Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 1. októbra 2020 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Dane – Spoločný systém dane z pridanej hodnoty (DPH) – Šiesta smernica 77/388/EHS – Článok 17 ods. 2 písm. a) – Právo na odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Služby, z ktorých mali výhodu aj tretie osoby – Existencia priamej a bezprostrednej súvislosti s hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby – Existencia priamej a bezprostrednej súvislosti s jedným alebo viacerými plneniami na výstupe“

Vo veci C-405/19,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Hof van Cassatie (Kasačný súd, Belgicko) z 26. apríla 2019 a doručený Súdnemu dvoru 24. mája 2019, ktorý súvisí s konaním:

Vos Aannemingen BVBA

proti

Belgische Staat,

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predsedníčka ôsmej komory L. S. Rossi, sudcovia J. Malenovský (spravodajca) a F. Biltgen,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– Vos Aannemingen BVBA, v zastúpení H. Geinger a F. Vanbiervliet, advocaten,

– belgická vláda, v zastúpení: J.-C. Halleux a C. Pochet, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: holandčina.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 17 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 (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23), zmenenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995 (Ú. v. ES L 102, 1995, s. 18; Mim. vyd. 09/001, s. 274) (ďalej len „šiesta smernica“).

2 Tento návrh bol podaný v rámci sporu medzi spoločnosťou Vos Aannemingen BVBA a Belgische Staat (Belgické kráľovstvo) vo veci odpočítateľnosti dane z pridanej hodnoty (DPH), ktorou boli zaťažené služby sprostredkovania nehnuteľností a reklamy, ako aj administratívne služby, ktoré boli poskytnuté tejto spoločnosti.

Právny rámec

Právo Únie

3 Článok 17 ods. 2 a 5 šiestej smernice v znení vyplývajúcom z článku 28f tejto smernice stanovuje:

„2. Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely [jej] zdaniteľných plnení, daňovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) [DPH], ktorá je splatná alebo bola zaplatená [zaplatená v tuzemsku – *neoficiálny preklad*] s ohľadom na tovar alebo služby, ktoré jej boli alebo majú byť dodané v tuzemsku inou [dodané inou – *neoficiálny preklad*] zdaniteľnou osobou;

…

5. V prípade tovarov a služieb pre potreby daňovníka obe [pre potreby zdaniteľnej osoby, medzi ktorými sa nachádzajú zároveň – *neoficiálny preklad*] plnenia zahrnuté v odsekoch 2 a 3, kde ide o odpočítateľnú [DPH] a pri plneniach [a plnenia – *neoficiálny preklad*], kde [DPH] nie je odpočítateľná, je povolené odrátať [odpočítať – *neoficiálny preklad*] iba tú časť [DPH], ktorá sa týka prvých plnení.

Táto časť sa určí v súlade s článkom 19 za všetky plnenia realizované daňovníkom [zdaniteľnou osobou – *neoficiálny preklad*].

…“

Belgické právo

4 Článok 45 ods. 1 Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Zákonník dane z pridanej hodnoty) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej uvádza:

„Každá zdaniteľná osoba si môže odpočítať od dane, ktorú je povinná zaplatiť, daň z tovarov a služieb, ktoré jej boli dodané, z tovarov, ktoré doviezla, a z nadobudnutia tovarov v rámci Spoločenstva, ktoré uskutočnila, v rozsahu, v akom ich využíva na realizáciu:

1. zdaniteľných plnení;

…“

5 Článok 1 ods. 2 koninklijk besluit nr. 3, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (kráľovské nariadenie č. 3 o odpočítaní na účely dane z pridanej hodnoty) z 10. decembra 1969 (*Belgisch Staatsblad* z 12. decembra 1969, s. 12006) v znení uplatniteľnom na skutkové okolnosti vo veci samej stanovuje:

„V žiadnom prípade nie sú odpočítateľné dane zaťažujúce tovary a služby, ktoré zdaniteľná osoba určila na osobnú spotrebu alebo na iné účely, než sú účely týkajúce sa jej hospodárskej činnosti.

Ak sú tovar alebo služba čiastočne určené na takéto účely, odpočítanie je vylúčené v rozsahu tohto určenia. Tento rozsah určí zdaniteľná osoba, pričom podlieha kontrole daňových orgánov."

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

6 Hospodárska činnosť spoločnosti Vos Aannemingen spočíva vo výstavbe a predaji bytových domov. Keďže tieto nehnuteľnosti sú postavené na pozemkoch patriacich tretím osobám, podiely na pozemkoch zodpovedajúce bytom, ktoré predáva Vos Aannemingen, predávajú samotní vlastníci pozemkov.

