



Sbírka soudních rozhodnutí

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

3. července 2019*

„Řízení o předběžné otázce – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Odpočet daně zaplacené na vstupu – Výdaje za správu nadačního fondu, který provádí investice za účelem pokrytí nákladů všech plnění uskutečněných osobou povinnou k dani na výstupu – Režijní výdaje“

Ve věci C-316/18,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Odvolací soud (Anglie a Wales) (občanskoprávní oddělení), Spojené království] ze dne 26. dubna 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 14. května 2018, v řízení

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge,

SOUDNÍ DVŮR (osmý senát),

ve složení F. Biltgen, předseda senátu, C. G. Fernlund (zpravodaj) a L. S. Rossi, soudci,

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kanceláře: A. Calot Escobar,

s přihlédnutím k písemné části řízení,

s ohledem na vyjádření předložená:

- za The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge S. Moorem a A. Hitchmoughem, QC, B. Belgrano, barrister, jakož i A. Brown, advocate,
- za vládu Spojeného království F. Shibliem a R. Fadoju, jako zmocněnci, ve spolupráci s K. Bealem, QC,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a A. Armenia, jako zmocněnci,

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

vydává tento

* Jednací jazyk: angličtina.

Rozsudek

- 1 Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).
- 2 Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (daňová a celní správa, Spojené království) (dále jen „daňová správa“) a The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (dále jen „univerzita v Cambridge“), jehož předmětem je rozhodnutí daňové správy nepřiznat univerzitě v Cambridge odpočet daně z přidané hodnoty (DPH) vztahující se k výdajům vynaloženým v rámci investičních činností, na které se směrnice o DPH nevztahuje, ale příjmy ze kterých byly použity k pokrytí nákladů všech činností této univerzity.

Právní rámec

Unijní právo

Šestá směrnice

- 3 Šestá 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, dále jen „šestá směrnice“) v čl. 17 odst. 2 písm. a) stanovila:

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

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

Směrnice o DPH

- 4 Článek 2 odst. 1 písm. a) a c) směrnice o DPH stanoví:

„Předmětem DPH jsou tato plnění:

- a) dodání zboží za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková;

[...]

- c) poskytnutí služby za úplatu uskutečněné v rámci členského státu osobou povinnou k dani, která jedná jako taková“.

- 5 Článek 9 odst. 1 této směrnice stanoví:

„Osobou povinnou k dani se rozumí jakákoliv osoba, která na jakémkoli místě vykonává samostatně ekonomickou činnost, a to bez ohledu na účel nebo výsledky této činnosti.

„Ekonomickou činností“ se rozumí veškerá činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby, včetně těžební činnosti, zemědělské výroby a výkonu svobodných a jiných obdobných povolání. Za ekonomickou činnost se považuje zejména využívání hmotného nebo nehmotného majetku za účelem získávání pravidelného příjmu z něj.“

6 Článek 168 písm. a) této směrnice stanoví:

„Jsou-li zboží a služby použity pro účely zdaněných plnění osoby povinné dani, má tato osoba nárok ve členském státě, v němž tato plnění uskutečňuje, odpočíst od daně, kterou je povinna odvést, tyto částky:

a) DPH, která je splatná nebo byla odvedena v tomto členském státě za zboží, jež jí bylo nebo bude dodáno, nebo za službu, jež jí byla nebo bude poskytnuta jinou osobou povinnou k dani“.

Právo Spojeného království

7 Článek 1 odst. 1 Value Added Tax Act 1994 (zákon o dani z přidané hodnoty z roku 1994) stanoví:

„1) DPH v souladu s ustanoveními tohoto zákona podléhá

a) dodání zboží nebo poskytnutí služeb ve Spojeném království (včetně všech plnění, která se za taková považují) [...]“.

8 Podle článku 26 tohoto zákona je na vstupu odpočitatelná jen daň, která se v souladu s VAT Regulations 1995 (nařízení o dani z přidané hodnoty z roku 1995) vztahuje ke zdanitelným dodáním uskutečněným osobou povinnou k dani, a nikoli daň, která se vztahuje k dodáním osvobozeným od daně. Článek 26 odst. 3 téhož zákona stanoví, že když osoba povinná k dani uskutečňuje jak zdanitelná plnění, tak i plnění osvobozená od daně, přijme daňová správa opatření k zajištění spravedlivého a přiměřeného rozdělení daně na vstupu mezi zdanitelná plnění a plnění osvobozená od daně.

