

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

1. října 2020(*)

„řízení o předběžné otázce – Daně – Společný systém daní z přidané hodnoty (DPH) – Šestá směrnice 77/388/EHS – Článek 17 odst. 2 písm. a) – Nárok na odpočet daní zaplacené na vstupu – Služby, které přinesly prospěch i těmto osobám – Existence přímé a bezprostřední souvislosti s hospodářskou činností osoby povinné k dani – Existence přímé a bezprostřední souvislosti s jedním nebo několika plněními uskutečnými 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 (Kasaňský soud, Belgie) ze dne 26. dubna 2019, došlým Soudnímu dvoru dne 24. května 2019, v řízení

Vos Annemingen 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 Annemingen 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

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 obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (Úř. v. st. 1977, L 145, s. 1; Zvl. vyd. 09/01, s. 23), ve znění směrnice Rady ze dne 10. dubna 1995 (Úř. v. st. 1995, L 102, s. 18; Zvl. vyd. 09/01, s. 274) (dále jen „šestá směrnice“).

2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi společnostmi Vos Aannemingen BVBA a Belgische Staat (Belgický stát) ve věci odpovědnosti daní z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) z poskytnutí služeb realitního makléře, jakož i z poskytnutí 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 jejich zdanitelných plnění, je osoba povinná k dani oprávněna odpovízt od daní, 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] odpovědná, tak i pro plnění, u nichž daň z přidané hodnoty odpovědná není, je odpovědný jen podíl daní 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 odpovízt od daní, kterou je povinna odvést, daň ze zboží a služeb, které jí byly dodány, ze zboží, které dovezla, a ze zboží, které poskytla 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 daní 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 odpovízt 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 odpot 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 Annemingen je výstavba a prodej bytových domů. Vzhledem k tomu, že jsou tyto domy stavěny na pozemcích patřících těmto osobám, prodávají ideální podíly pozemků odpovídající bytům prodávaným společností Vos Annemingen sami vlastníci pozemků.

7 Společnost Vos Annemingen hradí náklady na reklamu, administrativní náklady a odměny realitních makléřů a následně provádí úplný odpot pŕislušné DPH.

8 Pŕislušný belgický daňový orgán po provedení daňové kontroly za období od 1. ledna 1999 do 30. září 2001 dospěl k závěru, že si společnost Vos Annemingen mohla odpotíst DPH zaplacenou na vstupu pouze v rozsahu, v němž se vztahovala k prodeji samotných domů, které postavila. Uvedený daňový orgán proto rozsah nároku na odpotet DPH pŕiznaný 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 Annemingen doručen platební rozkaz na částku 92 313,99 eura z titulu DPH; uvedená společnost byla rovněž povinná zaplatit související úroky a pokuty.

10 Společnost Vos Annemingen 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 Annemingen 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 Annemingen 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 Annemingen.

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 zpochybováno, že se DPH, jejíž odpotet byl daňovými orgány částečně odmítnut, týká jak prodeje pozemků patřících těmto osobám, tak prodeje domů postavených společností Vos Annemingen.

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 Annemingen 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 povodním řízení měli z toho, že společnost Vos Annemingen 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 Annemingen.

19 Společnost Vos Annemingen podala proti tomuto rozsudku kasační opravný prostředek k Hof van Cassatie (Kasační soud, Belgie). Tvrdí zejména, že pokud je plnění na vstupu objektivně uskutečnováno pro účely provedení některých nebo všech činností zdanitelných na výstupu, může osoba povinná k dani daň zaplacenou na vstupu odpovízt 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 povodním řízení, lze provést úplný odpot 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 bytu 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 potřebám podniku osoby povinné k dani, proveden úplný odpot DPH zatěžující tyto náklady?

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

3) Má na otázku týkající se odpotitelnosti 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 prodeje bytu 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 odpot 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 jejich 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 společného celku ceny 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 poslední 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 souvislost mezi službami poskytnutými osobě povinné k dani a její hospodářskou činností, nemůže okolnost, že má z uvedených služeb prospěch i třetí osoba, odvodnit, 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.

řervence 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, p?ipomenutou v bod? 24 tohoto rozsudku, kdyby osoba povinná k dani musela odvád?t DPH z výdaj?, které vynaložila pro pot?eby svých zdanitelných pln?ní, pouze z d?vodu, že z nich má prosp?ch t?etí osoba (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. řervence 2013, AES-3C Marica East 1, C?124/12, EU:C:2013:488, bod 36).

30 Krom? toho je t?eba up?esnit, že prosp?ch, který má t?etí osoba, musí k tomu, aby mohl být kvalifikován jako vedlejší, plynout z poskytování služeb, které jsou uskute??ovány ve vlastním zájmu osoby povinné k dani (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. řervence 2013, AES-3C Marica East 1, C?124/12, EU:C:2013:488, bod 33 a citovaná judikatura).