7 Vos Aannemingen znáša náklady na reklamu, administratívne náklady, ako aj provízie realitných maklérov a následne v plnej výške uplatňuje odpočítanie zodpovedajúcej DPH.

8 V nadväznosti na daňovú kontrolu príslušný belgický úrad dospel k záveru, že Vos Aannemingen môže za obdobie od 1. januára 1999 do 30. septembra 2001 odpočítať DPH zaplatenú na vstupe len v rozsahu, v akom sa týka predaja budov, ktoré postavila. Uvedený úrad teda obmedzil rozsah prípustného práva na odpočítanie DPH v prospech tejto spoločnosti tým, že na sumu DPH zaplatenej na vstupe uplatnil zlomok, ktorého čitateľ predstavovala cena budovy a menovateľ súčet ceny budovy a ceny pozemku.

9 V dôsledku toho bol spoločnosti Vos Aannemingen doručený daňový výmer na sumu 92 313,99 eura z titulu DPH, ku ktorej boli pripočítané úroky, ako aj pokuty.

10 Po tom, ako Vos Aannemingen s výhradou uplatnenia všetkých svojich práv uhradila sumu požadovanú daňovými orgánmi, podala proti tomuto daňovému výmeru odpor a požiadala o vrátenie týchto súm.

11 Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen (Súd prvého stupňa vo Východnom Flámsku, Belgicko) návrhu spoločnosti Vos Aannemingen vyhovel rozsudkom z 21. marca 2016.

12 Uvedený súd dospel k záveru, že vzhľadom na to, že predaj budovy a pozemku predstavuje jedno a to isté dodanie, náklady vynaložené spoločnosťou Vos Aannemingen na reklamu, administratívne náklady a provízie realitných maklérov ako celok môžu byť v celom rozsahu považované za súčasť prevádzkových nákladov na jedinú hospodársku činnosť tejto spoločnosti, teda výstavbu a predaj bytov. Uvedený súd ďalej vychádzal z toho, že okolnosť, že vlastníci dotknutých pozemkov mohli požívať výhodu z reklamných služieb a služieb poskytnutých realitnými maklérmi, ktorým bola za ich služby poskytnutá provízia, musí byť vo vzťahu k potrebám spoločnosti Vos Aannemingen považovaná za doplnkovú.

13 Daňový úrad podal proti tomuto rozsudku odvolanie na Hof van Beroep te Gent (Odvolací súd Gent, Belgicko), ktorý rozsudkom z 28. novembra 2017 tomuto odvolaniu vyhovel.

14 Uvedený súd najprv poukázal na to, že nie je sporné, že sa DPH, ktorej odpočítanie bolo daňovými orgánmi čiastočne odmietnuté, týka tak predaja pozemkov patriacich tretím osobám, ako aj predaja budov postavených spoločnosťou Vos Aannemingen.

15 Ďalej konštatoval, že aj keď skutočne existuje určitá súvislosť medzi predajom budov a predajom pozemkov, táto súvislosť nie je priama a bezprostredná v zmysle rozsudku z 8. februára 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87).

16 V tejto súvislosti dospel ten istý súd k záveru, že vo veci samej bolo právne možné predávať pozemky a budovy oddelene a že Vos Aannemingen mala možnosť vystaviť vlastníkom pozemkov faktúru na časť nákladov na reklamu, administratívnych nákladov a provízií realitných maklérov.

17 Okrem toho odvolací súd vychádzal z toho, že nemožno tvrdiť, že vlastníci pozemkov dotknutí vo veci samej požívali len „výhodu“ v zmysle rozsudku z 18. júla 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488), z toho, že Vos Aannemingen uhradila náklady a provízie realitných maklérov. Zdôraznil, že tieto náklady a provízie mali v rozsahu, v akom boli vynaložené na predaj pozemkov, v zásade znášať uvedení vlastníci.

18 Napokon tento súd dospel k záveru, že predmetné náklady a odmeny nespadajú ani do kategórie prevádzkových nákladov spoločnosti Vos Aannemingen.