Spor v původním řízení a předběžné otázky

9 Univerzita v Cambridge je neziskové vzdělávací zařízení, které vedle své hlavní činnosti spočívající v poskytování vzdělávacích služeb, jež jsou osvobozeny od DPH, uskutečňuje rovněž zdanitelná plnění v rámci výzkumné činnosti pro komerční účely, prodeje publikací, poskytování poradenství, stravování, ubytování, jakož i pronájmu zařízení a vybavení. DPH na vstupu vztahující se k nákladům vynakládaným za účelem uskutečňování jak plnění, která jsou předmětem DPH, tak i plnění osvobozených od daně je – v souladu se zvláštní metodou částečného osvobození od daně schválenou daňovou správou podle vnitrostátního práva – rozdělena mezi tyto dva typy plnění.

10 Činnost univerzity v Cambridge je financována částečně z darů a grantů, které jsou vkládány do fondu a poté investovány. Tento fond spravuje třetí osoba. V březnu 2009 požádala tato univerzita daňovou správu o odpočet DPH vztahující se k poplatkům uhrazeným za správu dotyčného fondu v obdobích od 1. dubna 1973 do 1. května 1997 a od 1. května 2006 do 30. ledna 2009 s odůvodněním, že příjmy generované tímto fondem byly použity k financování nákladů všech jejích činností.

11 Daňová správa tuto žádost zamítla s tím, že tyto poplatky byly přímo a výlučně přiřitatelné k dotyčné investiční činnosti, na kterou se směrnice o DPH nevztahuje. Daňová správa shledala, že tyto poplatky v každém případě nejsou složkou ceny dodávaného zboží či dodávaných služeb, jež jsou předmětem DPH, na výstupu, neboť toto dodávání zboží a služeb je částečně financováno z příjmů generovaných tímto fondem.

- 12 Univerzita v Cambridge napadla rozhodnutí daňové správy u First-tier Tribunal (Tax Chamber) [soud prvního stupně (daňový senát), Spojené království]. Tento soud dospěl k názoru, že poplatky za správu dotyčného fondu představují výdaje vynaložené pro účely ekonomické činnosti univerzity v Cambridge, takže z toho důvodu spadají do jejích režijních výdajů, a žalobě univerzity v Cambridge vyhověl. Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [vrchní soud (daňový a obchodní senát, Spojené království)] tento závěr potvrdil, a tak daňová správa podala proti jeho rozhodnutí odvolání ke Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [odvolací soud (Anglie a Wales) (občanskoprávní oddělení), Spojené království].
- 13 Předkládající soud poukazuje na to, že investování dotčených darů a grantů do fondu není samo o sobě ekonomickou činností ve smyslu judikatury Soudního dvora, takže nespadá do působnosti režimu DPH.
- 14 Týž soud uvádí, že výdaje za poplatky vztahující se ke správě dotyčného fondu mohou být spojené s činnostmi univerzity v Cambridge jen za předpokladu, že výdaje vztahující se ke spravování poskytovanému na vstupu lze přičíst k ekonomickým činnostem, k jejichž podpoře byl fond založen. To by znamenalo, že se nebude přihlížet k nezdanitelnosti vykonávané investiční činnosti, a to ve prospěch zdanitelných ekonomických činností nabízených univerzitou v Cambridge.
- 15 Podle předkládajícího soudu z judikatury Soudního dvora patrně vyplývá, že v určitých případech mohou výdaje skutečně přičitatelné přímo k nezdanitelné činnosti být pro účely DPH považovány za výdaje spojené se zdanitelnou ekonomickou činností, která bude vykonávána později.
- 16 Za těchto podmínek se Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [odvolací soud (Anglie a Wales) (občanskoprávní oddělení), Spojené království] rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

- „1) Je třeba činit rozdíl mezi plněním osvobozeným od DPH a nezdanitelným plněním pro účely rozhodnutí o tom, zda lze provést odpočet DPH odvedené z těchto plnění?
- 2) Jestliže se poplatky za správu hradí pouze v souvislosti s nezdanitelnou investiční činností, je přesto možné nalézt nezbytnou souvislost mezi těmito náklady a ekonomickými činnostmi, které jsou financovány příjmy z těchto investic, aby byl možný odpočet DPH v závislosti na povaze a rozsahu navazující ekonomické činnosti, která je spojená s nárokem na odpočet DPH? V jakém rozsahu lze relevantně zohlednit účel, na který budou takto vzniklé příjmy vynaloženy?
- 3) Je třeba činit rozdíl mezi DPH odvedenou v důsledku provedení kapitalizace podnikatelské činnosti a DPH, která vytváří svůj vlastní zdroj příjmů odlišný od jakéhokoliv příjmu plynoucího z navazující ekonomické činnosti?“

K předběžným otázkám

- 17 Úvodem je třeba uvést, že směrnice o DPH, která vstoupila v platnost dne 1. ledna 2007, zrušila šestou směrnici, aniž přinesla ve srovnání s ní obsahové změny. Vzhledem k tomu, že relevantní ustanovení směrnice o DPH mají v podstatě totožný obsah jako ustanovení šesté směrnice, je judikatura Soudního dvora, která se týká posledně uvedené směrnice, použitelná i na směrnici o DPH.
- 18 Dále je třeba poznamenat, že podle předkládacího rozhodnutí se spor v původním řízení týká období, ve kterém platila nejprve šestá směrnice a následně směrnice o DPH. Výklad čl. 168 písm. a) směrnice o DPH provedený v tomto rozsudku je tudíž třeba považovat za výklad platný i pro čl. 17 odst. 2 písm. a) šesté směrnice.

