Zbierka súdnych rozhodnutí

NÁVRHY GENERÁLNEJ ADVOKÁTKY
JULIANE KOKOTT
prednesené 22. apríla 2015 [1]

Vec C-126/14

UAB „Sveda“
proti
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos[návrh na začatie prejudiciálneho konania, ktorý podal

Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Litva)]

„Daňová právna úprava — Daň z pridanej hodnoty — Článok 168 smernice 2006/112/ES — Právo na odpočítanie DPH z nadobudnutia a výroby investičného majetku — Primárne použitie na účely nezdaniteľných plnení — Sekundárne použitie na účely zdaniteľných plnení“

I – **Úvod**

1. Tento návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka náučného chodníka o baltickej mytológii v kontexte zdanenia daňou z pridanej hodnoty. Litovský podnik sprístupňuje návštevníkom tento chodník bezplatne. Daňová správa preto nepriznala podniku právo na odpočítanie dane z nákladov na vybudovanie chodníka. Podnik si myslí, že neoprávnene, pretože v konečnom dôsledku majú návštevníci predsa len niečo zaplatiť, síce nie za používanie chodníka ako takého, ale za obsluhu, suveníry a iné služby podniku.

2. Komu sa v spore vo veci samej dá za pravdu, teraz závisí od toho, ako treba určiť priamu a nepriamu súvislosť medzi plneniami na vstupe a na výstupe, ktorá podľa judikatúry rozhoduje o odpočítaní dane. Abstraktné podmienky tejto súvislosti sú síce už objasnené, ich konkrétne uplatnenie si ale niekedy, ako v tomto prípade, môže vyžadovať ďalší výklad.

II – **Právny rámec**

3. V období, na ktoré sa vzťahuje právny spor vo veci samej, je daň z pridanej hodnoty v Únii upravená v smernici 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty [2] (ďalej len „smernica o DPH“).

1 — Jazyk prednesu: nemčina.
2 — Ú. v. EÚ L 347, s. 1.

4. V článku 9 ods. 1 prvom pododseku smernice o DPH sa „zdaniteľná osoba“ vymedzuje ako každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti. V druhom pododseku je doplnené:

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

5. Podľa článku 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice o DPH podlieha DPH „dodanie tovaru“, resp. „poskytovanie služieb“, a to „za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

6. V článku 26 ods. 1 smernice o DPH sa dopĺňa:

„Za poskytovanie služieb za protihodnotu sa považujú tieto transakcie:

a) použitie tovaru, ktorý je súčasťou majetku podniku zdaniteľnej osoby, na súkromnú spotrebu tejto zdaniteľnej osoby alebo na súkromnú spotrebu jej zamestnancov alebo všeobecnejšie na iné účely ako účely jej podnikania, ak je DPH za príslušný tovar úplne alebo čiastočne odpočítateľná;

…“

7. Právo zdaniteľnej osoby na odpočítanie dane je v článku 168 smernice o DPH upravené takto:

„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, odpočítať 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,

…“

8. Toto ustanovenie zodpovedá článku 17 ods. 2 šiestej smernice Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia[3], ktorá bola účinná do 31. decembra 2006. Judikatúra Súdneho dvora, ktorá k nej vznikla, je v tejto veci tiež zohľadnená.

9. Pokiaľ ide o úpravu odpočítanej dane, v článku 187 smernice o DPH sa nakoniec stanovuje toto:

„1. V prípade investičného majetku sa úprava odpočítanej dane rozloží na päť rokov vrátane roka, v ktorom bol majetok nadobudnutý alebo vytvorený.

…

2. Ročná úprava dane sa realizuje len do výšky jednej pätiny DPH uplatnenej na investičný majetok…

3 — Ú. v. ES L 145, s. 1.

