Zbierka súdnych rozhodnutí

ROZSUDOK SÚDNEHO DVORA (ôsma komora)

z 3. júla 2019 *

„Návrh na začatie prejudiciálneho konania – Daň z pridanej hodnoty (DPH) – Odpočítanie dane zaplatenej na vstupe – Výdavky na správu finančného fondu, ktorý realizuje investície na účely pokrytia nákladov na všetky transakcie uskutočnené zdaniteľnou osobou na výstupe – Všeobecné výdavky“

Vo veci C-316/18,

ktorej predmetom je návrh na začatie prejudiciálneho konania podľa článku 267 ZFEÚ, podaný rozhodnutím Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Odvolací súd (Anglicko a Wales) (občianskoprávne oddelenie), Spojené kráľovstvo] z 26. apríla 2018 a doručený Súdnemu dvoru 14. mája 2018, ktorý súvisí s konaním:

Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs

proti

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

SÚDNY DVOR (ôsma komora),

v zložení: predseda ôsmej komory F. Biltgen, sudcovia C. G. Fernlund (spravodajca) a L. S. Rossi,

generálna advokátka: J. Kokott,

tajomník: A. Calot Escobar,

so zreteľom na písomnú časť konania,

so zreteľom na pripomienky, ktoré predložili:

– The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, v zastúpení: S. Moore a A. Hitchmough, QC, B. Belgrano, barrister, ako aj A. Brown, advocate,

– vláda Spojeného kráľovstva, v zastúpení: F. Shibli a R. Fadoju, splnomocnení zástupcovia, za právnej pomoci K. Beal, QC,

– Európska komisia, v zastúpení: R. Lyal a A. Armenia, splnomocnení zástupcovia,

so zreteľom na rozhodnutie prijaté po vypočutí generálnej advokátky, že vec bude prejednaná bez jej návrhov,

vyhlásil tento

* Jazyk konania: angličtina.

Rozsudok

1 Návrh na začatie prejudiciálneho konania sa týka výkladu článku 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty (Ú. v. EÚ L 347, 2006, s. 1, ďalej len „smernica o DPH“).

2 Tento návrh bol predložený v rámci sporu medzi Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (daňový a colný úrad, Spojené kráľovstvo) (ďalej len „daňový úrad“) a The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (ďalej len „univerzita v Cambridge“), ktorý sa týkal toho, že daňový úrad odmietol priznať univerzite v Cambridge odpočítanie dane z pridanej hodnoty (DPH) so zreteľom na výdavky vzniknuté v súvislosti s investičnými činnosťami, na ktoré sa nevzťahuje smernica o DPH, ale pri ktorých sa vytvorený príjem použil na pokrytie nákladov na všetky činnosti tejto univerzity.

Právny rámec

Právo Únie

Šiesta smernica

3 Smernica Rady 77/388/EHS zo 17. mája 1977 o zosúladení právnych predpisov členských štátov týkajúcich sa daní z obratu – spoločný systém dane z pridanej hodnoty: jednotný základ jej stanovenia (Ú. v. ES L 145, 1977, s. 1; Mim. vyd. 09/001, s. 23, ďalej len „šiesta smernica“) vo svojom článku 17 ods. 2 písm. a) stanovovala:

„Pokiaľ sa tovary a služby používajú na účely [jej] zdaniteľných plnení, daňovník [zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*] má právo odpočítať nasledovné položky z dane, ktorú má zaplatiť:

a) [DPH] splatnú alebo zaplatenú za tovary alebo služby, ktoré [jej] dodal[a] alebo má dodať iný daňovník [iná zdaniteľná osoba – *neoficiálny preklad*]“.

Smernica o DPH

4 V článku 2 ods. 1 písm. a) a c) smernice o DPH sa uvádza:

„DPH podliehajú tieto transakcie:

a) dodanie tovaru za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká;

…

c) poskytovanie služieb za protihodnotu na území členského štátu zdaniteľnou osobou, ktorá koná ako taká“.

5 Článok 9 ods. 1 tejto smernice uvádza:

„‚Zdaniteľná osoba‘ je každá osoba, ktorá nezávisle a na akomkoľvek mieste vykonáva ekonomickú činnosť, odhliadnuc od účelu alebo výsledkov tejto činnosti.

‚Ekonomická činnosť' je každá činnosť výrobcov, obchodníkov alebo osôb poskytujúcich služby vrátane ťažobných a poľnohospodárskych činností a činností pri výkone slobodných povolaní. Ekonomickou činnosťou je predovšetkým využívanie hmotného alebo nehmotného majetku na účely získania príjmu na pokračujúcom základe."