19 Vos Aannemingen podala proti tomuto rozsudku kasačný opravný prostriedok na Hof van Cassatie (Kasačný súd, Belgicko). Okrem iného tvrdí, že ak sa plnenie na vstupe objektívne uskutočňuje na účely vykonania niektorých alebo všetkých zdaniteľných činností na výstupe, zdaniteľná osoba môže daň zaplatenú na vstupe odpočítať v plnom rozsahu, aj keď má z tohto plnenia prospech aj tretia osoba, ktorá by za bežných okolností musela znášať časť týchto výdavkov, ak je osobná výhoda pre tretiu osobu vo vzťahu k potrebám podniku zdaniteľnej osoby doplnková.

20 Keďže Hof van Cassatie (Kasačný súd) sa domnieval, že judikatúra Súdneho dvora neumožňuje s istotou určiť, či v situácii, o akú ide vo veci samej, možno DPH zaplatenú na vstupe odpočítať v celom rozsahu, rozhodol prerušiť konanie a položiť Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa článok 17 [šiestej smernice] vykladať v tom zmysle, že skutočnosť, že z výdavkov má prospech aj tretia osoba – ako je to v prípade, keď developer pri predaji bytov znáša náklady na reklamu, administratívne náklady a provízie realitných maklérov, z ktorých majú prospech aj vlastníci pozemkov – nebráni možnosti v plnej výške odpočítať DPH, ktorá pripadá na tieto náklady, pokiaľ je preukázané, že medzi týmito výdavkami a hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby existuje priama a bezprostredná súvislosť a výhoda pre tretiu osobu je vo vzťahu k potrebám podniku zdaniteľnej osoby doplnková?

2. Platí táto zásada aj vtedy, keď nejde o prevádzkové náklady, ale o náklady pripísateľné celkom konkrétnym plneniam na výstupe, ktoré buď podliehajú, alebo nepodliehajú DPH, tak ako v tomto prípade jednak predaju bytov a jednak predaju pozemkov?

3. Má skutočnosť, že zdaniteľná osoba má možnosť, resp. právo preniesť časť týchto výdavkov na tretiu osobu, ktorá z nich má prospech, ale to neurobí, vplyv na otázku týkajúcu sa odpočítateľnosti DPH pripadajúcej na tieto výdavky?“

O prejudiciálnych otázkach

O prvej otázke

21 Svojou prvou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že okolnosť, že z nákladov na reklamu, administratívnych nákladov a provízií realitných maklérov, ktoré v rámci predaja bytov vynaložil realitný developer ako zdaniteľná osoba, má prospech aj tretia osoba, bráni tomu, aby táto zdaniteľná osoba mohla v celom rozsahu

odpočítať DPH zaplatenú na vstupe v súvislosti s týmito nákladmi, ak jednak existuje priamy a bezprostredný vzťah medzi uvedenými nákladmi a hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby a jednak výhoda pre tretiu osobu je vo vzťahu k potrebám podniku zdaniteľnej osoby doplnková.

22 Článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice oprávňuje zdaniteľné osoby odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú v tuzemsku za tovary, ktoré im sú alebo budú dodané, alebo za služby, ktoré im boli alebo majú byť poskytnuté inou zdaniteľnou osobou, pokiaľ sa tieto tovary a služby používajú na účely ich zdaniteľných plnení.

23 Podľa ustálenej judikatúry právo na odpočítanie dane podľa tohto ustanovenia predstavuje základnú zásadu spoločného systému DPH zavedeného právnou úpravou Únie, z čoho vyplýva, že je neoddeliteľnou súčasťou mechanizmu DPH, a v zásade nemôže byť obmedzené [pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. júna 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, bod 33, ako aj z 18. októbra 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, bod 39].

24 V druhom rade cieľom režimu odpočítania zavedeného šiestou smernicou je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH takto zabezpečuje úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky pod podmienkou, že samy osebe v zásade podliehajú DPH (rozsudok z 3. júla 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, bod 22, ako aj citovaná judikatúra).

25 Na to, aby sa zdaniteľnej osobe priznalo právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe a na stanovenie rozsahu takéhoto práva, je v zásade nevyhnutné, aby existovala priama a bezprostredná súvislosť medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe, ktoré zakladajú právo na odpočítanie. Právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovarov alebo služieb na vstupe, totiž predpokladá, že náklady vynaložené na ich nadobudnutie patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu zdaniteľných plnení na výstupe, ktoré zakladajú právo na odpočítanie (rozsudky zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 28, ako aj z 24. januára 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, bod 30 a citovaná judikatúra).

