Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

1. října 2020*

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daně z přidané hodnoty (DPH) – Šestá směrnice 77/388/EHS – Článek 17 odst. 2 písm. a) – Nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu – Služby, které přinesly prospěch i třetím osobám – Existence přímé a bezprostřední souvislosti s hospodářskou činností osoby povinné k dani – Existence přímé a bezprostřední souvislosti s jedním nebo několika plněními uskutečněnými na výstupu“

Ve věci C-405/19,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Hof van Cassatie (Kasační soud, Belgie) ze dne 26. dubna 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 24. května 2019, v řízení

Vos Aannemingen BVBA

proti

Belgische Staat,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení L. S. Rossi, předsedkyně senátu, J. Malenovský (zpravodaj) a F. Biltgen, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

– za Vos Aannemingen BVBA H. Geinger a F. Vanbiervlietem, advocaten,

– za belgickou vládu J.-C. Halleuxem a C. Pochet, jako zmocněnci,

s přihlédnutím k rozhodnutí, přijatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout věc bez stanoviska,

vydává tento

* Jednací jazyk: nizozemština.

Rozsudek

1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu článku 17 šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně (Úř. věst. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995 (Úř. věst. 1995, L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274) (dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společností Vos Aannemingen BVBA a Belgische Staat (Belgický stát) ve věci odpočitatelnosti daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z pořízení služeb realitního makléře, jakož i z pořízení reklamních a administrativních služeb.

Právní rámec

Unijní právo

3 Článek 17 odst. 2 a 5 šesté směrnice ve znění vyplývajícím z článku 28f této směrnice stanoví:

„2. Jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést:

a) [DPH], která je splatná nebo byla odvedena [v tuzemsku] s ohledem na zboží nebo služby, jež jí byly nebo mají být dodány […] jinou osobou povinnou k dani;

[…]

5. V případě zboží a služeb, které osoba povinná k dani hodlá použít jak pro plnění, na která se vztahují odstavce 2 a 3 a u nichž je [DPH] odpočitatelná, tak i pro plnění, u nichž daň z přidané hodnoty odpočitatelná není, je odpočitatelný jen podíl daně z přidané hodnoty připadající na hodnotu prvního druhu plnění.

Tento podíl se stanoví v souladu s článkem 19 pro všechna plnění uskutečňovaná osobou povinnou k dani.

[…]“

Belgické právo

4 Článek 45 odst. 1 Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (zákon o dani z přidané hodnoty), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení, stanoví:

„Každá osoba povinná k dani je oprávněna odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, daň ze zboží a služeb, které jí byly dodány, ze zboží, které dovezla, a ze zboží, které pořídila v rámci Společenství, jsou-li tyto služby a toto zboží použity pro účely:

1° zdanitelných plnění;

[…]“

5 Článek 1 odst. 2 koninklijk besluit nr. 3, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (královská vyhláška č. 3 o odpočtech pro účely daně z přidané hodnoty) ze dne 10. prosince 1969 (*Belgisch Staatsblad*, 12. prosince 1969, s. 12006), ve znění použitelném na skutkový stav v původním řízení, stanoví:

„Daň nelze v žádném případě odpočíst u zboží a služeb určených osobou povinnou k dani pro soukromé účely či jiné účely nesouvisející s její hospodářskou činností.

Je-li zboží či služba k takovým účelům určena zčásti, je odpočet vyloučen v tomto rozsahu. Tento rozsah určuje osoba povinná k dani a podléhá kontrole daňových orgánů."

Spor v původním řízení a předběžné otázky

6 Hospodářskou činností společnosti Vos Aannemingen je výstavba a prodej bytových domů. Vzhledem k tomu, že jsou tyto domy stavěny na pozemcích patřících třetím osobám, prodávají ideální podíly pozemků odpovídající bytům prodávaným společností Vos Aannemingen sami vlastníci pozemků.

7 Společnost Vos Aannemingen hradí náklady na reklamu, administrativní náklady a odměny realitních makléřů a následně provádí úplný odpočet příslušné DPH.

