25 Skutočnosť, že takáto zmluva o pomoci neumožňuje, aby sa rekreačný chodník, ktorý je predmetom konania vo veci samej, dal počas uvedenej doby k dispozícii za odplatu, totiž nebráni tomu, aby Sveda vykonávala ekonomické činnosti uvedené v bode 22 predmetného rozsudku. Konkrétnejšie, podľa vnútroštátneho súdu sa možno domnievať, že tento rekreačný chodník je určený na prilákanie návštevníkov a na ich podnietenie, aby si kúpili tovary a služby podliehajúce DPH, ktoré ponúka Sveda. Navyše ako vyplýva z rozhodnutia vnútroštátneho súdu, investičné výdavky spoločnosti Sveda, ktorá je právnickou osobou zameranou na dosahovanie zisku, na vybudovanie uvedeného rekreačného chodníka budú aspoň čiastočne kryté príjmami dosahovanými z dodávania tovarov a poskytovania služieb v rámci týchto plánovaných ekonomických činností.

26 Pokiaľ ide v druhom rade o otázku, či investičný majetok, ktorý je predmetom konania vo veci samej, Sveda používa na účely svojich zdaniteľných plnení v súlade s článkom 168 smernice o DPH, z konštatovaní vnútroštátneho súdu vyplýva, že nadobudnutie alebo vytvorenie tohto investičného majetku je priamo určené na bezodplatné používanie verejnou, ale že zároveň patrí do cieľa, ktorým je následná realizácia zdaniteľných plnení zdaniteľnou osobou.

27 Podľa ustálenej judikatúry je existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet v zásade potrebná na to, aby bolo zdaniteľnej osobe priznané právo na odpočet DPH zaplatenej na vstupe a tiež na určenie rozsahu takéhoto práva. Právo na odpočet DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru alebo služieb na vstupe, tak predpokladá, že výdavky vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočet (pozri najmä rozsudok SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, bod 57).

28 Ako však uviedla generálna advokátka v bodoch 33 a 34 svojich návrhov, Súdny dvor tiež priznal právo na odpočet DPH v prospech zdaniteľnej osoby aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočet, ak vzniknuté náklady tvoria súčasť všeobecných nákladov tejto zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby (pozri v tomto zmysle rozsudky Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, bod 24, a SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, bod 58).

29 Z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že v rámci uplatňovania kritéria priamej súvislosti

prislúchajúceho daňovým orgánom a vnútroštátnym súdom, týmto orgánom a súdom prináleží zohľadniť všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným plneniam a prihliadať iba na plnenia, ktoré objektívne súvisia so zdaniteľnou osobou zdaniteľnej osoby. Existenciu takejto súvislosti je teda potrebné posúdiť vzhľadom na objektívny obsah dotknutého plnenia (pozri v tomto zmysle rozsudok Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, body 22, 23 a 33, ako aj citovanú judikatúru).

30 Z konštatovaní vnútroštátneho súdu vyplýva, že vo veci samej sa výdavky, ktoré Sveda vynaložila na práce súvisiace s vybudovaním rekreačného chodníka, o ktorý ide vo veci samej, budú musieť byť aspoň čiastočne premietnuť do cien tovarov alebo služieb poskytovaných v rámci dane plánovanej ekonomickej činnosti.

31 Vnútroštátny súd má však pochybnosti o existencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi plneniami na vstupe a celkovou plánovanou ekonomicou činnosťou spoločnosti Sveda vzhľadom na skutočnosť, že predmetný investičný majetok je priamo určený na bezodplatné používanie verejnou.

32 V tejto súvislosti z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že keď sa tovary alebo služby nadobudnuté zdaniteľnou osobou použijú na účely uskutočnenia plnení oslobodených od DPH alebo nepodliehajúcich DPH, nemožno ani vybrať daň na výstupe, ani odpôčítať daň zaplatenú na vstupe (rozsudok Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, bod 44 a citovaná judikatúra). V týchto dvoch prípadoch je totiž priama a bezprostredná súvislosť medzi výdavkami vzniknutými na vstupe a následne realizovanou ekonomicou činnosťou zdaniteľnej osoby prerušená.