Úprava odpočítanej dane uvedená v prvom pododseku sa vykoná v závislosti od úprav týkajúcich sa zmien práva na odpočítanie dane, ku ktorým došlo v nasledujúcich rokoch, v porovnaní s právom na odpočítanie dane za rok, v ktorom bol majetok nadobudnutý, vytvorený alebo prípadne po prvýkrát použitý.“

10. Litovské právo obsahuje predpisy, ktoré zodpovedajú uvedeným ustanoveniam smernice o DPH.

III – **Spor vo veci samej**

11. Spoločnosť Sveda UAB (ďalej len „Sveda“) je žalobkyňa v spore vo veci samej. Predmetom tohto právneho sporu je jej právo na odpočítanie DPH.

12. Sveda sa v roku 2012 venovala prevádzke rekreačného a náučného chodníka o baltickej mytológii (ďalej len „náučný chodník“). Na tento účel vybudovala chodníky, schody, vyhliadky, táboriská, informačný stánok, ako aj parkoviská pre motorové vozidlá.

13. Práce na tomto areáli sa uskutočňovali na základe povinností zo zmluvy, ktorú Sveda uzatvorila s Národnou platobnou agentúrou pri Ministerstve poľnohospodárstva (ďalej len „Národná platobná agentúra“). V súlade s tým musí Sveda umožniť verejnosti bezplatný prístup do areálu. Podľa zmluvy sa spoločnosti Sveda nahradí formou „finančnej pomoci“ až 90 % nákladov na vybudovanie areálu.

14. Podľa zistení vnútroštátneho súdu má Sveda v budúcnosti v úmysle vykonávať nezávislú ekonomickú činnosť v zmysle článku 9 ods. 1 smernice o DPH v oblasti cestovného ruchu. Návštevníkom náučného chodníka sa pritom majú poskytovať platené služby, ako napríklad predaj potravín alebo suvenírov.

15. Sveda vo svojom priznaní k DPH požadovala odpočítanie dane, ktorú zaplatila v rámci prác na zriadenie náučného chodníka za nadobudnutie tovarov a služieb. Litovská daňová správa však zamietla vrátenie týchto súm DPH zaplatenej na vstupe, pretože sa nepreukázalo, že plnenia, ktoré nadobudla Sveda, slúžia na výkon činnosti, ktorá podlieha dani z pridanej hodnoty.

IV – **Konanie pred Súdnym dvorom**

16. Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Najvyšší správny súd Litvy), ktorý sa právnym sporom teraz zaoberá, predložil Súdnemu dvoru 17. marca 2014 podľa článku 267 ods. 3 ZFEÚ túto otázku:

Možno článok 168 smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že zdaniteľnú osobu oprávňuje na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe pri výrobe a nadobudnutí investičného majetku určeného na také podnikateľské účely, o aké ide v prejednávanej veci, ktorý je 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?

17. V konaní pred Súdnym dvorom predložili v júli 2014 písomné pripomienky Litovská republika, Spojené kráľovstvo Veľkej Británie a Severného Írska, ako aj Európska komisia a 4. februára 2015 sa zúčastnili na pojednávaní.

V – **Právne posúdenie**

18. Vnútroštátny súd sa pomocou svojej prejudiciálnej otázky chce dozvedieť, či zdaniteľná osoba má v takej situácii, o akú ide v právnom spore vo veci samej, právo na odpočítanie DPH podľa článku 168 smernice o DPH.

19. Podľa tohto ustanovenia má zdaniteľná osoba právo na odpočítanie DPH v súvislosti so svojimi plneniami na vstupe, pokiaľ „sú použité na účely [jej] zdaniteľných transakcií“.

A – *Priradenie investičného majetku k majetku podniku*

20. Podľa názoru Litovskej republiky je v tomto prípade právo na odpočítanie DPH vylúčené už preto, lebo Sveda je síce zdaniteľná osoba, ale pri vybudovaní náučného chodníka nekonala ako zdaniteľná osoba.