8 Příslušný belgický daňový orgán po provedení daňové kontroly za období od 1. ledna 1999 do 30. září 2001 dospěl k závěru, že si společnost Vos Aannemingen mohla odpočíst DPH zaplacenou na vstupu pouze v rozsahu, v němž se vztahovala k prodeji samotných domů, které postavila. Uvedený daňový orgán proto rozsah nároku na odpočet DPH přiznaný této společnosti omezil tak, že částku DPH odvedenou na vstupu vynásobil zlomkem, jehož čitatelem byla cena domu a jmenovatelem součet ceny domu a ceny pozemku.

9 V důsledku toho byl společnosti Vos Aannemingen doručen platební rozkaz na částku 92 313,99 eura z titulu DPH; uvedená společnost byla rovněž povinna zaplatit související úroky a pokuty.

10 Společnost Vos Aannemingen poté, co s výhradou uplatnění všech svých práv uhradila částky požadované daňovými orgány, podala proti uvedenému platebnímu rozkazu odpor a požadovala vrácení těchto částek.

11 Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen (soud prvního stupně ve Východních Flandrech, Belgie) návrhu společnosti Vos Aannemingen vyhověl rozsudkem ze dne 21. března 2016.

12 Tento soud shledal, že vzhledem k tomu, že prodej domu a pozemku představuje jedno a totéž dodání, mohou být náklady vynaložené společností Vos Aannemingen na reklamu, administrativní náklady a odměny realitních makléřů jako celek považovány za součást režijních nákladů na jedinou hospodářskou činnost této společnosti, tj. výstavbu a prodej bytů. Uvedený soud měl dále za to, že okolnost, že vlastníci dotčených pozemků mohou mít z reklamních služeb a služeb poskytnutých realitními makléři, kterým je za jejich služby poskytována odměna, prospěch, musí být považována za vedlejší ve vztahu k potřebám společnosti Vos Aannemingen.

13 Daňový orgán podal proti tomuto rozsudku odvolání k hof van beroep te Gent (odvolací soud v Gentu, Belgie), který mu vyhověl rozsudkem ze dne 28. listopadu 2017.

14 Uvedený soud nejprve poukázal na to, že není zpochybňováno, že se DPH, jejíž odpočet byl daňovými orgány částečně odmítnut, týká jak prodeje pozemků patřících třetím osobám, tak prodeje domů postavených společností Vos Aannemingen.

15 Dále shledal, že i když skutečně existuje určitá souvislost mezi prodejem domů a prodejem pozemků, tato souvislost není přímá a bezprostřední ve smyslu rozsudku ze dne 8. února 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87).

16 V tomto ohledu měl tentýž soud za to, že ve věci v původním řízení bylo právně možné pozemky a domy prodávat odděleně a že společnost Vos Aannemingen měla možnost část nákladů na reklamu, administrativních nákladů a odměn realitních makléřů přenést na vlastníky pozemků.

17 Kromě toho měl odvolací soud za to, že nelze tvrdit, že vlastníci pozemků dotčení v původním řízení měli z toho, že společnost Vos Aannemingen uhradila náklady a odměny realitním makléřům, pouze „výhodu“ ve smyslu rozsudku ze dne 18. července 2013, AES-3C Marica East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488). Zdůraznila, že tyto náklady a odměny měli v rozsahu, v němž byly vynaloženy na prodej pozemků, v zásadě nést uvedení vlastníci.

18 Konečně měl tento soud za to, že předmětné náklady a odměny stejně tak nespadají do kategorie režijních nákladů společnosti Vos Aannemingen.

19 Společnost Vos Aannemingen podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k Hof van Cassatie (Kasační soud, Belgie). Tvrdí zejména, že pokud je plnění na vstupu objektivně uskutečňováno pro účely provedení některých nebo všech činností zdanitelných na výstupu, může osoba povinná k dani daň zaplacenou na vstupu odpočíst v plném rozsahu, i když má z tohoto plnění prospěch i třetí osoba, která by za běžných okolností musela nést část těchto výdajů, pokud je osobní prospěch třetí osoby vedlejší ve vztahu k potřebám podniku osoby povinné k dani.

