



## Zbornik sudske prakse

PRESUDA SUDA (osmo vijeće)

3. srpnja 2019.\*

„Zahtjev za prethodnu odluku – Porez na dodanu vrijednost (PDV) – Odbitak pretporeza – Troškovi upravljanja fondom dotacija kojim se ostvaruju investicije s ciljem pokrivanja troškova svih izlaznih transakcija poreznog obveznika – Opći troškovi”

U predmetu C-316/18,

povodom zahtjeva za prethodnu odluku na temelju članka 267. UFEU-a, koji je uputio Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Žalbeni sud, Engleska i Wales (Građanski odjel), Ujedinjena Kraljevina), odlukom od 26. travnja 2018., koju je Sud zaprimio 14. svibnja 2018., u postupku

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

protiv

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

SUD (osmo vijeće),

u sastavu: F. Biltgen, predsjednik vijeća, C. G. Fernlund (izvjestitelj) i L. S. Rossi, suci,

nezavisna odvjetnica: J. Kokott,

tajnik: A. Calot Escobar,

uzimajući u obzir pisani postupak,

uzimajući u obzir očitovanja koja su podnijeli:

- za The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, S. Moore i A. Hitchmough, QC, B. Belgrano, *barrister*, i A. Brown, *advocate*,
- za vladu Ujedinjene Kraljevine, F. Shibli i R. Fadoju, u svojstvu agenata, uz asistenciju K. Beala, QC,
- za Europsku komisiju, R. Lyal i A. Armenia, u svojstvu agenata,

odlučivši, nakon što je saslušao nezavisnu odvjetnicu, da u predmetu odluči bez mišljenja,

donosi sljedeću

\* Jezik postupka: engleski

## Presudu

- 1 Zahtjev za prethodnu odluku odnosi se na tumačenje članka 168. točke (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost (SL 2006., L 347, str. 1.) (SL, posebno izdanje na hrvatskom jeziku, poglavlje 9., svezak 1., str. 120.; u daljnjem tekstu: Direktiva o PDV-u).
- 2 Zahtjev je podnesen u okviru spora između Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Uprava za poreze i carine, Ujedinjena Kraljevina, u daljnjem tekstu: porezna uprava) i The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (u daljnjem tekstu: Sveučilište u Cambridgeu) povodom odbijanja porezne uprave da Sveučilištu u Cambridgeu prizna odbitak poreza na dodanu vrijednost (u daljnjem tekstu: PDV) koji se odnosi na troškove investicijskih aktivnosti koje nisu obuhvaćene Direktivom o PDV-u, ali čiji su prihodi korišteni za pokrivanje troškova svih aktivnosti tog sveučilišta.

## Pravni okvir

### *Pravo Unije*

#### *Šesta direktiva*

- 3 Šesta direktiva Vijeća 77/388/EEZ od 17. svibnja 1977. o usklađivanju zakonodavstava država članica koja se odnose na poreze na promet – Zajednički sustav poreza na dodanu vrijednost: jedinstvena porezna osnovica (SL 1977., L 145, str. 1.; u daljnjem tekstu: Šesta direktiva) u članku 17. stavku 2. točki (a) predviđala je:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezivih transakcija poreznog obveznika, on ima pravo odbiti od poreza koji je dužan platiti:

- (a) [PDV] koji se mora platiti ili koji je plaćen za isporuku robe ili usluga koju je za njega izvršio ili će je izvršiti drugi porezni obveznik”.

#### *Direktiva o PDV-u*

- 4 Članak 2. stavak 1. točke (a) i (c) Direktive o PDV-u određuju:

„Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

- (a) isporuka robe koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav na teritoriju države članice u zamjenu za plaćanje;

[...]

- (c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav”.

- 5 Članak 9. stavak 1. te direktive određuje:

„Porezni obveznik’ znači svaka osoba koja samostalno provodi gospodarsku aktivnost na bilo kojem mjestu, bez obzira na svrhu ili rezultate te aktivnosti.

Sve aktivnosti proizvođača, trgovaca ili osoba koje pružaju usluge, uključujući rudarstvo i poljoprivredne aktivnosti i aktivnosti samostalnih profesija, smatraju se „gospodarskom aktivnošću”. Korištenje materijalne ili nematerijalne imovine radi ostvarivanja prihoda, na kontinuiranoj osnovi, posebno se smatra gospodarskom aktivnošću.”

