

**Věc C-405/19****Shrnutí žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce podle čl. 98 odst. 1  
jednacího řádu Soudního dvora****Datum doručení:**

24. května 2019

**Předkládající soud:**

Hof van Cassatie (Belgie)

**Datum předkládacího rozhodnutí:**

26. dubna 2019

**Navrhovatelka v řízení o kasačním opravném prostředku:**

Vos Aannemingen BVBA

**Odpůrce v řízení o kasačním opravném prostředku:**

Belgische Staat

**Předmět původního řízení**

Kasační opravný prostředek se týká sporu vedeného mezi společností Vos Aannemingen BVBA (dále jen „navrhovatelka“) a finanční správou [Belgische Staat (Belgický stát), dále jen „odpůrce“] ohledně odpočitatelnosti daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) u nákladů na propagaci a na správu, jakož i u poplatků za zprostředkování. Kasační opravný prostředek směřuje proti rozsudku Hof van beroep Gent (odvolací soud v Gentu, Belgie), kterým bylo vyhověno odvolání odpůrce a původní žaloba navrhovatelky byla prohlášena za opodstatněnou pouze zčásti, a to pouze ohledně vrácení uložené správní pokuty. V prvoinstančním řízení byl navrhovatelce přiznán rovněž nárok na vrácení DPH, kterou zaplatila, ve výši 92 313,99 eura s úroky.

**Předmět a právní základ žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce podle článku 267 SFEU týkající se 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

### **Předběžné otázky**

1. Musí být článek 17 směrnice 77/388/EHS vykládán v tom smyslu, že okolnost, že výdaje přinášejí prospěch rovněž třetí osobě – jak tomu je v případě, kdy developer při prodeji bytů nese náklady na propagaci a na správu, jakož i poplatky za zprostředkování, které přinášejí prospěch rovněž vlastníkům pozemků – nebrání tomu, aby odpočet DPH, která zatěžuje tyto náklady, mohl být za předpokladu, že se zjistí, že mezi těmito výdaji a hospodářskou činností osoby povinné k dani existuje přímá a bezprostřední souvislost a prospěch třetí osoby je ve vztahu k potřebě podniku osoby povinné k dani akcesorický, proveden v plné výši?

2. Platí tato zásada, i pokud se nejedná o režijní náklady, nýbrž o náklady, které lze přiřadit ke zcela konkrétním plněním na výstupu, která podléhají nebo nepodléhají DPH, jako v tomto případě k prodeji bytů na jedné a pozemků na druhé straně?

3. Má na otázku týkající se odpočitatelnosti DPH připadající na tyto výdaje vliv okolnost, že osoba povinná k dani má možnost/právo dané výdaje zčásti naúčtovat třetí osobě, které přinášejí prospěch, ale neučiní tak?

### **Uváděná ustanovení unijního práva:**

Článek 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 (dále jen „šestá směrnice 77/388/EHS“)

### **Uváděná ustanovení vnitrostátního práva**

Článek 149 Grondwet (ústava);

články 1319, 1320 a 1322 Burgerlijk Wetboek (občanský zákoník);

článek 19 odst. 1 a 2, čl. 1068 odst. 1 a čl. 1138 bod 3 Gerechdelijk Wetboek (soudní zákoník);

článek 45 § 1 wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (zákon ze dne 3. července 1969, kterým se stanoví zákoník o dani z přidané hodnoty, dále jen „zákoník o DPH“);

článek 1 § 2 Koninklijk Besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekgeregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde

(královské nařízení č. 3 ze dne 10. prosince 1969 o odpočtech pro účely daně z přidané hodnoty) ve znění před změnou provedenou královským nařízením ze dne 24. ledna 2015.

### **Stručný popis skutkového stavu a řízení**

- 1 Jediná hospodářská činnost navrhovatelky spočívá ve výstavbě a prodeji bytových domů. Staví byty na pozemcích, které patří třetím osobám, a pak tyto byty nabízí ke koupi. V této souvislosti jí vznikají náklady na propagaci a na správu a platí poplatky realitním makléřům. V listinách o prodeji bytů vystupuje navrhovatelka jako prodávající budovy, zatímco vlastník pozemku vystupuje jako prodávající pozemku.
- 2 Navrhovatelka u nákladů propagaci a na správu, jakož i u poplatků za zprostředkování provedla odpočet DPH v plné výši.
- 3 Po kontrole finanční správa dospěla ohledně období od 1. ledna 1999 do 30. září 2001 k názoru, že DPH je odpočitatelná pouze v rozsahu, v jakém se vztahuje na prodej budov, ale ne v rozsahu, v jakém se vztahuje na prodej pozemků. Nárok na odpočet existuje pouze ve výši procentní sazby, která se stanoví zlomkem, jehož čitatelem je cena budovy a jmenovatelem je cena budovy plus cena pozemku.
- 4 Finanční správa vydala platební rozkaz, načež navrhovatelka s výhradou všech práv uhradila částku DPH ve výši 92 313,99 eura s úroky a pokutami.
- 5 Navrhovatelka podala proti tomuto platebnímu rozkazu následněopravný prostředek a požadovala vrácení uhrazených částek.