20 Hof van Cassatie (Kasační soud) se vzhledem k tomu, že má za to, že na základě judikatury Soudního dvora nelze s jistotou určit, zda v takové situaci, jako je situace dotčená ve věci původním řízení, lze provést úplný odpočet DPH zaplacené na vstupu, rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1) Musí být článek 17 [šesté směrnice] vykládán v tom smyslu, že okolnost, že z [úhrady] výdajů má prospěch i třetí osoba – jako tomu je v případě, kdy developer při prodeji bytů nese náklady na reklamu, administrativní náklady a náklady na odměny vyplácené realitním makléřům, [což jsou služby,] z nichž mají prospěch i vlastníci pozemků – nebrání tomu, aby mohl být za předpokladu, že se prokáže, že mezi těmito výdaji a hospodářskou činností osoby povinné k dani existuje přímá a bezprostřední souvislost a prospěch třetí osoby je vedlejší ve vztahu k potřebě podniku osoby povinné k dani, proveden úplný odpočet DPH zatěžující tyto náklady?

2) Platí tato zásada, i pokud se nejedná o režijní náklady, nýbrž o náklady, které lze přiřadit k přesně určeným plněním na výstupu, podléhajícím či nepodléhajícím DPH, jako jsou v tomto případě prodej bytů na jedné straně a prodej pozemků na straně druhé?

3) Má na otázku týkající se odpočitatelnosti DPH zatěžující tyto výdaje vliv okolnost, že osoba povinná k dani má možnost či právo dané výdaje zčásti přenést na třetí osobu, které přináší prospěch, ale neučiní tak?“

K předběžným otázkám

K první otázce

21 Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že okolnost, že z výdajů, které osoba povinná k dani, která je realitním developerem, vynaložila v rámci projede bytů na náklady na reklamu, administrativní náklady

a odměny realitním makléřům, má prospěch i třetí osoba, brání tomu, aby tato osoba povinná k dani mohla provést úplný odpočet DPH zaplacené na vstupu v souvislosti s těmito výdaji, pokud jednak existuje přímá a bezprostřední souvislosti mezi uvedenými výdaji a hospodářskou činností osoby povinné k dani a jednak je prospěch třetí osoby vedlejší ve vztahu k potřebám k podniku osoby povinné k dani.

22 Článek 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice osobám povinným k dani umožňuje odpočíst od daně, kterou jsou povinny odvést, DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tuzemsku s ohledem na zboží nebo služby, jež jim byly nebo mají být dodány jinou osobou povinnou k dani, jsou-li zboží a služby použity pro účely jejích zdanitelných plnění.

23 Nárok na odpočet upravený v tomto ustanovení podle ustálené judikatury představuje základní zásadu společného systému DPH zavedeného unijními právními předpisy, takže uvedený nárok je nedílnou součástí mechanismu DPH a nemůže být v zásadě omezen [v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. června 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, bod 33, jakož i ze dne 18. října 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, bod 39].

24 Cílem systému odpočtu zavedeného šestou směrnicí je totiž zcela zbavit podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho hospodářských činností. Společný systém DPH tedy zaručuje, že všechny hospodářské činnosti jsou bez ohledu na svůj účel nebo výsledky, podléhají-li uvedené činnosti v zásadě samy DPH, zdaněny zcela neutrálním způsobem (rozsudek ze dne 3. července 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, bod 22 a citovaná judikatura).

25 K tomu, aby byl osobě povinné k dani přiznán nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu, jakož i k určení rozsahu takového nároku, je v zásadě nezbytná existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet. Nárok na odpočet DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že výdaje vynaložené na takové pořízení jsou součástí prvků spoluurčujících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 28, jakož i rozsudek ze dne 24. ledna 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, bod 30 a citovaná judikatura).