33 Na jednej strane z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vôbec nevyplýva, že by danie rekreačného chodníka, o ktorý ide vo veci samej, k dispozícii verejnosti spadalo do akéhokoľvek oslobodenia od dane uvedeného v smernici o DPH. Na druhej strane sa výdavky spoločnosti Sveda v súvislosti so zriadením tohto chodníka, ktoré možno spájať s plánovanou ekonomicou činnosťou zdaniteľnej osoby, ako to vyplýva z bodu 23 predmetného rozsudku, nevzťahujú na činnosti, ktoré by nepodliehali DPH.

34 Bezprostredné používanie investičného majetku bezodplatným spôsobom teda za takých okolností, o aké ide vo veci samej, nespochybňuje priamu a bezprostrednú súvislosť existujúcu medzi plneniami na vstupe a plneniami na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpôčítanie, alebo so všetkými ekonomicými činnosťami zdaniteľnej osoby, a preto toto používanie nemá žiadny vplyv na existenciu práva na odpôčet DPH.

35 Preto sa zdá, že existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi výdavkami spoločnosti Sveda a jej celkovou plánovanou ekonomicou činnosťou, čo však prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

36 Okrem toho, obdobia úpravy odpôčítanej dane nemajú ako také žiadny vplyv na vznik práva na odpôčet DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, body 8 a 20), ktoré sa podľa judikatúry pripomenutej v bode 20 predmetného rozsudku stanovuje len na základe postavenia, v akom dotknutá osoba koná v čase nadobúdania predmetného tovaru. To platí bez toho, aby bol dotknutý odvod dane zaplatenej na vstupe, ktorý musí zdaniteľná osoba vykonať, ak sa následne ukáže, že tovar nadobudnutý alebo vyrobený na vstupe nebol použitý na účely jej ekonomickej činnosti.

37 Vzhľadom na všetky uvedené úvahy je potrebné na položenú otázku odpovedať tak, že článok 168 smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že za takých okolností, o aké ide vo veci samej, oprávňuje zdaniteľnú osobu na odpôčítanie DPH zaplatenej na vstupe za nadobudnutie alebo vytvorenie investičného majetku na účely výkonu plánovanej ekonomickej

innosti, ktorá súvisí s agroturistikou a rekreačnou turistikou, ktorý je na jednej strane priamo určený na to, aby ho bezodplatne používala verejnosť, a na druhej strane môže umožniť realizáciu zdaniteľných plnení, ak sa preukáže priama a bezprostredná súvislosť medzi výdavkami súvisiacimi s plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie, alebo s celkovou ekonomickou innosťou zdaniteľnej osoby, čo na základe objektívnych skutočností prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

O trovách

38 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdny dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo zatiaľ v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (piata komora) rozhodol takto:

Článok 168 smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že za takých okolností, o aké ide vo veci samej, oprávňuje zdaniteľnú osobu na odpočítanie dane z pridanej hodnoty zaplatenej na vstupe za nadobudnutie alebo vytvorenie investičného majetku na účely výkonu plánovanej ekonomickej innosti, ktorá súvisí s agroturistikou a rekreačnou turistikou, ktorý je na jednej strane priamo určený na to, aby ho bezodplatne používala verejnosť, a na druhej strane môže umožniť realizáciu zdaniteľných plnení, ak sa preukáže priama a bezprostredná súvislosť medzi výdavkami súvisiacimi s plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie, alebo s celkovou ekonomickou innosťou zdaniteľnej osoby, čo na základe objektívnych skutočností prináleží overiť vnútroštátnemu súdu.

Podpisy

* Jazyk konania: litovčina.