- 6 U članku 168. točki (a) navedene direktive propisuje se:

„Ako se roba i usluge koriste u svrhu oporezovanih transakcija poreznog obveznika, porezni obveznik ima pravo, u državi članici u kojoj provodi predmetne transakcije, odbiti sljedeće od PDV-a koji je dužan platiti:

- (a) PDV koji se mora platiti ili koji je plaćen u toj državi članici za isporuku robe ili usluga koje je za njega izvršio ili će ih izvršiti drugi porezni obveznik.”

### ***Pravo Ujedinjene Kraljevine***

- 7 Članak 1. stavak 1. Value Added Tax Acta 1994 (Zakon iz 1994. o porezu na dodanu vrijednost) određuje:

„(1) [PDV] se naplaćuje, u skladu s odredbama ovog zakona,

- (a) na isporuke robe ili usluga u Ujedinjenoj Kraljevini (kao i na sve jednakovrijedne činidbe) [...]”.

- 8 Na temelju članka 26. tog zakona, jedini pretporez koji se može odbiti jest onaj koji se – na temelju VAT Regulationsa 1995 (Uredba iz 1995. o porezu na dodanu vrijednost) – odnosi na oporezive isporuke koje je obavio porezni obveznik, a ne pretporez koji se odnosi na izuzete isporuke. Članak 26. stavak 3. navedenog zakona određuje da kada porezni obveznik poduzima istodobno i oporezive i neoporezive transakcije, porezna uprava poduzima mjere kako bi osigurala pravednu i razumnu raspodjelu pretporeza između oporezivih i izuzetih transakcija.

### **Glavni postupak i prethodna pitanja**

- 9 Sveučilište u Cambridgeu je neprofitna obrazovna ustanova koja uz svoju glavnu djelatnost koja se sastoji od pružanja obrazovnih usluga, koje su izuzete od PDV-a, provodi i oporezive transakcije, u okviru djelatnosti komercijalnih istraživanja, prodaje publikacija, pružanja savjeta, usluga restauracije, usluga pružanja smještaja kao i iznajmljivanja uređaja i opreme. Pretporez koji se odnosi na troškove pretrpljene kako bi se istodobno provele i transakcije podvrgnute PDV-u i izuzete transakcije je, u skladu s posebnom metodom djelomičnog izuzeća koju je odobrila porezna uprava u skladu s nacionalnim pravom, podijeljen između tih dviju vrsta transakcija.
- 10 Djelatnosti Sveučilišta u Cambridgeu se djelomično financiraju donacijama i dotacijama koje se ulažu u jedan fond, a zatim investiraju. Tim fondom upravlja treća osoba. U ožujku 2009. navedeno je sveučilište od porezne uprave zahtijevalo odbitak PDV-a koji se odnosio na plaćene naknade za upravljanje predmetnim fondom, za razdoblja od 1. travnja 1973. do 1. svibnja 1997. i od 1. svibnja 2006. do 30. siječnja 2009., pri čemu je isticalo da su prihodi od tog fonda korišteni za financiranje svih njegovih djelatnosti.
- 11 Porezna uprava je odbila taj zahtjev uz obrazloženje da se te provizije izravno i isključivo mogu pripisati predmetnoj investicijskoj aktivnosti, koja nije obuhvaćena Direktivom o PDV-u. Ta je uprava smatrala da, u svakom slučaju, te naknade ne predstavljaju sastavni element cijene isporuke robe ili usluga podvrgnutih PDV-u, iako prihodi koje je taj fond ostvario djelomično financiraju tu isporuku robe ili usluga.