26 Nicméně nárok na odpočet daně je rovněž přiznán osobě povinné k dani i v případě neexistence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, pokud jsou náklady na dotčené služby součástí režijních nákladů posledně uvedené osoby a jsou jako takové složkou ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 29 a citovaná judikatura).

27 V projednávané věci se předkládající soud, který vychází z předpokladu, že mezi výdaji dotčenými ve věci v původním řízení a veškerou hospodářskou činností osoby povinné k dani existuje přímá a bezprostřední souvislost, táže, zda okolnost, že z těchto výdajů má prospěch i třetí osoba, brání tomu, aby tato osoba povinná k dani mohla provést úplný odpočet DPH zaplacené na vstupu v souvislosti s těmito výdaji.

28 V tomto ohledu v případě, že je prokázáno, že existuje přímá a bezprostřední souvislosti mezi službami poskytnutými osobě povinné k dani a její hospodářskou činností, nemůže okolnost, že má z uvedených služeb prospěch i třetí osoba, odůvodnit, aby byl osobě povinné k dani odepřen nárok na odpočet částky odpovídající těmto službám (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 35), ovšem za podmínky, že

prospěch, který třetí osobě z tohoto poskytnutí služeb plyne, je vedlejší ve vztahu k potřebám osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, AES-3C Marica East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, bod 33 a citovaná judikatura).

29 Bylo by totiž v rozporu se zásadou neutrality DPH, připomenutou v bodě 24 tohoto rozsudku, kdyby osoba povinná k dani musela odvádět DPH z výdajů, které vynaložila pro potřeby svých zdanitelných plnění, pouze z důvodu, že z nich má prospěch třetí osoba (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, AES-3C Marica East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, bod 36).

30 Kromě toho je třeba upřesnit, že prospěch, který má třetí osoba, musí k tomu, aby mohl být kvalifikován jako vedlejší, plynout z poskytování služeb, které jsou uskutečňovány ve vlastním zájmu osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. července 2013, AES-3C Marica East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, bod 33 a citovaná judikatura).

31 V případě, kdy je tak jako v projednávané věci patrné, že výdaje odpovídající nákladům na reklamu, administrativním nákladům a nákladům na odměny vyplácené realitním makléřům byly vynaloženy v zájmu osoby povinné k dani, může být prospěch, který z těchto výdajů plyne třetí osobě, s ohledem na judikaturu připomenutou v předchozím bodě tohoto rozsudku kvalifikován jako vedlejší.

32 Z toho vyplývá, že taková okolnost, jako je okolnost ve věci v původním řízení, a sice že i třetí osoba má v rámci prodeje pozemku, který vlastní, prospěch ze služeb, které byly poskytnuty osobě povinné k dani, nemůže ve svém důsledku omezit rozsah nároku této osoby povinné k dani na odpočet DPH.

33 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice musí být vykládán v tomto smyslu, že okolnost, že z výdajů, které osoba povinná k dani, která je realitním developerem, vynaložila v rámci projede bytů na náklady na reklamu, administrativní náklady a odměny realitním makléřům, má prospěch i třetí osoba, nebrání tomu, aby tato osoba povinná k dani mohla provést úplný odpočet DPH zaplacené na vstupu v souvislosti s těmito výdaji, pokud jednak existuje přímá a bezprostřední souvislosti mezi uvedenými výdaji a hospodářskou činností osoby povinné k dani a jednak je prospěch třetí osoby vedlejší ve vztahu k potřebám k podniku osoby povinné k dani.

K druhé otázce

34 Podstatou druhé otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že okolnost, že z výdajů vynaložených osobou povinnou k dani má prospěch i třetí osoba, brání tomu, aby tato osoba povinná k dani mohla provést úplný odpočet DPH zaplacené na vstupu v souvislosti s těmito výdaji v případě, že tyto výdaje nejsou součástí režijních nákladů osoby povinné k dani, ale představují náklady, které lze přiřadit k určitým plněním na výstupu.