26 Právo na odpočítanie v prospech zdaniteľnej osoby je však prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnym plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie, ak náklady na predmetné služby tvoria súčasť prevádzkových nákladov zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami tvoriacimi cenu tovarov alebo služieb, ktoré poskytuje. Takéto náklady totiž priamo a bezprostredne súvisia s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby (rozsudok zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 29 a citovaná judikatúra).

27 V prejednávanej veci sa vnútroštátny súd, ktorý vychádza z predpokladu, že existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi nákladmi, o ktoré ide vo veci samej, a celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby, pýta, či okolnosť, že z týchto nákladov má prospech aj tretia osoba, bráni tomu, aby táto zdaniteľná osoba mohla v celom rozsahu odpočítať DPH zaplatenú na vstupe v súvislosti s uvedenými nákladmi.

28 V tejto súvislosti, pokiaľ sa preukáže existencia priamej a bezprostrednej súvislosti medzi službami poskytnutými zdaniteľnej osobe a jej hospodárskou činnosťou, okolnosť, že prospech z uvedených služieb má aj tretia osoba, nemôže odôvodniť to, aby sa zdaniteľnej osobe odmietlo právo na odpočítanie dane zodpovedajúcej týmto službám (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 35), avšak pod podmienkou, že výhoda, ktorú tretia osoba požíva z tohto poskytnutia služieb, je vo vzťahu k potrebám zdaniteľnej osoby doplnková (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. júla 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, bod 33 a citovanú judikatúru).

29 Bolo by totiž v rozpore so zásadou neutrality DPH pripomenutou v bode 24 tohto rozsudku, ak by zdaniteľná osoba musela znášať DPH spojenú s nákladmi, ktoré boli vynaložené pre potreby jej zdaniteľných plnení len z dôvodu, že tretia osoba z nich požíva doplnkovú výhodu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. júla 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, bod 36).

30 Okrem toho je potrebné spresniť, že na to, aby bolo možné označiť výhodu, ktorú požíva tretia osoba, za doplnkovú, musí ísť o výhodu plynúcu z poskytnutia služieb vo vlastnom záujme zdaniteľnej osoby (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. júla 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, bod 33 a citovanú judikatúru).

31 V prípade, keď sa tak ako vo veci samej zdá, že náklady zodpovedajúce reklamným a administratívnym výdavkom a províziám realitných maklérov boli vynaložené v záujme zdaniteľnej osoby, výhodu, ktorú z týchto nákladov získali aj tretie osoby, možno z hľadiska judikatúry uvedenej v predchádzajúcom bode tohto rozsudku považovať za doplnkovú.

32 Z toho vyplýva, že okolnosť, o akú ide vo veci samej, že v rámci predaja pozemku, ktorého vlastníkom je tretia osoba, požíva aj táto tretia osoba výhodu zo služieb poskytnutých zdaniteľnej osobe, nemôže mať za následok obmedzenie rozsahu práva tejto zdaniteľnej osoby na odpočítanie DPH.

33 Vzhľadom na predchádzajúce úvahy je na prvú otázku potrebné odpovedať tak, že článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že okolnosť, že z nákladov na reklamu, administratívnych nákladov a provízií realitných maklérov, ktoré v rámci predaja bytov vynaložil realitný developer ako zdaniteľná osoba, má prospech aj tretia osoba, nebráni tomu, aby táto zdaniteľná osoba mohla v celom rozsahu odpočítať DPH zaplatenú na vstupe v súvislosti s týmito nákladmi, ak jednak existuje priamy a bezprostredný vzťah medzi uvedenými nákladmi a hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby a jednak výhoda pre tretiu osobu je vo vzťahu k potrebám podniku zdaniteľnej osoby doplnková.

O druhej otázke

34 Svojou druhou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že okolnosť, že z nákladov vynaložených zdaniteľnou osobou má prospech aj tretia osoba, bráni tomu, aby táto zdaniteľná osoba mohla v celom rozsahu odpočítať DPH zaplatenú na vstupe v súvislosti s týmito nákladmi v prípade, že tieto náklady nepatria medzi prevádzkové náklady zdaniteľnej osoby, ale predstavujú náklady pripísateľné konkrétnym plneniam na výstupe.

35 Na úvod je potrebné pripomenúť, že právo na odpočítanie je prípustné v prospech zdaniteľnej osoby nielen v prípade, že výdavky na predmetné služby sú súčasťou prevádzkových nákladov spojených s celkovou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby, ale zároveň a predovšetkým vtedy, keď existuje priama a bezprostredná súvislosť medzi plnením na vstupe a jedným alebo viacerými plneniami na výstupe, ktoré zakladajú právo na odpočítanie (pozri v tomto zmysle rozsudky z 29. októbra 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, bod 60, a z 30. mája 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, bod 55).