Rozsudkem ze dne 21. března 2016 Rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (soud prvního stupně pro provincii Východní Flandry, oddělení v Gentu, Belgie) vyhověl žalobě navrhovatelky. Soud v tomto ohledu v podstatě konstatoval, že prodej budovy a pozemku tvoří jediné dodání, takže je třeba mít za to, že propagace a služby realitních makléřů, které navrhovatelka zaplatila, ve svém úhrnu tvoří část režijních nákladů na její jedinou hospodářskou činnost. Okolnost, že z nákladů na propagaci a poplatků za zprostředkování může mít prospěch vlastník pozemku, je třeba ve vztahu k potřebě navrhovatelky považovat za akcesorickou.

- 6 Finanční správa proti tomuto rozsudku podala odvolání k Hof van beroep Gent (odvolací soud v Gentu). Rozsudkem ze dne 28. listopadu 2017 bylo tomuto odvolání vyhověno a původní žaloba navrhovatelky byla prohlášena za opodstatněnou pouze zčásti, a to jen ohledně správních pokuty.

**Hlavní argumenty účastníků původního řízení**

- 7 Podle názoru navrhovatelky náklady na propagaci a na správu, jakož i poplatky za zprostředkování přímo a bezprostředně souvisí s výkonem její hospodářské činnosti, takže plný odpočet DPH zaplacené na vstupu je důvodný.

Navrhovatelka tvrdí, že odvolací soud tedy nemohl nárok na plný odpočet DPH zaplacené na vstupu v souvislosti s těmito výdaji odmítnout s odůvodněním, že nelze přijmout její argument, že pro odpočet DPH na vstupu postačuje, že existuje přímá a bezprostřední souvislost s jejími zdanitelnými plněními, že [navrhovatelka] při tom opomíjí skutečnost, že z právního hlediska je možné prodat pozemek a budovu odděleně a že sice existuje jistá souvislost mezi prodejem budov a prodejem pozemků, ale nejedná se při tom o výše uvedenou přímou a bezprostřední souvislost.

- 8 Navrhovatelka dále uvádí, že v případě, že je plnění na vstupu objektivně uskutečněno s ohledem na pozdější výkon určité nebo veškeré její zdanitelné činnosti, může osoba povinná k dani provést plný odpočet daně na vstupu, a to i pokud dané plnění přináší prospěch třetí osobě a tato osoba by za obvyklých okolností musela část těchto nákladů převzít, a to za předpokladu, že osobní prospěch třetí osoby je ve vztahu k potřebě podniku osoby povinné k dani akcesorický.

Odvolací soud se neztotožnil s jejím argumentem, že prospěch, který nepřímo získali vlastníci pozemků, je ve vztahu k potřebě jejího podniku akcesorický, takže své rozhodnutí nemůže odůvodnit ani pouhou úvahou, že navrhovatelka může část dotčených nákladů naúčtovat vlastníkům pozemků a že se při tom jedná o náklady, které by za obvyklých okolností museli nést tito vlastníci pozemků.

- 9 Nakonec navrhovatelka tvrdí, že osoba povinná k dani, která v okamžiku pořízení služby jedná jako taková a tuto službu použije pro konkrétní plnění související se svou hospodářskou činností, může DPH splatnou nebo zaplacenou v souvislosti s touto službou odpočít i tehdy, pokud se nejedná o režijní, nýbrž o specifické náklady.

Odvolací soud tedy nemohl plný odpočet DPH na vstupu u výše uvedených výdajů odmítnout s odůvodněním, že se jedná o náklady, které vznikly při prodeji specifických budov a pozemků.