21. Podľa ustálenej judikatúry je odpočítanie DPH v súvislosti s nadobudnutým tovarom v skutočnosti podmienené tým, že zdaniteľná osoba koná pri nadobudnutí tovaru ako taká, t. j. prinajmenšom aj na účely svojej ekonomickej činnosti v zmysle článku 9 ods. 1 druhého pododseku smernice o DPH. [4] To isté platí pre vytvorenie tovaru zdaniteľnou osobou. [5]

22. V konečnom dôsledku ide pri tejto podmienke o to, že tovar musí byť celkom alebo čiastočne zahrnutý do majetku podniku zdaniteľnej osoby, aby odpočítanie DPH na účely nadobudnutia alebo výroby tovaru nebolo automaticky vylúčené. [6] Či je to tak, musí byť podľa judikatúry posúdené s ohľadom na všetky okolnosti skutkového stavu, ku ktorým patrí povaha predmetného majetku a obdobie, ktoré uplynulo medzi jeho nadobudnutím a použitím na ekonomické účely zdaniteľnej osoby. [7]

23. Na tomto základe Litovská republika spochybňuje zistenie, ku ktorému dospel vnútroštátny súd a podľa ktorého je investičný majetok, ktorý je predmetom sporu, súčasťou majetku spoločnosti Sveda. Sveda je totiž podľa zmluvy uzatvorenej s Národnou platobnou agentúrou povinná sprístupniť areál verejnosti bezplatne a až neskôr ho môže využívať na ekonomickú činnosť. Z toho vyplýva, že Sveda najprv nekonala ako zdaniteľná osoba.

24. Súdny dvor však už niekoľkokrát rozhodol, že jednotlivec, ktorý nadobudne majetok na účely ekonomickej činnosti v zmysle článku 9 ods. 1 prvého pododseku smernice o DPH, koná ako zdaniteľná osoba aj v tom prípade, keď majetok ihneď nevyužíva na svoju ekonomickú činnosť. [8]

25. Z toho vyplýva, že podľa správnych právnych zistení vnútroštátneho súdu konala Sveda pri nadobudnutí, resp. výrobe investičného majetku ako zdaniteľná osoba a tento investičný majetok je tým pádom súčasťou majetku podniku.

4 — Pozri rozsudky Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, bod 15), Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, bod 29), Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, body 57 a 58), ako aj Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, body 39 a 40).

5 — K tomu pozri moje návrhy vo veci X (C-334/10, EU:C:2012:108, bod 25 a citovaná judikatúra).

6 — V tomto zmysle pozri rozsudky Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, body 28 a 29), ako aj Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, body 56 až 59); pozri aj článok 168 písm. a) smernice o DPH.

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

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

B – *Použitie na účely zdaniteľných plnení*

26. Aby mala Sveda právo na odpočítanie DPH, investičný majetok nemusí byť len súčasťou majetku podniku, to znamená vo všeobecnosti slúžiť na jeho ekonomickú činnosť, ale okrem toho sa podľa článku 168 smernice o DPH musí používať na účely jej *zdaniteľných* plnení.

27. Podľa skutočného alebo plánovaného používania majetku sa totiž určuje rozsah odpočtu DPH.[9] Spravidla je na tento účel rozhodujúce *plánované* používanie, pretože podľa článkov 63 a 167 smernice o DPH vzniká právo na odpočítanie v zásade v okamihu, keď zdaniteľná osoba prijme tovar alebo službu, to znamená spravidla skôr, ako sama poskytne svoje plnenia na výstupe.[10]

28. V právnom spore vo veci samej sa už konštatovalo plánované použitie investičného majetku, ktorý Sveda nadobudla, resp. vyrobila.

29. Náučný chodník má byť verejnosti sprístupnený bezplatne. Tento postup nie je zdanený. Daňová povinnosť nevyplýva ani z článku 2 ods. 1 písm. c) smernice o DPH, pretože Sveda nepožaduje od návštevníkov odmenu. Daňová povinnosť nevyplýva ani z článku 26 ods. 1 písm. a) smernice o DPH, pretože investičný majetok sa nepoužíva na iné účely ako na účely podnikania v zmysle tohto predpisu. Používanie na iné účely ako na podnikanie je totiž v každom prípade vylúčené vtedy, keď používanie investičného majetku možno priradiť k ekonomickej činnosti zdaniteľnej osoby.[11] Vnútroštátny súd už ale konštatoval, že Sveda pri zriaďovaní náučného chodníka konala v rámci svojej ekonomickej činnosti.[12]

30. Na druhej strane má náučný chodník slúžiť aj na to, aby prilákal návštevníkov, aby im tam Sveda mohla ponúkať tovar a služby. Tieto transakcie sa zdaňujú podľa článku 2 ods. 1 písm. a) a c).