6 Článok 168 písm. a) uvedenej smernice stanovuje:

„Pokiaľ ide o tovar a služby, ktoré sú použité na účely zdaniteľných transakcií zdaniteľnej osoby, táto má právo v členskom štáte, v ktorom uskutočňuje tieto transakcie, odpočítať z výšky DPH, ktorú je povinná zaplatiť, tieto sumy:

a) DPH splatnú alebo zaplatenú v tomto členskom štáte za tovar, ktorý jej bol alebo bude dodaný, a za služby, ktoré jej boli alebo budú poskytnuté, inou zdaniteľnou osobou".

Právo Spojeného kráľovstva

7 § 1 ods. 1 Value Added Tax Act 1994 (zákon z roku 1994 o dani z pridanej hodnoty) znie:

„1) [DPH] sa v súlade s ustanoveniami tohto zákona vyberá

a) z dodávky tovarov alebo poskytnutia služieb v Spojenom kráľovstve (vrátane čohokoľvek posudzovaného ako dodávka alebo poskytnutie)…".

8 Podľa § 26 uvedeného zákona je jedinou odpočítateľnou daňou na vstupe tá, ktorá sa podľa VAT Regulations 1995 (nariadenie z roku 1995 o dani z pridanej hodnoty) týka zdaniteľných dodávok uskutočnených zdaniteľnou osobou, a nie tá, ktorá sa týka dodávok oslobodených od dane. V§ 26 ods. 3 uvedeného zákona sa uvádza, že ak zdaniteľná osoba vykonáva zdaniteľné transakcie aj transakcie oslobodené od dane, správca dane prijme opatrenia na zabezpečenie spravodlivého a primeraného rozdelenia vstupnej dane medzi zdaniteľné plnenia a plnenia oslobodené od dane.

Spor vo veci samej a prejudiciálne otázky

9 Univerzita v Cambridge je neziskovým vzdelávacím zariadením, ktoré popri svojej hlavnej činnosti spočívajúcej v poskytovaní vzdelávacích služieb, ktoré sú oslobodené od DPH, vykonáva aj zdaniteľné plnenia v kontexte výskumných činností na komerčné účely, predaja publikácií, poskytovania poradenstva, stravovania, ubytovania, ako aj prenájmu zariadení a vybavenia. DPH na vstupe v súvislosti s nákladmi vynaloženými pri uskutočňovaní transakcií podliehajúcich dani a transakcií oslobodených od dane je v súlade s osobitnou metódou čiastočného oslobodenia schválenou daňovým úradom podľa vnútroštátnych právnych predpisov rozdelená medzi tieto dva druhy transakcií.

10 Činnosť univerzity v Cambridge je čiastočne financovaná prostredníctvom darov a grantov, ktoré sú vložené do fondu a následne investované. Tento fond spravuje tretia osoba. V marci 2009 táto univerzita požiadala daňový úrad o odpočítanie DPH v súvislosti s poplatkami uhradenými za správu príslušného fondu za obdobie od 1. apríla 1973 do 1. mája 1997 a od 1. mája 2006 do 30. januára 2009 z dôvodu, že príjem vytvorený týmto fondom sa použil na financovanie nákladov na činnosti univerzity ako celku.

11 Daňový úrad zamietol túto žiadosť s odôvodnením, že tieto poplatky priamo a výlučne súviseli s dotknutou investičnou činnosťou, na ktorú sa nevzťahuje smernica o DPH. Tento úrad sa domnieval, že uvedené poplatky v každom prípade neboli súčasťou ceny dodávky tovaru alebo poskytnutia služieb na výstupe, ktoré podliehajú DPH, pričom príjmy vytvorené týmto fondom čiastočne financujú tieto dodávky tovaru alebo poskytnutia služieb.

12 Univerzita v Cambridge napadla rozhodnutie uvedeného úradu na First-tier Tribunal (Tax Chamber) [prvostupňový súd (daňový senát), Spojené kráľovstvo]. Tento súd, ktorý zastával názor, že poplatky za správu príslušného fondu predstavujú výdavky vynaložené pre potreby hospodárskej činnosti univerzity v Cambridge a ako také sú súčasťou všeobecných výdavkov tejto univerzity, návrhu tejto univerzity vyhovel. Keďže toto posúdenie potvrdil aj Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [druhostupňový súd (oddelenie pre daňové a majetkové spory), Spojené kráľovstvo], daňový úrad podal odvolanie proti rozsudku tohto súdu na Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Odvolací súd (Anglicko a Wales) (občianskoprávny senát), Spojené kráľovstvo].