35 Úvodem je třeba připomenout, že nárok na odpočet daně je přiznán osobě povinné k dani nejen v případě, kdy jsou náklady na dotčené služby součástí režijních nákladů spojených s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani, ale rovněž a především, když existuje přímá a bezprostřední souvislost mezi plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. října 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, bod 60, a ze dne 30. května 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, bod 55).

36 Předkládající soud v rámci znění druhé otázky výslovně vychází z předpokladu, že náklady související se službami poskytovanými na vstupu nejsou součástí režijních nákladů, ale že je lze přiřadit k určitým plněním na výstupu, z nichž některá jsou uskutečňována osobou povinnou k dani a některá třetí osobou.

37 V tomto ohledu z čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice vyplývá, jak bylo připomenuto v bodě 22 tohoto rozsudku, že osoby povinné k dani jsou oprávněny odpočíst od daně, kterou jsou povinny odvést, DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tuzemsku s ohledem na služby, které jim byly poskytnuty jinou osobou povinnou k dani, pouze, jsou-li tyto služby použity pro účely jejich zdanitelných plnění.

38 Takový nárok proto nemůže zakládat ta část výdajů, která nesouvisí s plněními uskutečňovanými osobou povinnou k dani, nýbrž souvisí s takovými plněními uskutečňovanými třetí osobou, jako je ve věci v původním řízení prodej pozemků.

39 Kdyby se v projednávaném případě ukázalo, že část služeb, na které byly vynaloženy výdaje dotčené ve věci v původním řízení, nebyla použita pro účely potřeb osoby povinné k dani spočívajících v plněních odpovídajících výstavbě a prodeji domů, ale pro účely potřeb spočívajících v plněních odpovídajících prodeji pozemků uskutečňovaných třetími osobami, došlo by k částečnému porušení přímé a bezprostřední souvislosti mezi těmito službami a zdanitelnými plněními této společnosti, takže by tato společnost neměla právo provést odpočet DPH zatěžující tuto část výdajů (obdobně viz rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 39).

40 Předkládajícímu soudu pro účely určení rozsahu nároku osoby povinné k dani na odpočet přísluší, aby určil, v jakém rozsahu byly dotyčné služby skutečně poskytnuty, s cílem umožnit osobě povinné k dani uskutečnit svá zdanitelná plnění (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 34). DPH zaplacená na vstupu totiž bude, jak vyžaduje čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice, považována za DPH zatěžující služby poskytnuté osobě povinné k dani pouze v tomto rozsahu.

41 Za tímto účelem je třeba vycházet z objektivního obsahu služeb pořízených osobou povinnou k dani a zohlednit všechny okolnosti, za kterých proběhla dotčená plnění (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 14. září 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 31, a ze dne 17. října 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, bod 28).

42 Za takových okolností, jako jsou okolnosti sporu v původním řízení, jsou relevantní zejména smlouvy o poskytnutí služeb a hospodářská a obchodní realita, jejíž zohlednění je podle ustálené judikatury základním kritériem pro použití společného systému DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. června 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, bod 61).

43 S ohledem na výše uvedené úvahy je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že okolnost, že z výdajů vynaložených osobou povinnou k dani má prospěch i třetí osoba, nebrání tomu, aby tato osoba povinná k dani mohla provést úplný odpočet DPH zaplacené na vstupu v souvislosti s těmito výdaji, v případě, kdy tyto výdaje nejsou součástí režijních nákladů osoby povinné k dani, ale představují náklady, které lze přiřadit k určitým plněním na výstupu, pokud mezi uvedenými náklady a zdanitelnými plněními osoby povinné k dani existuje přímá a bezprostřední souvislost, což přísluší posoudit předkládajícímu soudu s ohledem na všechny okolnosti, za kterých tato plnění proběhla.

K třetí otázce

44 Podstatou třetí otázky předkládajícího soudu je, zda čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že okolnost, že osoba povinná k dani má možnost část z výdajů, které vynaložila, přenést na třetí osobu, která z nich má prospěch, má vliv na nárok této osoby povinné k dani na provedení odpočtu DPH související s těmito výdaji.