31. To znamená, že existujú rôzne účely, na ktoré slúži nadobudnutie, resp. výroba investičného majetku. Prvoradé je bezplatné sprístupnenie náučného chodníka verejnosti (primárne použitie), pre ktoré sa podľa článku 168 smernice o DPH nepriznáva právo na odpočítanie DPH. Za tým ale stojí používanie náučného chodníka ako prostriedku na poskytovanie zdaniteľných služieb návštevníkom (sekundárne používanie), z ktorého vyplýva právo na odpočítanie dane. Ktorý z týchto dvoch účelov je teda v rámci článku 168 smernice o DPH rozhodujúci?

32. V rozsudku BLP Group Súdny dvor vo všeobecnosti v súvislosti s touto otázkou konštatoval, že priama a bezprostredná súvislosť medzi nadobudnutým tovarom alebo službami a zdaniteľnými plneniami je nevyhnutná a „konečný“ cieľ, ktorý sleduje zdaniteľná osoba, nie je v tejto súvislosti dôležitý.[13] Súdny dvor preto zakázal odpočítanie DPH v situácii, keď boli zdaniteľnej osobe poskytnuté služby v súvislosti s predajom podielov v spoločnosti oslobodeným od dane, hoci tento predaj predstavoval prostriedok na umožnenie zdaniteľnej činnosti zdaniteľnej osoby. Súdny dvor v tomto prípade teda rozlišoval medzi jediným rozhodujúcim primárnym a výlučne sekundárnym použitím plnenia na vstupe.

9 — Pozri okrem iného 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 — Pozri rozsudok Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, bod 36); pozri aj moje návrhy vo veci X (C-334/10, EU:C:2012:108, bod 81 a citovaná judikatúra).

11 — Pozri v tomto zmysle rozsudok BCR Leasing IFN (C-438/13, EU:C:2014:2093, bod 26); pozri podrobnejšie 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 — Pozri body 23 až 25 vyššie.

13 — Rozsudok BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, bod 19) a tiež naposledy rozsudok Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557, bod 38).

33. Súdny dvor však svoju judikatúru rozvinul. Na uplatnenie článku 168 smernice o DPH sa aj naďalej musí potvrdiť existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi skúmaným plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe, z ktorých vyplýva právo na odpočítanie dane.[14] Taká súvislosť však môže existovať aj medzi celkovou ekonomickou činnosťou zdaniteľnej osoby, ak náklady na plnenia na vstupe tvoria súčasť celkových nákladov zdaniteľnej osoby a ako také sú podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje.[15]

34. Podľa najnovšej judikatúry je z hľadiska existencie priamej a bezprostrednej súvislosti vždy rozhodujúce, že náklady plnení na vstupe sú zahrnuté do ceny jednotlivých alebo všetkých plnení zdaniteľnej osoby na výstupe.[16] Uvedené platí bez ohľadu na to, či ide zo strany zdaniteľnej osoby o používanie tovaru alebo služieb.[17]

35. Právo na odpočítanie dane teda existuje v tomto prípade vtedy, keď sa náklady na nadobudnutie, resp. výrobu investičného majetku náučného chodníka zahrnú v zmysle judikatúry do ceny plnení na výstupe, ktoré sa zdaňujú podľa smernice o DPH.