13 Vnútroštátny súd, ktorý podal návrh na začatie prejudiciálneho konania, konštatuje, že vloženie uvedených darov a grantov do fondu nie je samo osebe hospodárskou činnosťou v zmysle judikatúry Súdneho dvora, a preto sa naň nevzťahuje režim DPH.

14 Tento súd uvádza, že výdavky týkajúce sa poplatkov spojených s riadením fondu môžu súvisieť s činnosťou univerzity v Cambridge len vtedy, ak sa možno domnievať, že výdavky na vykonávanie správy vynaložené na vstupe sú pripísateľné hospodárskym činnostiam, na podporu ktorých bol tento fond vytvorený. Z toho vyplýva, že nezdaniteľná povaha investičnej činnosti vykonávanej v prospech zdaniteľných hospodárskych činností poskytovaných univerzitou v Cambridge sa neberie do úvahy.

15 Podľa tohto vnútroštátneho súdu sa zdá, že z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že v niektorých prípadoch sa výdavky v skutočnosti priamo pripísateľné nezdaniteľnej činnosti môžu na účely DPH považovať za spojené so zdaniteľnou hospodárskou činnosťou, ktorá sa uskutočňuje neskôr.

16 Za týchto podmienok Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Odvolací súd (Anglicko a Wales) (občianskoprávny senát)] rozhodol prerušiť konanie a položil Súdnemu dvoru tieto prejudiciálne otázky:

„1. Má sa rozlišovať medzi transakciami oslobodenými od dane a transakciami, ktoré nie sú predmetom dane, na účely rozhodnutia, či je DPH, ktorá bola vynaložená na účely týchto transakcií, odpočítateľná?

2. V prípade úhrady poplatkov za správu iba v súvislosti s investičnou činnosťou, ktorá nie je predmetom DPH, je napriek tomu možné vytvoriť potrebné prepojenie medzi týmito nákladmi a hospodárskymi činnosťami, ktoré sú dotované z investičných príjmov, ktoré sú výsledok týchto investícií, aby sa umožnilo odpočítanie DPH na základe povahy a rozsahu hospodárskej činnosti na výstupe, s ktorou je spojený nárok na odpočítanie DPH? Do akej miery je relevantné brať do úvahy účel, na ktorý budú vytvorené príjmy použité?

3. Má sa rozlišovať medzi DPH, ktorá vzniká na účely zabezpečenia kapitalizácie podnikateľskej činnosti, a DPH, ktorá vytvára svoj vlastný tok príjmov, ktorý je odlišný od toku príjmov plynúceho z hospodárskej činnosti na výstupe?“

O prejudiciálnych otázkach

17 Na úvod je potrebné uviesť, že smernica o DPH, ktorá nadobudla účinnosť 1. januára 2007, zrušila šiestu smernicu, avšak v porovnaní s ňou nepriniesla podstatné zmeny. Vzhľadom na to, že relevantné ustanovenia smernice o DPH sú v zásade obsahovo zhodné s relevantnými ustanoveniami šiestej smernice, judikatúra Súdneho dvora týkajúca sa šiestej smernice je uplatniteľná aj na smernicu o DPH.

18 Zároveň z rozhodnutia vnútroštátneho súdu vyplýva, že spor vo veci samej sa týka časového obdobia, počas ktorého bola účinná najskôr šiesta smernica a následne aj smernica o DPH. Preto výklad článku 168 písm. a) smernice o DPH v tomto rozsudku treba vnímať aj ako výklad článku 17 ods. 2 písm. a) šiestej smernice.

19 Po uvedení týchto spresnení treba konštatovať, že svojimi otázkami, ktoré sa musia preskúmať spoločne, sa vnútroštátny súd v podstate pýta, či sa má článok 168 písm. a) smernice o DPH vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba vykonávajúca tak činnosť podliehajúcu DPH, ako aj činnosť oslobodenú od tejto dane, ktorá investuje prijaté dary a granty do fondu a využíva príjem vytvorený týmto fondom na pokrytie nákladov na všetky tieto činnosti, je oprávnená si z titulu všeobecných výdavkov odpočítať DPH zaplatenú na vstupe v súvislosti s výdavkami na túto investíciu.