- 12 Sveučilište u Cambridgeu je osporavalo odluku navedene uprave pred First-tier Tribunalom (Tax Chamber) (Prvostupanjski sud, Odjel za poreze, Ujedinjena Kraljevina). Taj je sud, smatrajući da naknade za upravljanje dotičnim fondom predstavljaju troškove nastale za potrebe gospodarskih aktivnosti Sveučilišta u Cambridgeu i da, na toj osnovi, predstavljaju dio njegovih općih troškova, usvojio njegovu tužbu. Nakon što je tu ocjenu potvrdio Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (Viši sud, Odjel za poreze i *Chancery*, Ujedinjena Kraljevina), porezna uprava je podnijela žalbu protiv odluke potonjeg suda pred Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Žalbeni sud, Engleska i Wales (Građanski odjel), Ujedinjena Kraljevina).
- 13 Sud koji je uputio zahtjev ističe da ulaganje donacija i dotacija u fond samo po sebi ne predstavlja gospodarsku aktivnost u smislu sudske prakse Suda i da, stoga, ono ne ulazi u područje primjene sustava PDV-a.
- 14 Taj sud navodi da troškovi koji se odnose na naknade za upravljanje predmetnim fondom mogu biti povezani s aktivnostima Sveučilišta u Cambridgeu samo ako se može smatrati da se troškovi koji se odnose na pružanje usluge upravljanja mogu pripisati gospodarskim aktivnostima za čije je provođenje taj fond osnovan. To bi značilo da bi se zanemario neoporezivi karakter obavljane investicijske aktivnosti, u korist oporezivih gospodarskih aktivnosti koje nudi Sveučilište u Cambridgeu.
- 15 Prema sudu koji je uputio zahtjev iz sudske prakse Suda se čini da proizlazi da se u određenim slučajevima troškovi koji se stvarno mogu izravno pripisati nekoj neoporezivoj aktivnosti mogu, za potrebe PDV-a, smatrati kao da su povezani s oporezivom gospodarskom aktivnosti koja će se obavljati kasnije.
- 16 U tim je okolnostima Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (Žalbeni sud, Engleska i Wales (Građanski odjel), Ujedinjena Kraljevina) odlučio prekinuti postupak i uputiti Sudu sljedeća prethodna pitanja:
- „1. Treba li praviti ikakvu razliku između transakcija koje su izuzete od PDV-a i onih koje nisu njime oporezive pri odlučivanju postoji li pravo na odbitak PDV-a plaćenog za potrebe takvih transakcija?
2. Kada su naknade za upravljanje plaćene samo u vezi s neoporezivom investicijskom aktivnošću, postoji li ipak između tih troškova i gospodarskih aktivnosti koje se financiraju prihodom od investicija potrebna veza koja omogućuje odbitak PDV-a s obzirom na narav i razmjer kasnije gospodarske aktivnosti koja daje pravo na odbitak PDV-a? U kojoj je mjeri relevantno uzeti u obzir svrhu za koju će se ostvareni prihod upotrijebiti?
3. Treba li praviti ikakvu razliku između PDV-a plaćenog za potrebe osiguravanja kapitala za poduzeće i PDV-a plaćenog kako bi se osigurao trajni prihod koji ne uključuje trajni prihod od kasnijih gospodarskih aktivnosti?”

### **O prethodnim pitanjima**

- 17 Uvodno valja navesti, s jedne strane, da je Direktivom o PDV-u, koja je na snagu stupila 1. siječnja 2007., Šesta direktiva stavljena izvan snage a da pritom u odnosu na nju nisu uvedene bitne promjene. Budući da relevantne odredbe Direktive o PDV-u imaju u biti isti doseg kao i one Šeste direktive, sudska praksa Suda o potonjoj također se primjenjuje i na Direktivu o PDV-u.
- 18 S druge strane, iz zahtjeva za prethodnu odluku proizlazi da se glavni postupak odnosi na razdoblje tijekom kojega je, prvotno, bila na snazi Šesta direktiva, a potom Direktiva o PDV-u. Stoga tumačenje članka 168. točke (a) Direktive o PDV-u iz ove presude treba shvatiti kao da se odnosi i na članak 17. stavak 2. točku (a) Šeste direktive.