36. V situácii, o ktorú ide v právnom spore vo veci samej, prichádzajú na tento účel do úvahy rôzne plnenia na výstupe. Jednak môže ísť o zdaniteľné služby, ktoré chce Sveda poskytovať návštevníkom náučného chodníka a sú predmetom prejudiciálnej otázky (pozri časť 2). Na druhej strane môže príslušné zdaniteľné plnenie na výstupe predstavovať aj samotné zriadenie náučného chodníka. Vnútroštátny súd v návrhu na začatie prejudiciálneho konania túto možnosť nezohľadnil. Treba ju však posúdiť ako prvú, pretože v dôsledku toho by odpoveď na konkrétnu prejudiciálnu otázku nemusela byť významná pre právny spor vo veci samej (pozri nižšie bod 1).

1. Zriadenie náučného chodníka ako zdaniteľné plnenie na výstupe

37. V právnom spore vo veci samej by sa právo na odpočítanie dane mohlo potvrdiť bez ohľadu na odpoveď na konkrétnu prejudiciálnu otázku, keďže zriadenie náučného chodníka spoločnosti Sveda už predstavuje zdaniteľné plnenie na výstupe. V prípade zriadenia náučného chodníka by totiž mohlo ísť o službu za protihodnotu vo vzťahu k Národnej platobnej agentúre, ktoré by bolo zdaniteľné podľa článku 2 písm. a) alebo c) smernice o DPH.

38. Podľa ustálenej judikatúry predpokladom plnenia za protihodnotu je len existencia priamej súvislosti medzi dodaním tovarov či poskytnutím služieb a protihodnotou, ktorú zdaniteľná osoba skutočne získala.[18] Taká priama súvislosť si vyžaduje len existenciu právneho vzťahu medzi poskytovateľom plnenia a jeho príjemcom, v rámci ktorého dochádza k vzájomnej výmene plnení,[19] ako aj vzájomnú podmienku plnenia a protiplnenia.[20] Ani uskutočnenie plnenia za režijnú cenu nepredstavuje prekážku domnienky priamej súvislosti medzi plnením a protiplnením.[21]

14 — Pozri okrem iného rozsudky Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300, bod 24), Halifax a i. (C-255/02, EU:C:2006:121, bod 79) a Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, bod 34).

15 — Pozri v tomto zmysle okrem iného 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 — Okrem iného pozri 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); pozri v tomto zmysle dávnejší rozsudok Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320, bod 36).

17 — K tomu pozri moje návrhy vo veci TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352, bod 31 a citovanú judikatúru).

18 — Pozri len rozsudok Serebriannăj vek (C-283/12, EU:C:2013:599, bod 37 a citovanú judikatúru).

19 — Pozri okrem iného 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 — Pozri okrem iného 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); pozri tiež návrhy, ktoré predniesla generálna advokátka Stix-Hackl vo veci Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129, bod 32).

21 — V tomto zmysle pozri rozsudok Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47, bod 22).

39. Podľa informácií vnútroštátneho súdu sa Sveda na základe zmluvy s Národnou platobnou agentúrou zaviazala vybudovať náučný chodník. Následne mala Sveda od svojho objednávateľa dostať platbu označenú ako „finančná pomoc“ vo výške 90 % nákladov, ktoré pri tom vzniknú. Bez znalosti konkrétneho obsahu zmluvy nie je s konečnou platnosťou možné posúdiť, či medzi zriadením náučného chodníka a dotáciou existuje priamy vzťah v zmysle citovanej judikatúry.

40. Keby z preskúmania vnútroštátneho súdu malo vyplynúť, že Sveda už zriadením náučného chodníka poskytuje plnenie zdaniteľné podľa článku 2 ods. 2 písm. a) alebo c) smernice o DPH, nadobudnutie, resp. výroba investičného majetku náučného chodníka, by priamo a bezprostredne súviselo s týmto zdaniteľným plnením na výstupe. Náklady plnení na vstupe by totiž boli nepochybne zahrnuté do ceny, pretože výška platby Národnej platobnej agentúry sa vypočíta práve podľa týchto nákladov.