**Stručné shrnutí odůvodnění žádosti o rozhodnutí o předběžné otázce**

- 10 Podle čl. 45 § 1 prvního pododstavce zákoníku o DPH, kterým se provádí čl. 17 odst. 2 šesté směrnice 77/388/EHS, může každá osoba povinná k dani od daně, kterou je povinna odvést, odpočít daň, která byla odvedena ze zboží, které jí bylo dodáno, a ze služeb, které jí byly poskytnuty, pokud dané zboží a služby použije pro účely svých zdanitelných plnění.

- 11 Podle ustálené judikatury Soudního dvora Evropské unie je existence přímé a bezprostřední souvislosti mezi konkrétním plněním na vstupu a jedním nebo několika plněními na výstupu, jež zakládají nárok na odpočet, v zásadě nezbytná k tomu, aby byl nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu osobě povinné k dani přiznán a aby mohl být zjištěn rozsah takového nároku. Nárok na odpočet DPH, která byla odvedena z pořízení zboží nebo služeb na vstupu, předpokládá, že náklady vynaložené na takové pořízení jsou složkou ceny plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpočet (viz např. rozsudek ze dne 29. října 2009, SKF, C-29/08, bod 57).

Nárok na odpočet je nicméně 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 výdajů posledně uvedené a jako takové jsou složkou ceny výrobků nebo služeb, které dodává. Takové náklady mají totiž přímou a bezprostřední souvislost s celkovou hospodářskou činností osoby povinné k dani (viz např. rozsudek ze dne 29. října 2009, SKF, C-29/08, bod 58).

- 12 Ve svém rozsudku *AES-3C* ze dne 18. července 2013 (C-124/12) Soudní dvůr s odkazem na rozsudek *Fillibeck* ze dne 16. října 1996 (C-258/95) rozhodl, že šestá směrnice 77/388/EHS musí být vykládána v tom smyslu, že bezplatná doprava zaměstnanců mezi jejich bydlištěm a pracovištěm zajišťovaná zdarma zaměstnavatelem v zásadě slouží k soukromým potřebám zaměstnanců, a neslouží tedy účelům souvisejícím s činností podniku, takže DPH, která se odvádí z těchto přepravních služeb, v zásadě nelze odpočíst jako DPH na vstupu. Nicméně v případech, kdy je na základě požadavků podniku v souvislosti s určitými zvláštními okolnostmi – například obtížemi spojenými s používáním jiných vhodných dopravních prostředků a střídajícími se místy výkonu práce – vhodné, aby dopravu zaměstnanců zajistil zaměstnavatel, nelze tuto službu považovat za službu poskytovanou k účelům nesouvisejícím s činností podniku, takže DPH připadající na tyto přepravní služby lze odpočíst (bod 29). Dále Soudní dvůr připomněl, že skutečnost, že zaměstnancům může plynout výhoda ze služeb bezplatně nabízených zaměstnavatelem, které však tento poskytuje v zájmu podniku, je nutno považovat za akcesorickou ve vztahu k potřebám podniku (bod 33).
- 13 Ve svém rozsudku *Iberdrola* ze dne 14. září 2017 (C-132/16) Soudní dvůr rozhodl, že článek 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty, který se shoduje s čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice 77/388/EHS, musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani má nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu za poskytnutí služeb spočívajících ve výstavbě nebo zhodnocení nemovitosti, jejímž vlastníkem je třetí osoba, jestliže tato třetí osoba získá výsledek těchto služeb bezúplatně a tyto služby využívají jak tato osoba povinná k dani, tak třetí osoba v rámci své ekonomické činnosti, pokud uvedené služby nejdou nad rámec toho, co je nezbytné k tomu, aby daná osoba povinná k dani mohla uskutečnit svá

zdaněná plnění na výstupu a pokud jsou jejich náklady zahrnuty do ceny těchto plnění.

- 14 Podle názoru předkládajícího soudu se tyto rozsudky sice rovněž týkají případů, ve kterých má prospěch ze služby na vstupu třetí osoba, neumožňují však s jistotou určit, zda je právní názor navrhovatelky za takových okolností, jako jsou okolnosti v původním řízení, správný a zda lze DPH, která se odvádí z nákladů na propagaci a na správu, jakož i z poplatků za zprostředkování, které zaplatila při prodeji bytů, v plné výši odpočíst i tehdy, pokud tyto výdaje přinášejí prospěch rovněž vlastníkům pozemků a zčásti jim mohly být naúčtovány, pokud se zjistí, že tento prospěch třetích osob je ve vztahu k účelům podnikání navrhovatelky akcesorický.
- 15 Předkládající soud proto považuje za nezbytné předložit Soudnímu dvoru výše uvedené předběžné otázky.