- 19 Nakon tih pojašnjenja valja uzeti da svojim pitanjima, koja valja ispitati zajedno, sud koji je uputio zahtjev u biti pita treba li članak 168. točku (a) Direktive o PDV-u tumačiti na način da je porezni obveznik koji obavlja i aktivnosti podvrgnute PDV-u i aktivnosti izuzete od tog poreza, koji donacije i dotacije koje primi ulaže u jedan fond te koji prihode od tog fonda koristi za pokrivanje troškova svih svojih aktivnosti ovlašten na ime općih troškova odbiti ulazni PDV koji se odnosi na troškove povezane s tim ulaganjem.
- 20 Kao prvo valja podsjetiti na to da se, iako je Direktivom o PDV-u određeno vrlo široko područje primjene PDV-a, taj porez odnosi samo na gospodarske djelatnosti. Naime, iz članka 2. te direktive, koji definira područje primjene PDV-a, proizlazi da tom porezu podliježu samo isporuke robe i pružanje usluga koji su obavljani naplatno (vidjeti u tom smislu presudu od 5. srpnja 2018., *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, t. 19. i navedenu sudsku praksu).
- 21 Kada je riječ o potonjem uvjetu, iz sudske prakse Suda proizlazi da mogućnost da se neka isporuka robe ili pružanje usluga kvalificira naplatnom transakcijom podrazumijeva postojanje transakcije među strankama koja uključuje ugovaranje cijene ili protuvrijednosti kao i to da se isporuka robe ili pružanje usluga obavlja „uz naknadu” u smislu članka 2. Direktive o PDV-u samo ako postoji izravna veza između isporučene robe ili pružene usluge i primljene protuvrijednosti (vidjeti u tom smislu presudu od 5. srpnja 2018., *Marle Participations*, C-320/17, EU:C:2018:537, t. 23. i navedenu sudsku praksu).
- 22 Kao drugo, valja podsjetiti na to da je svrha sustava odbitaka, koji je uspostavljen Direktivom o PDV-u, u potpunosti osloboditi poduzetnika od opterećenja PDV-om koji duguje ili koji je platio u sklopu svih svojih gospodarskih aktivnosti. Stoga zajednički sustav PDV-a jamči potpunu neutralnost oporezivanja svih gospodarskih djelatnosti, ma kakvi bili njihovi ciljevi ili rezultati, pod uvjetom da navedene djelatnosti i same načelno podliježu PDV-u (presuda od 5. srpnja 2018., C-320/17, EU:C:2018:537, t. 25. i navedena sudska praksa).
- 23 Međutim, iz članka 168. Direktive o PDV-u proizlazi da je za ostvarivanje prava na odbitak potrebno, s jedne strane, da je zainteresirana osoba „porezni obveznik” u smislu te direktive i, s druge strane, da porezni obveznik robu i usluge na kojima temelji navedeno pravo koristi za potrebe svojih vlastitih izlaznih oporezivih transakcija i da ulaznu isporuku te robe ili tih usluga izvrši drugi porezni obveznik (presuda od 5. srpnja 2018., C-320/17, EU:C:2018:537, t. 26. i navedena sudska praksa).
- 24 Stoga transakcije koje ne potpadaju pod područje primjene Direktive o PDV-u ili one koje su izuzete od PDV-a u načelu ne daju pravo na odbitak (vidjeti, u tom smislu, presudu od 14. rujna 2017., *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 30. i navedenu sudsku praksu).
- 25 Prema ustaljenoj sudskoj praksi, da bi se poreznom obvezniku priznalo pravo na odbitak PDV-a kao pretporeza, nužno je postojanje izravne i neposredne veze između konkretne ulazne transakcije i jedne izlazne transakcije ili više njih koje otvaraju pravo na odbitak. Pravo na odbitak pretporeza na stjecanje robe ili usluga pretpostavlja da su troškovi nastali za njihovo stjecanje sastavni elementi cijene transakcija koje se izlazno oporezuju, a što otvara pravo na odbitak (presuda od 14. rujna 2017., *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 28. i navedena sudska praksa).
- 26 Međutim, priznaje se pravo poreznog obveznika na odbitak čak i kad ne postoji izravna i neposredna veza između određene ulazne i jedne ili više izlaznih transakcija na temelju kojih se ostvaruje pravo na odbitak, kada troškovi predmetne robe ili usluga čine dio općih troškova potonjeg pa su kao takvi sastavni elementi cijene robe i usluga koje isporučuje jer su takvi izdaci u izravnoj i neposrednoj vezi sa svim gospodarskim aktivnostima poreznog obveznika (presuda od 14. rujna 2017., *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, t. 29. i navedena sudska praksa).