2. O odpovedi na prejudiciálnu otázku

41. Keby vnútroštátny súd napriek tomu zistil, že zriadenie náučného chodníka spoločnosti Sveda nepredstavuje zdaniteľné plnenie, právo na odpočítanie dane závisí výlučne od toho, či sa investičný majetok náučného chodníka v zmysle článku 168 smernice o DPH používa na budúce poskytovanie spoplatnených služieb jeho návštevníkom. Na tento účel treba objasniť, či náklady na získanie a výrobu tohto investičného majetku sú zahrnuté do ceny týchto služieb.

a) Objektívny pojem náklady

42. Na rozdiel od názoru Spojeného kráľovstva táto otázka nezávisí od vôle zdaniteľnej osoby zahrnúť príslušné náklady do tvorby ceny jej plnení na výstupe.

43. Podľa rozsudku Becker sa konštatovanie priamej a bezprostrednej súvislosti medzi plneniami na vstupe a výstupe totiž riadi objektívnym obsahom prijatých plnení na vstupe.[22] Súdny dvor už v rozsudku BLP Group v tomto zmysle konštatoval, že nevyhnutnú súvislosť medzi plneniami na vstupe a na výstupe nemožno určiť podľa úmyslov zdaniteľnej osoby.[23]

44. V spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa okrem toho zdaňujú aj služby, ktoré sa poskytujú za režijnú cenu.[24] V tomto prípade zdaniteľná osoba uskutočňuje subjektívnu tvorbu ceny bez toho, aby sa zohľadnili celkové náklady na poskytnutie plnenia na výstupe. V tomto prípade je jasné, že všetky plnenia na vstupe, ktoré podľa článku 1 ods. 2 druhého pododseku smernice o DPH patria z objektívneho hľadiska k prvkom nákladov plnení na výstupe, zakladajú aj právo na odpočítanie dane. Podľa ustálenej judikatúry by sa na základe práva na odpočítanie dane mal podnikateľ *úplne* zbaviť bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých svojich hospodárskych činností,[25] pretože v spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má daňou z pridanej hodnoty v konečnom dôsledku zaťažiť len konečný spotrebiteľ, nie podnikateľ podliehajúci zdaneniu.[26]

22 — Rozsudok Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, body 22 a 23, ako aj 33).

23 — Pozri rozsudok BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, bod 24).

24 — Pozri bod 38 vyššie.

25 — Pozri okrem iného rozsudky Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, bod 19), Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1, bod 15), Halifax a i. (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 — Pozri okrem iného rozsudky Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400, bod 19), Pelzl a i. (C-338/97, C-344/97 a C-390/97, EU:C:1999:285, bod 21), KÖGÁZ a i. (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. Na otázku, či sa náklady v zmysle judikatúry zahrnú do ceny služby, je preto rozhodujúca objektívna hospodárska súvislosť medzi plneniami na vstupe a na výstupe. [27] Iba kauzálna súvislosť v tomto prípade nestačí. [28] Keď však plnenie na vstupe objektívne slúži na uskutočnenie určitých alebo všetkých plnení na výstupe zdaniteľnej osoby, existuje medzi oboma priama a bezprostredná súvislosť v zmysle judikatúry. V takom prípade totiž plnenie na vstupe predstavuje z hospodárskeho hľadiska prvok nákladov na poskytnutie príslušných plnení na výstupe. Ako vyplýva už zo znenia článku 168 smernice o DPH, dôležité je objektívne zameranie používania plnenia na vstupe.

46. V tomto prípade slúži zriadenie náučného chodníka podľa zistení vnútroštátneho súdu na prilákanie zákazníkov, aby sa im mohli poskytovať spoplatnené služby. To znamená, že zriadenie náučného chodníka patrí z ekonomického hľadiska k prvkom nákladov týchto transakcií.

47. Z toho vyplýva, že medzi nadobudnutím, resp. výrobou investičného majetku areálu náučného chodníka a spoplatnenými službami vo vzťahu k zákazníkom v zásade existuje priamy a bezprostredný vzťah v zmysle judikatúry.

b) Primárne použitie na účely nezdanených plnení na výstupe

48. Skutočnosť, že areál náučného chodníka sa návštevníkom sprístupňuje bezplatne, nie je prekážkou práva na odpočítanie dane.