36 Vnútroštátny súd v rámci znenia svojej druhej otázky výslovne vychádza z predpokladu, že náklady súvisiace so službami poskytovanými na vstupe nie sú súčasťou prevádzkových nákladov, ale že je možné pripísať ich k určitým plneniam na výstupe, z ktorých niektoré uskutočňuje zdaniteľná osoba a iné tretia osoba.

37 Ako bolo v tejto súvislosti pripomenuté v bode 22 tohto rozsudku, z článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice vyplýva, že zdaniteľné osoby sú oprávnené odpočítať z dane, ktorú majú zaplatiť, DPH splatnú alebo zaplatenú v tuzemsku za služby, ktoré im boli poskytnuté inou zdaniteľnou osobou, len v takom rozsahu, v akom sa tieto služby používajú na účely ich vlastných zdaniteľných plnení.

38 Takýto nárok preto nemôže zakladať tá časť nákladov, ktorá nesúvisí s plneniami uskutočnenými zdaniteľnou osobou, ale s plneniami uskutočnenými treťou osobou, ako je vo veci samej predaj pozemkov.

39 Ak by sa v prejednávanom prípade ukázalo, že časť služieb, na ktoré boli vynaložené náklady, o ktoré ide vo veci samej, nebola použitá na účely plnení zodpovedajúcich výstavbe a predaju nehnuteľností zo strany zdaniteľnej osoby, ale na účely plnení zodpovedajúcich predaju pozemkov uskutočňovaného tretími osobami, došlo by k čiastočnému narušeniu priamej a bezprostrednej súvislosti medzi týmito službami a zdaniteľnými plneniami tejto spoločnosti, takže posledná uvedená spoločnosť by nemala právo odpočítať DPH, ktorou bola zaťažená táto časť nákladov (pozri analogicky rozsudok zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 39).

40 Na účely určenia rozsahu práva zdaniteľnej osoby na odpočítanie dane prináleží vnútroštátnemu súdu, aby určil, do akej miery boli predmetné služby skutočne poskytnuté s cieľom umožniť zdaniteľnej osobe uskutočniť svoje zdaniteľné plnenia (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 34). V súlade s tým, čo vyžaduje článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice, totiž bude len v tomto rozsahu DPH zaplatená na vstupe považovaná za DPH, ktorou boli zaťažené služby poskytnuté zdaniteľnej osobe.

41 Na tento účel je potrebné vychádzať z objektívneho obsahu služieb poskytnutých zdaniteľnej osobe a zohľadniť všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným plneniam (pozri v tomto zmysle rozsudky zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 31, a zo 17. októbra 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 28).

42 Za okolností, o aké ide vo veci samej, sú relevantné najmä zmluvy o poskytnutí služieb, ako aj hospodárska a obchodná realita, ktorej zohľadnenie predstavuje podľa ustálenej judikatúry základné kritérium na uplatňovanie spoločného systému DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 18. júna 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, bod 61).

43 Vzhľadom na vyššie uvedené úvahy je na druhú otázku potrebné odpovedať tak, že článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že okolnosť, že z nákladov vynaložených zdaniteľnou osobou má prospech aj tretia osoba, nebráni tomu, aby táto zdaniteľná osoba mohla v celom rozsahu odpočítať DPH zaplatenú na vstupe v súvislosti s týmito nákladmi v prípade, že tieto náklady nepatria medzi prevádzkové náklady zdaniteľnej osoby, ale predstavujú náklady pripísateľné konkrétnym plneniam na výstupe, pokiaľ majú uvedené náklady priamu a bezprostrednú súvislosť so zdaniteľnými plneniami zdaniteľnej osoby, čo má posúdiť vnútroštátny súd vzhľadom na všetky okolnosti, za ktorých došlo k týmto plneniam.

O tretej otázke

44 Svojou treťou otázkou sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice vykladať v tom zmysle, že okolnosť, že zdaniteľná osoba má možnosť preniesť časť nákladov, ktoré vynaložila, na tretiu osobu, ktorá z toho požíva výhodu, má vplyv na právo tejto zdaniteľnej osoby na odpočítanie DPH vzťahujúcej sa na tieto náklady.