- 19 Po těchto upřesněních je třeba shledat, že podstatou otázek předkládajícího soudu, kterými je třeba se zabývat společně, je, zda musí být čl. 168 písm. a) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která vykonává jak činnosti podléhající DPH, tak i činnosti od této daně osvobozené, která přijímané dary a granty investuje do fondu a která příjmy generované tímto fondem používá k pokrytí nákladů všech těchto činností, může jakožto režijní výdaje odpočíst DPH odvedenou na vstupu a vztahující se k výdajům spojeným s tímto investováním.
- 20 Zprv je třeba připomenout, že ačkoli směrnice o DPH stanoví velmi široký rozsah působnosti DPH, vztahuje se tato daň pouze na činnosti, které mají ekonomickou povahu. Z článku 2 této směrnice, který vymezuje rozsah působnosti DPH, totiž vyplývá, že předmětem této daně jsou pouze dodání zboží a poskytnutí služeb za úplatu (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. července 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, bod 19 a citovaná judikatura).
- 21 V souvislosti s posledně uvedenou podmínkou z judikatury Soudního dvora vyplývá, že dodání zboží nebo poskytnutí služby lze jako plnění za úplatu kvalifikovat jen tehdy, pokud mezi stranami dojde k plnění, které zahrnuje ujednání o ceně nebo protihodnotě, a že toto dodání zboží nebo toto poskytnutí služby je provedeno „za úplatu“ ve smyslu článku 2 směrnice o DPH jen tehdy, pokud existuje přímá souvislost mezi dodaným zbožím či poskytnutou službou a přijatou protihodnotou (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 5. července 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, bod 23 a citovaná judikatura).
- 22 Zadruhé je třeba připomenout, že cílem systému odpočtu zavedeného směrnicí o DPH je zcela zbavit podnikatele zatížení DPH, která je splatná nebo byla odvedena v rámci všech jeho ekonomických činností. Společný systém DPH tak zaručuje, že všechny ekonomické činnosti jsou bez ohledu na jejich účel nebo výsledky, podléhají-li uvedené činnosti v zásadě samy DPH, zdaněny zcela neutrálním způsobem (rozsudek ze dne 5. července 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, bod 25 a citovaná judikatura).
- 23 Ze znění článku 168 směrnice o DPH nicméně vyplývá, že pro to, aby nárok na odpočet mohl být přiznán, je jednak třeba, aby dotyčná osoba byla „osobou povinnou k dani“ ve smyslu této směrnice, a jednak na výstupu musí být zboží nebo služby uplatňované k odůvodnění tohoto nároku použity osobou povinnou k dani pro účely jejich zdaněných plnění a na vstupu musí být toto zboží dodáno nebo tyto služby poskytnuty jinou osobou povinnou k dani (rozsudek ze dne 5. července 2018, *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, bod 26 a citovaná judikatura).
- 24 V této souvislosti ani z plnění, která nespádají do působnosti směrnice o DPH, a z plnění, která jsou osvobozena de DPH, nevzniká v zásadě nárok na odpočet daně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 14. září 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 30 a citovaná judikatura).
- 25 Podle ustálené judikatury je k tomu, aby byl osobě povinné k dani přiznán nárok na odpočet DPH odvedené na vstupu, 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, kterou bylo zatíženo pořízení zboží nebo poskytnutí služby na vstupu, předpokládá, že výdaj vynaložený na pořízení takového zboží nebo služby je jedním z prvků spoluurčujících cenu plnění zdaněných 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 a citovaná judikatura).
- 26 Nárok na odpočet daně je nicméně 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 – rovněž tehdy, pokud jsou náklady na dotčené zboží nebo služby součástí režijních výdajů posledně uvedené osoby a jsou jako takové složkou ceny zboží nebo