49. Ide síce o primárne použitie investičného majetku rekreačného areálu, primárne použitie však môže len v dvoch prípadoch prerušiť priamu a bezprostrednú súvislosť so sekundárnym použitím na účely zdaniteľných plnení na výstupe. [29]

50. Jednak je to v prípade, keď sa primárne použitie uskutočňuje na účely transakcií, ktoré sa poskytujú za protihodnotu, ale sú oslobodené od dane z pridanej hodnoty. Plnenia na vstupe potom patria k prvkom nákladov plnení na výstupe oslobodených od dane, to znamená, že sú zahrnuté do ich ceny. Pre také transakcie sa však v článku 168 a nasl. smernice o DPH rozhodne nestanovuje právo na odpočítanie dane. Podľa judikatúry nie je v takej situácii významné, že plnenia na vstupe slúžia na ďalší „konečný“ účel, ktorý prináša aj zdanené plnenia na výstupe. [30]

51. V tomto prípade sa však primárne použitie neuskutočňuje na účel spoplatnených plnení oslobodených od dane, ale na účel bezplatného používania.

52. Na druhej strane by priama a bezprostredná súvislosť plnení na vstupe s poskytovaním spoplatnených služieb návštevníkom bola prerušená aj vtedy, keby primárne použitie náučného chodníka s bezplatným využívaním zo strany návštevníkov predstavovalo činnosť, ktorá nie je ekonomickou činnosťou spoločnosti Sveda. Podľa judikatúry totiž právo na odpočítanie dane neexistuje, pokiaľ ide o výdavky zdaniteľnej osoby, ak súvisia s výkonom činnosti, ktorá nepredstavuje ekonomickú činnosť. [31]

27 — Pozri rozsudok AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488, bod 31).

28 — Pozri rozsudok Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, bod 31).

29 — K možnosti prerušenia pozri v tejto súvislosti rozsudok TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, bod 34).

30 — Pozri rozsudky BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107, bod 19), SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, body 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. Podľa zistení vnútroštátneho súdu to tak nie je.[32] Samotnou skutočnosťou, že služby sa sprístupnia bezplatne, sa na rozdiel od názoru Komisie ešte nezakladá činnosť zdaniteľnej osoby, ktorá nie je ekonomickou činnosťou. V tejto súvislosti Spojené kráľovstvo na pojednávaní výstižne poukázalo na príklad nákupného strediska, ktoré bezplatne sprístupňuje svoje parkovacie miesta určené pre zákazníkov.

c) Porušenie zmluvy s Národnou platobnou agentúrou

54. Na právo na odpočítanie dane nie je dôležitá ani skutočnosť, že zohľadnenie nákladov na zriadenie náučného chodníka pri tvorbe ceny plánovaných spoplatnených služieb určených zákazníkom by mohlo byť v rozpore so zmluvou s Národnou platobnou agentúrou. Vnútroštátny súd o tom uvažoval.

55. Nie je zjavné, akým spôsobom by dané porušenie mohlo mať vplyv na posúdenie z hľadiska právnej úpravy dane z pridanej hodnoty, ani nevidno[33] vzhľadom na odpočítanie dane relevantnosť toho, či Sveda naozaj zahrnie náklady do svojej tvorby cien.

d) Porušenie nariadenia (ES) č. 1698/2005

56. Rovnako malý vplyv má na posúdenie tohto prípadu z hľadiska dane z pridanej hodnoty nariadenie Rady (ES) č. 1698/2005 z 20. septembra 2005 o podpore rozvoja vidieka prostredníctvom Európskeho poľnohospodárskeho fondu pre rozvoj vidieka (EPFRV)[34], ktoré uviedol vnútroštátny súd.