31 V p?ípad?, kdy je tak jako v projednávané v?ci patrné, že výdaje odpovídající náklad?m na reklamu, administrativním náklad?m a náklad?m na odm?ny vyplácené realitním maklé??m byly vynaloženy v zájmu osoby povinné k dani, m?že být prosp?ch, který z t?chto výdaj? plyne t?etí osob?, s ohledem na judikaturu p?ipomenutou v p?edchozím bod? tohoto rozsudku kvalifikován jako vedlejší.

32 Z toho vyplývá, že taková okolnost, jako je okolnost ve v?ci v p?vodním řízení, a sice že i t?etí osoba má v rámci prodeje pozemku, který vlastní, prosp?ch ze služeb, které byly poskytnuty osob? povinné k dani, nem?že ve svém d?sledku omezit rozsah nároku této osoby povinné k dani na odpo?et DPH.

33 S ohledem na výše uvedené úvahy je t?eba na první otázku odpov?d?t tak, že ?l. 17 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice musí být vykládán v tomto smyslu, že okolnost, že z výdaj?, které osoba povinná k dani, která je realitním developerem, vynaložila v rámci projede byt? na náklady na reklamu, administrativní náklady a odm?ny realitním maklé??m, má prosp?ch i t?etí osoba, nebrání tomu, aby tato osoba povinná k dani mohla provést úplný odpo?et DPH zaplacené na vstupu v souvislosti s t?mito výdaji, pokud jednak existuje p?ímá a bezprost?ední souvislosti mezi uvedenými výdaji a hospodá?skou ?inností osoby povinné k dani a jednak je prosp?ch t?etí osoby vedlejší ve vztahu k pot?ebám k podniku osoby povinné k dani.

K druhé otázce

34 Podstatou druhé otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?l. 17 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že okolnost, že z výdaj? vynaložených osobou povinnou k dani má prosp?ch i t?etí osoba, brání tomu, aby tato osoba povinná k dani mohla provést úplný odpo?et DPH zaplacené na vstupu v souvislosti s t?mito výdaji v p?ípad?, že tyto výdaje nejsou sou?ástí režijních náklad? osoby povinné k dani, ale p?edstavují náklady, které lze p?iřadit k ur?itým pln?ním na výstupu.

35 Úvodem je t?eba p?ipomenout, že nárok na odpo?et dan? je p?iznán osob? povinné k dani nejen v p?ípad?, kdy jsou náklady na dot?ené služby sou?ástí režijních náklad? spojených s celkovou hospodá?skou ?inností osoby povinné k dani, ale rovn?ž a p?edevším, když existuje p?ímá a bezprost?ední souvislost mezi pln?ním na vstupu a jedním nebo n?kolika pln?ními na výstupu, jež zakládají nárok na odpo?et (v tomto smyslu viz rozsudky ze dne 29. října 2009, SKF, C?29/08, EU:C:2009:665, bod 60, a ze dne 30. kv?tna 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 přidat k určitým plnáním na výstupu, z nichž některá jsou uskutečována osobou povinnou k dani a některá těmi osobou.

37 V tomto ohledu z čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice vyplývá, jak bylo připomenuto v bod 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 plnání.

38 Takový nárok proto nemůže zakládat ta část výdaje, která nesouvisí s plnáními uskutečňovanými osobou povinnou k dani, nýbrž souvisí s takovými plnáními uskutečňovanými těmi 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 potěb osoby povinné k dani spočívajících v plněních odpovídajících výstavbě a prodeji domů, ale pro účely potěb spočívajících v plněních odpovídajících prodeji pozemků uskutečňovaných těmi osobami, došlo by k zásadnímu porušení přímé a bezprostřední souvislosti mezi těmito službami a zdanitelnými plnáními této společnosti, takže by tato společnost neměla právo provést odpočet DPH zatěžující tuto část výdaje (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 přislouží, aby určil, v jakém rozsahu byly dotčené služby skutečně poskytnuty, s cílem umožnit osobě povinné k dani uskutečnit svá zdanitelná plnání (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 plnání (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 výdaje vynaložených osobou povinnou k dani má prospěch i těmi osobou, 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 přidat k určitým plnáním na výstupu, pokud mezi uvedenými náklady a zdanitelnými plnáními osoby povinné k dani existuje přímá a bezprostřední souvislost, což přislouží posoudit předkládajícímu soudu s ohledem na všechny okolnosti, za kterých tato plnání proběhla.

K t?etí otázce

44 Podstatou t?etí otázky p?edkládajícího soudu je, zda ?l. 17 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že okolnost, že osoba povinná k dani má možnost ?ást z výdaj?, které vynaložila, p?enést na t?etí osobu, která z nich má prosp?ch, má vliv na nárok této osoby povinné k dani na provedení odpo?tu DPH související s t?mito výdaji.

45 Jak vyplývá z odpov?di na druhou otázku, zejména z bodu 43 tohoto rozsudku, mohla by okolnost, že ?ást výdaj? vynaložených osobou povinnou k dani nebyla vynaložena na pot?eby spo?ívající v jejich vlastních zdanitelných pln?ní, ale na pln?ní uskute?n?ná t?etí osobou, ?áste?n? narušit p?ímou a bezprost?ední souvislosti, která musí existovat mezi po?ízením služeb na vstupu a pln?ním na výstupu, což by osob? povinné k dani bránilo v tom, aby provedla úplný odpo?et související DPH.