45 Ako vyplýva z odpovede na druhú otázku, najmä z bodu 43 tohto rozsudku, okolnosť, že časť nákladov vynaložených zdaniteľnou osobou nebola vynaložená na účely jej vlastných zdaniteľných plnení, ale na účely plnení uskutočnených treťou osobou, by mohla čiastočne prerušiť priamu a bezprostrednú súvislosť, ktorá musí existovať medzi prijatím poskytnutých služieb na vstupe a plnením na výstupe, a bránilo by to tomu, aby zdaniteľná osoba vykonala odpočítanie zodpovedajúcej DPH v plnom rozsahu.

46 Skutočnosť, že zdaniteľná osoba má možnosť preniesť na túto tretiu osobu časť nákladov, ktoré jej vznikli v súvislosti s týmito službami, nepochybne predstavuje nepriamy dôkaz v prospech záveru, že táto časť výdavkov sa nevzťahuje na plnenie na výstupe uskutočnené zdaniteľnou osobou, ale na plnenie uskutočnené uvedenou treťou osobou.

47 Táto skutočnosť však sama osebe nepostačuje na určenie rozsahu práva zdaniteľnej osoby na odpočítanie DPH, keďže ako vyplýva z judikatúry pripomenutej v bode 41 tohto rozsudku, v rámci uplatnenia kritéria priamej súvislosti, je potrebné zohľadniť všetky okolnosti, za ktorých došlo k predmetným plneniam, pričom toto posúdenie má vykonať vnútroštátny súd.

48 V dôsledku toho je na tretiu otázku potrebné odpovedať tak, že článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice sa má vykladať v tom zmysle, že ak z nákladov, ktoré vynaložila zdaniteľná osoba, požíva výhodu tretia osoba, skutočnosť, že zdaniteľná osoba má možnosť preniesť na túto tretiu osobu časť takto vynaložených nákladov, predstavuje spoločne so všetkými ostatnými okolnosťami, za ktorých došlo k predmetným plneniam, jednu zo skutočností, ktoré musí vnútroštátny súd zohľadniť na účely určenia rozsahu práva zdaniteľnej osoby na odpočítanie DPH.

O trovách

49 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté 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 (ôsma komora) rozhodol takto:

1. **Článok 17 ods. 2 písm. a) 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, zmenenej smernicou Rady 95/7/ES z 10. apríla 1995, sa má vykladať v tom zmysle, že okolnosť, že z nákladov na reklamu, administratívnych nákladov a provízií realitných maklérov, ktoré v rámci predaja bytov vynaložil realitný developer ako zdaniteľná osoba, má prospech aj tretia osoba, nebráni tomu, aby táto zdaniteľná osoba mohla v celom rozsahu odpočítať daň z pridanej hodnoty zaplatenú na vstupe v súvislosti s týmito nákladmi, ak jednak existuje priamy a bezprostredný vzťah medzi uvedenými nákladmi a hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby a jednak výhoda pre tretiu osobu je vo vzťahu k potrebám podniku zdaniteľnej osoby doplnková.**

2. **Článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice 77/388, zmenenej smernicou 95/7, sa má vykladať v tom zmysle, že okolnosť, že z nákladov vynaložených zdaniteľnou osobou má prospech aj tretia osoba, nebráni tomu, aby táto zdaniteľná osoba mohla v celom rozsahu odpočítať daň z pridanej hodnoty zaplatenú na vstupe v súvislosti s týmito nákladmi v prípade, že tieto náklady nepatria medzi prevádzkové náklady zdaniteľnej osoby, ale predstavujú náklady pripísateľné konkrétnym plneniam na výstupe, pokiaľ majú uvedené náklady priamu a bezprostrednú súvislosť so zdaniteľnými plneniami zdaniteľnej osoby, čo má posúdiť vnútroštátny súd vzhľadom na všetky okolnosti, za ktorých došlo k týmto plneniam.**

3. **Článok 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice 77/388, zmenenej smernicou 95/7, sa má vykladať v tom zmysle, že ak z nákladov, ktoré vynaložila zdaniteľná osoba, požíva výhodu tretia osoba, skutočnosť, že zdaniteľná osoba má možnosť preniesť na túto tretiu osobu časť takto vynaložených nákladov, predstavuje spoločne so všetkými ostatnými okolnosťami, za ktorých došlo k predmetným plneniam, jednu zo skutočností, ktoré musí vnútroštátny súd zohľadniť na účely určenia rozsahu práva zdaniteľnej osoby na odpočítanie dane z pridanej hodnoty.**

Podpisy