- 27 Iz toga proizlazi da – u jednom ili drugom slučaju – postojanje takve izravne i neposredne veze pretpostavlja da trošak ulaznih roba ili usluga bude uključen u cijenu pojedinih izlaznih transakcija ili u cijenu robe ili usluga koje pruža porezni obveznik u okviru svojih gospodarskih aktivnosti (presuda od 30. svibnja 2013., X, C-651/11, EU:C:2013:346, t. 55. i navedena sudska praksa).
- 28 U ovom slučaju, kako bi se odgovorilo na pitanje je li u okolnostima kao što su one u glavnom postupku moguće odbiti plaćeni PDV koji se odnosi na troškove povezane s ulaganjem donacija i dotacija u fond s ciljem generiranja sredstava namijenjenih pokrivanju troškova svih aktivnosti jedne obrazovne ustanove, kakva je Sveučilište u Cambridgeu, treba prvo utvrditi predstavljaju li prikupljanje tih donacija i dotacija i njihovo ulaganje u fond gospodarsku aktivnost, u smislu Direktive o PDV-u, te na toj osnovi ulaze u područje primjene te direktive.
- 29 U tom pogledu valja utvrditi da, u okviru prikupljanja i ubiranja donacija i dotacija, Sveučilište u Cambridgeu ne djeluje kao porezni obveznik. Naime, da bi se smatrala poreznim obveznikom, osoba mora obavljati gospodarske aktivnosti, to jest aktivnosti koje se obavljaju naplatno. Međutim, s obzirom na to da se donacije i dotacije daju u osnovi zbog subjektivnih razloga, za karitativne svrhe i na aleatoran način i da nisu protučinidba ni za kakvu gospodarsku aktivnost, njihovo prikupljanje i ubiranje ne ulazi u područje primjene PDV-a (vidjeti u tom smislu presudu od 3. ožujka 1994., Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, t. 17. i 19.). Iz toga slijedi, kako proizlazi iz točke 24. ove presude, da se ulazni PDV koji se odnosi na eventualne troškove u okviru prikupljanja donacija i dotacija, bez obzira na razlog zbog kojeg su te donacije i dotacije učinjene, ne može odbiti.
- 30 Aktivnost koja se sastoji od ulaganja donacija i dotacija i troškovi koji se odnose na tu aktivnost ulaganja moraju u pogledu PDV-a imati isti tretman kao i negospodarska aktivnost koju predstavlja njihovo ubiranje i eventualni troškovi koji se na njega odnose. Naime, takva aktivnost financijskog ulaganja za Sveučilište u Cambridgeu – kao i za privatnog ulagatelja – ne predstavlja samo sredstvo koje omogućuje ostvarivanje prihoda od tako prikupljenih donacija i dotacija već i aktivnost izravno povezanu s njihovim prikupljanjem te stoga predstavlja samo izravno produženje te negospodarske aktivnosti. Stoga se ni ulazni PDV koji se odnosi na troškove povezane s tim ulaganjem ne može odbiti.
- 31 Točno je da činjenica da su troškovi nastali radi stjecanja činidbe u okviru negospodarske aktivnosti sama po sebi ne isključuje to da oni daju pravo na odbitak u okviru gospodarske aktivnosti poreznog obveznika, u mjeri u kojoj su uključeni u cijenu pojedinih ulaznih transakcija ili u cijenu robe ili usluga koje je isporučio porezni obveznik u okviru te gospodarske aktivnosti (vidjeti u tom smislu presudu od 26. svibnja 2005., Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, t. 36.).
- 32 Međutim, u ovom slučaju, iz spisa kojim raspolaže Sud proizlazi da, s jedne strane, troškovi povezani s upravljanjem donacijama i dotacijama uložnim u dotični fond nisu uključeni u cijenu neke konkretne izlazne transakcije. S druge strane, u mjeri u kojoj iz spisa proizlazi da je Sveučilište u Cambridgeu neprofitna obrazovna ustanova i da su predmetni troškovi učinjeni kako bi se generirala sredstva koja se koriste za pokrivanje troškova svih izlaznih transakcija tog sveučilišta, sredstva koja na taj način omogućavaju smanjenje cijene roba i usluga koje to sveučilište pruža, te se troškove ne može smatrati sastavnim dijelovima te cijene i, stoga, oni ne predstavljaju dio općih troškova tog sveučilišta. S obzirom na to da u ovom slučaju ne postoji izravna i neposredna veza između navedenih troškova i neke konkretne izlazne transakcije kao ni između njih i svih aktivnosti Sveučilišta u Cambridgeu, PDV koji se odnosi na te troškove se, u svakom slučaju, ne može odbiti.
- 33 Imajući sva navedena razmatranja u vidu, na upućena pitanja valja odgovoriti da članak 168. točku (a) Direktive o PDV-u treba tumačiti na način da porezni obveznik koji obavlja i aktivnosti podvrgnute PDV-u i aktivnosti izuzete od tog poreza, koji donacije i dotacije koje primi ulaže u jedan fond te koji prihode od tog fonda koristi za pokrivanje troškova svih svojih aktivnosti nije ovlašten na ime općih troškova odbiti ulazni PDV koji se odnosi na troškove povezane s tim ulaganjem.

## **Troškovi**

- 34 Budući da ovaj postupak ima značaj prethodnog pitanja za stranke glavnog postupka pred sudom koji je uputio zahtjev, na tom je sudu da odluči o troškovima postupka. Troškovi podnošenja očitovanja Sudu, koji nisu troškovi spomenutih stranaka, ne nadoknađuju se.

Slijedom navedenog, Sud (osmo vijeće) odlučuje:

**Članak 168. točku (a) Direktive Vijeća 2006/112/EZ od 28. studenoga 2006. o zajedničkom sustavu poreza na dodanu vrijednost treba tumačiti na način da porezni obveznik koji obavlja i aktivnosti podvrgnute PDV-u i aktivnosti izuzete od tog poreza, koji donacije i dotacije koje primi ulaže u jedan fond te koji prihode od tog fonda koristi za pokrivanje troškova svih svojih aktivnosti nije na ime općih troškova ovlašten odbiti ulazni PDV koji se odnosi na troškove povezane s tim ulaganjem.**

Potpisi