57. Aj keby využívanie náučného chodníka spoločnosťou Sveda malo byť v rozpore s článkom 36 písm. b) bodom vii) tohto nariadenia, ktoré uviedol vnútroštátny súd a na základe ktorého sa poskytujú dotácie na nevýnosné investície, právo na odpočítanie dane by tým nebolo dotknuté. Podľa ustálenej judikatúry je totiž rozlišovanie medzi legálnymi a nelegálnymi plneniami v rozpore so zásadou daňovej neutrality.[35]

e) Vplyv obdobia na úpravu odpočítanej dane

58. Právu na odpočítanie dane nebráni v tomto prípade ani námietka Litovskej republiky, ktorá sa týka ustanovení o úprave odpočítanej dane.

59. Podľa článku 187 smernice o DPH sa pôvodne odpočítaná daň pri nadobudnutí alebo výrobe investičného majetku upraví v prípade, že sa počas obdobia piatich rokov objavia zmeny, ktoré sú dôležité pre právo na odpočítanie dane.

60. Litovská republika z toho usudzuje, že investičný majetok sa počas obdobia piatich rokov po jeho nadobudnutí alebo jeho výroby musí použiť na ekonomickú činnosť. V opačnom prípade neexistuje právo na odpočítanie dane.

32 — Pozri body 23 až 25 vyššie.

33 — Pozri body 42 až 45 vyššie.

34 — Ú. v. ES L 277, s. 1.

35 — Pozri len 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. Po prvé obdobie na úpravu podľa judikatúry nemá vplyv na konštatovanie, či zdaniteľná osoba v čase nadobudnutia, resp. výroby tovaru koná na účely svojej ekonomickej činnosti.[36] Po druhé v tomto prípade nie je ani zrejmé, že sa investičný majetok počas obdobia na úpravu používa na účely, ktoré vylučujú odpočítanie dane. Aj keby sa návštevníkom náučného chodníka najprv neponúkali žiadne spoplatnené služby, na použití investičného majetku na ekonomickú činnosť spoločnosti Sveda to nič nemení, pokiaľ na základe objektívnych skutočností možno konštatovať, že ponuky tohto typu sú naďalej plánované.

f) Výška odpočítanej dane

62. Na záver treba ešte preskúmať, či skutočnosť, že Národná platobná agentúra nahradí spoločnosti Sveda až 90 % nákladov na nadobudnutie, resp. výrobu investičného majetku, ktorý je predmetom sporu, ovplyvňuje výšku odpočítanej dane.

63. Spojené kráľovstvo považuje túto skutočnosť za dôležitú pri posudzovaní otázky, do akej miery sa náklady plnení na vstupe zahrnú do ceny plnení na výstupe.

64. Spolu s Litovskou republikou a Komisiou sa však domnievam, že čiastočná náhrada nákladov zo strany Národnej platobnej agentúry nemá vplyv na výšku odpočítanej dane. Podľa článku 168 smernice o DPH je totiž rozhodujúce jedine to, či sa plnenia na vstupe používajú na účely zdaniteľných plnení na výstupe. Na rozdiel od toho nie je dôležité, ako sa financujú plnenia na vstupe.

65. Súdny dvor už v súlade s tým rozhodol, že právna úprava členského štátu, ktorou sa obmedzuje právo na odpočítanie dane v prípade, že nadobudnutý tovar sa financuje štátnou dotáciou, nie je zlučiteľná s právnou úpravou dane z pridanej hodnoty na úrovni Únie.[37]

66. V situácii, o akú ide v právnom spore vo veci samej, má zdaniteľná osoba teda právo na neznížené odpočítanie dane v súvislosti s plneniami na vstupe prijatými na účel nadobudnutia, resp. výroby investičného majetku, ktorý je predmetom sporu.

VI – **Návrh**

67. Vzhľadom na predchádzajúce úvahy navrhujem na prejudiciálnu otázku odpovedať takto:

Článok 168 smernice o DPH treba vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba má právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe pri výrobe a nadobudnutí investičného majetku ktorý je 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.

36 — Pozri rozsudok Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, bod 20).

37 — Pozri rozsudok Komisia/Francúzsko (C-243/03, EU:C:2005:589, bod 33).