služeb, které dodává, jelikož takové náklady mají přímou a bezprostřední souvislost s celkovou ekonomickou 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 Z uvedeného plyne, že v prvním i druhém případě existence takové přímé a bezprostřední souvislosti předpokládá, že náklady na pořízení zboží nebo služeb na vstupu jsou vyjádřeny v ceně konkrétních plnění na výstupu nebo v ceně zboží či služeb dodaných osobou povinnou k dani v rámci jejích ekonomických činností (rozsudek ze dne 30. května 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, bod 55 a citovaná judikatura).
- 28 V projednávané věci je za účelem odpovědi na otázku, zda je za takových okolností, jako jsou okolnosti dotčené v původním řízení, možné provést odpočet odvedené DPH vztahující se k výdajům spojeným s investováním darů a grantů do fondu za účelem generování zdrojů určených k pokrývání nákladů na všechny činnosti takového vzdělávacího zařízení, jako je univerzita v Cambridge, třeba nejprve určit, zda přijímání těchto darů a grantů a jejich investování do fondu představuje ekonomickou činnost ve smyslu směrnice o DPH, a zda z toho důvodu spadá do působnosti této směrnice.
- 29 V tomto ohledu je třeba konstatovat, že při shromažďování a přijímání darů a grantů nejedná univerzita v Cambridge jako osoba povinná k dani. Určitá osoba může totiž být považována za osobu povinnou k dani jen tehdy, když vykonává ekonomické činnosti, to znamená činnosti za úplatu. Shromažďování a přijímání darů a grantů přitom vzhledem k tomu, že bývají poskytovány převážně ze subjektivních důvodů pro dobročinné účely a nahodile, takže nejsou protiplněním za žádnou ekonomickou činnost, nespadá do rozsahu působnosti DPH (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 3. března 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, body 17 a 19). Z toho vyplývá, jak plyne z bodu 24 tohoto rozsudku, že DPH odvedená na vstupu a vztahující se k případným výdajům vynaloženým při přijímání darů a grantů není – bez ohledu na účel, za kterým byly tyto dary a granty přijaty – odpočitatelná.
- 30 S činnostmi spočívající v investování darů a grantů i s výdaji vztahujícími se k této investiční činnosti musí být z hlediska DPH zacházeno stejně jako s neekonomickou činností, kterou je jejich přijímání, a s případnými výdaji spojenými s tímto přijímáním. Taková činnost finančního investování totiž pro univerzitu v Cambridge, podobně jako pro soukromého investora, představuje nejen prostředek umožňující generovat příjmy z takto přijatých darů a grantů, ale i činnost, kterou lze přímo spojit s jejich výběrem, takže je pouze přímým rozšířením této neekonomické činnosti. Proto nemůže být odpočitatelná ani DPH odvedená na vstupu a vztahující se k výdajům spojeným s tímto investováním.
- 31 Je pravda, že skutečnost, že k pořízení služby v rámci neekonomické činnosti je nutné vynaložit určité náklady, sama o sobě nevylučuje, aby tyto náklady založily nárok na odpočet daně v rámci ekonomické činnosti osoby povinné k dani, jsou-li vyjádřeny v ceně konkrétních plnění na výstupu nebo v ceně zboží či služeb dodaných osobou povinnou k dani v rámci její ekonomické činnosti (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 26. května 2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, bod 36).
- 32 V projednávané věci ovšem ze spisu předloženého Soudnímu dvoru vyplývá, že výdaje vztahující se ke správě darů a grantů investovaných do dotyčného fondu nejsou vyjádřeny v ceně konkrétního plnění na výstupu. Dále vzhledem k tomu, že ze zmíněného spisu vyplývá, že univerzita v Cambridge je neziskové vzdělávací zařízení a že předmětné výdaje jsou vynakládány na generování zdrojů, které jsou používány k pokrývání nákladů na všechna plnění této univerzity uskutečňovaná na výstupu a které tak umožňují snižovat ceny zboží dodávaného a služeb poskytovaných touto univerzitou, tyto výdaje nemohou být považovány za složku těchto cen, a tudíž nespádají do režijních výdajů dané univerzity. Vzhledem k tomu, že v projednávané věci neexistuje přímá a bezprostřední souvislost ani mezi uvedenými výdaji a konkrétním plněním na výstupu, ani mezi nimi a všemi činnostmi univerzity v Cambridge, není DPH vztahující se k řečeným výdajům v každém případě odpočitatelná.

- 33 Vzhledem ke všem výše rozvedeným úvahám je třeba na položené otázky odpovědět, že čl. 168 písm. a) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která vykonává jak činnosti podléhající DPH, tak i činnosti od této daně osvobozené, která přijímané dary a granty investuje tak, že je vloží do fondu, a která příjmy generované tímto fondem používá k pokrytí nákladů všech těchto činností, nemůže jakožto režijní výdaje odpočíst DPH odvedenou na vstupu a vztahující se k výdajům spojeným s tímto investováním.

K nákladům řízení

- 34 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:

Článek 168 písm. a) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že osoba povinná k dani, která vykonává jak činnosti podléhající DPH, tak i činnosti od této daně osvobozené, která přijímané dary a granty investuje tak, že je vloží do fondu, a která příjmy generované tímto fondem používá k pokrytí nákladů všech těchto činností, nemůže jakožto režijní výdaje odpočíst DPH odvedenou na vstupu a vztahující se k výdajům spojeným s tímto investováním.

Podpisy.