46 Okolnost, že osoba povinná k dani má možnost p?enést ?ást výdaj?, které vynaložila na uvedené služby, na tuto t?etí osobu, zajisté p?edstavuje indicii ve prosp?ch záv?ru, že se tato ?ást výdaj? nevztahuje k pln?ní na výstupu uskute?n?nému osobou povinnou k dani, ale k pln?ní uskute?n?nému uvedenou t?etí osobou.

47 Tato skute?nost však sama o sob? neposta?uje k ur?ení rozsahu nároku osoby povinné k dani na odpo?et DPH, jelikož jak vyplývá z judikatury p?ipomenuté v bod? 41 tohoto rozsudku, je t?eba v rámci použití kritéria p?ímé souvislosti zohlednit všechny okolnosti, za kterých doty?ná pln?ní prob?hla, což je posouzení, které musí provést p?edkládající soud.

48 Proto je t?eba na t?etí otázku odpov?d?t tak, že ?l. 17 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice musí být vykládán v tom smyslu, že v p?ípad?, kdy má t?etí osoba prosp?ch z výdaj? vynaložených osobou povinnou k dani, okolnost, že posledn? uvedená má možnost ?ást takto vynaložených výdaj? p?enést na tuto t?etí osobu, p?edstavuje, spole?n? se všemi ostatními okolnostmi, za kterých prob?hla dot?ená pln?ní, jednu ze skute?ností, které musí p?edkládající soud zohlednit pro ú?ely ur?ení rozsahu nároku osoby povinné k dani na odpo?et DPH.

K náklad?m ?ízení

49 Vzhledem k tomu, že ?ízení má, pokud jde o ú?astníky p?vodního ?ízení, povahu inciden?ního ?ízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu p?ed p?edkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech ?ízení p?íslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé p?edložením jiných vyjád?ení Soudnímu dvoru než vyjád?ení uvedených ú?astníků ?ízení se nenahrazují.

Z t?chto d?vod? Soudní dv?r (osmý senát) rozhodl takto:

1) **?lánek 17 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice Rady 77/388/EHS ze dne 17. kv?tna 1977 o harmonizaci právních p?edpis? ?lenských stát? týkajících se daní z obratu – Spole?ný systém dan? z p?ídané hodnoty: jednotný základ dan?, ve zn?ní sm?rnice Rady 95/7/ES ze dne 10. dubna 1995, musí být vykládán v tom smyslu, že okolnost, že z výdaj?, které osoba povinná k dani, která je realitním developerem, vynaložila v rámci projede byt? na náklady na reklamu, administrativní náklady a odm?ny realitním maklé?em, má prosp?ch i t?etí osoba, nebrání tomu, aby tato osoba povinná k dani mohla provést úplný odpo?et dan? z p?ídané hodnoty zaplacené na vstupu v souvislosti s t?mito výdaji, pokud jednak existuje p?ímá a bezprost?ední souvislosti mezi uvedenými výdaji a hospodá?skou ?inností osoby povinné k dani a jednak je prosp?ch t?etí osoby vedlejší ve vztahu k pot?ebám k podniku osoby povinné k dani.**

2) **§lánek 17 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice 77/388, ve zn?ní sm?rnice 95/7, musí být vykládán v tom smyslu, že okolnost, že z výdaj? vynaložených osobou povinnou k dani má prosp?ch i t?etí osoba, nebrání tomu, aby tato osoba povinná k dani mohla provést úplný odpo?et dan? z p?ídané hodnoty zaplacené na vstupu v souvislosti s t?mito výdaji, v p?ípad?, kdy tyto výdaje nejsou sou?ástí režijních náklad? osoby povinné k dani, ale p?edstavují náklady, které lze p?í?adit k ur?itým pln?ním na výstupu, pokud mezi uvedenými náklady a zdanitelnými pln?ními osoby povinné k dani existuje p?ímá a bezprost?ední souvislost, což p?ísluší posoudit p?edkládajícímu soudu s ohledem na všechny okolnosti, za kterých tato pln?ní prob?hla.**

3) **§lánek 17 odst. 2 písm. a) šesté sm?rnice 77/388, ve zn?ní sm?rnice 95/7, musí být vykládán v tom smyslu, že v p?ípad?, kdy má t?etí osoba prosp?ch z výdaj? vynaložených osobou povinnou k dani, okolnost, že posledn? uvedená má možnost ?ást takto vynaložených výdaj? p?enést na tuto t?etí osobu, p?edstavuje, spole?n? se všemi ostatními okolnostmi, za kterých prob?hla dot?ená pln?ní, jednu ze skute?ností, které musí p?edkládající soud zohlednit pro ú?ely ur?ení rozsahu nároku osoby povinné k dani na odpo?et dan? z p?ídané hodnoty.**

Podpisy.

* Jednací jazyk: nizozemština.