45 Jak vyplývá z odpovědi na druhou otázku, zejména z bodu 43 tohoto rozsudku, mohla by okolnost, že část výdajů vynaložených osobou povinnou k dani nebyla vynaložena na potřeby spočívající v jejích vlastních zdanitelných plnění, ale na plnění uskutečněná třetí osobou, částečně narušit přímou a bezprostřední souvislosti, která musí existovat mezi pořízením služeb na vstupu a plněním na výstupu, což by osobě povinné k dani bránilo v tom, aby provedla úplný odpočet související DPH.

46 Okolnost, že osoba povinná k dani má možnost přenést část výdajů, které vynaložila na uvedené služby, na tuto třetí osobu, zajisté představuje indicii ve prospěch závěru, že se tato část výdajů nevztahuje k plnění na výstupu uskutečněnému osobou povinnou k dani, ale k plnění uskutečněnému uvedenou třetí osobou.

47 Tato skutečnost však sama o sobě nepostačuje k určení rozsahu nároku osoby povinné k dani na odpočet DPH, jelikož jak vyplývá z judikatury připomenuté v bodě 41 tohoto rozsudku, je třeba v rámci použití kritéria přímé souvislosti zohlednit všechny okolnosti, za kterých dotyčná plnění proběhla, což je posouzení, které musí provést předkládající soud.

48 Proto je třeba na třetí otázku odpovědět tak, že čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice musí být vykládán v tom smyslu, že v případě, kdy má třetí osoba prospěch z výdajů vynaložených osobou povinnou k dani, okolnost, že posledně uvedená má možnost část takto vynaložených výdajů přenést na tuto třetí osobu, představuje, společně se všemi ostatními okolnostmi, za kterých proběhla dotčená plnění, jednu ze skutečností, které musí předkládající soud zohlednit pro účely určení rozsahu nároku osoby povinné k dani na odpočet DPH.

K nákladům řízení

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

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

1) **Článek 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. května 1977 o harmonizaci právních předpisů členských států týkajících se daní z obratu – Společný systém daně z přidané hodnoty: jednotný základ daně, ve znění směrnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, musí být vykládán v tom smyslu, že okolnost, že z výdajů, které osoba povinná k dani, která je realitním developerem, vynaložila v rámci projede bytů na náklady na reklamu, administrativní náklady a odměny realitním makléřům, má prospěch i třetí osoba, nebrání tomu, aby tato osoba povinná k dani mohla provést úplný odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu v souvislosti s těmito výdaji, pokud jednak existuje přímá a bezprostřední souvislosti mezi uvedenými výdaji a hospodářskou činností osoby povinné k dani a jednak je prospěch třetí osoby vedlejší ve vztahu k potřebám k podniku osoby povinné k dani.**

2) **Článek 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 95/7, musí být vykládán v tom smyslu, že okolnost, že z výdajů vynaložených osobou povinnou k dani má prospěch i třetí osoba, nebrání tomu, aby tato osoba povinná k dani mohla provést úplný odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu v souvislosti s těmito výdaji, v případě, kdy tyto výdaje nejsou součástí režijních nákladů osoby povinné k dani, ale představují náklady, které lze přiřadit k určitým plněním na výstupu, pokud mezi uvedenými náklady a zdanitelnými plněními osoby povinné k dani existuje přímá a bezprostřední souvislost, což přísluší posoudit předkládajícímu soudu s ohledem na všechny okolnosti, za kterých tato plnění proběhla.**

3) Článek 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice 77/388, ve znění směrnice 95/7, musí být vykládán v tom smyslu, že v případě, kdy má třetí osoba prospěch z výdajů vynaložených osobou povinnou k dani, okolnost, že posledně uvedená má možnost část takto vynaložených výdajů přenést na tuto třetí osobu, představuje, společně se všemi ostatními okolnostmi, za kterých proběhla dotčená plnění, jednu ze skutečností, které musí předkládající soud zohlednit pro účely určení rozsahu nároku osoby povinné k dani na odpočet daně z přidané hodnoty.

Podpisy.