20 V prvom rade je potrebné pripomenúť, že hoci smernica o DPH vymedzuje veľmi širokú pôsobnosť DPH, týka sa iba činností, ktoré majú hospodársky charakter. Z článku 2 uvedenej smernice, v ktorom je definovaná pôsobnosť DPH, totiž vyplýva, že táto daň sa vzťahuje len na dodanie tovaru a poskytnutie služieb za protihodnotu (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. júla 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, bod 19 a citovanú judikatúru).

21 Pokiaľ ide o poslednú uvedenú podmienku, z judikatúry Súdneho dvora vyplýva, že kvalifikácia dodania tovaru alebo poskytnutia služieb ako transakcie uskutočnenej za odplatu predpokladá existenciu transakcie medzi stranami vrátane stanovenia ceny alebo jej ekvivalentu a že toto dodanie tovaru alebo poskytnutie služieb sa uskutoční „za protihodnotu“ v zmysle článku 2 smernice o DPH iba vtedy, ak existuje priama súvislosť medzi dodaným tovarom alebo poskytnutou službou a prijatou protihodnotou (pozri v tomto zmysle rozsudok z 5. júla 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, bod 23 a citovanú judikatúru).

22 V druhom rade, cieľom režimu odpočtu zavedeného smernicou o DPH je úplne zbaviť podnikateľa bremena DPH splatnej alebo zaplatenej v rámci všetkých jeho hospodárskych činností. Spoločný systém DPH takto zabezpečuje úplnú daňovú neutralitu všetkých hospodárskych činností bez ohľadu na ich účel alebo výsledky pod podmienkou, že samy osebe v zásade podliehajú DPH (rozsudok z 5. júla 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, bod 25 a citovaná judikatúra).

23 Zo znenia článku 168 smernice o DPH však vyplýva, že na uplatnenie práva na odpočítanie dane je potrebné, aby dotknutá osoba bola jednak „zdaniteľnou osobou“ v zmysle tejto smernice a jednak, aby táto zdaniteľná osoba využívala uvedený tovar a služby zakladajúce toto právo na výstupe pre potreby svojich zdaniteľných plnení, a že na vstupe musí byť tento tovar dodaný alebo služby poskytnuté inou zdaniteľnou osobou (rozsudok z 5. júla 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, bod 26 a citovaná judikatúra).

24 Preto transakcie, ktoré nepatria do pôsobnosti smernice o DPH, alebo transakcie, ktoré sú oslobodené od DPH, v zásade nezakladajú právo na odpočítanie dane (pozri v tomto zmysle rozsudok zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 30 a citovanú judikatúru).

25 Z ustálenej judikatúry vyplýva, že na to, aby sa zdaniteľnej osobe priznalo právo na odpočítanie DPH zaplatenej na vstupe, je nevyhnutné, aby existovala priama a bezprostredná súvislosť medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami na výstupe, ktoré zakladajú právo na odpočítanie. Právo na odpočítanie DPH, ktorej podlieha nadobudnutie tovaru alebo služby na vstupe, predpokladá, že výdavky vynaložené na nadobudnutie tohto tovaru alebo služby patria k podstatným prvkom tvoriacim cenu transakcií zdanených na výstupe, pri ktorých vzniká právo na odpočítanie (rozsudok zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 28 a citovaná judikatúra).

26 Právo na odpočítanie v prospech zdaniteľnej osoby je však prípustné aj pri absencii priamej a bezprostrednej súvislosti medzi konkrétnou transakciou na vstupe a jednou alebo viacerými transakciami na výstupe zakladajúcimi právo na odpočítanie, ak náklady na predmetný tovar alebo služby tvoria súčasť všeobecných výdavkov tejto zdaniteľnej osoby a sú ako také podstatnými prvkami

ceny tovaru alebo služieb, ktoré poskytuje, keďže tieto náklady majú priamu a bezprostrednú súvislosť so všetkou hospodárskou činnosťou zdaniteľnej osoby (rozsudok zo 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, bod 29 a citovaná judikatúra).

27 Z toho vyplýva, že existencia takejto priamej a bezprostrednej súvislosti v každom prípade predpokladá, že náklady na tovar alebo služby na vstupe sú zahrnuté do ceny konkrétnych transakcií na výstupe alebo do ceny tovaru dodaného alebo služieb poskytnutých zdaniteľnou osobou v rámci jej hospodárskej činnosti (rozsudok z 30. mája 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, bod 55 a citovaná judikatúra).

28 V tomto prípade s cieľom odpovedať na otázku, či za okolností, ako sú tie, ktoré sú predmetom sporu vo veci samej, je možné odpočítať DPH zaplatenú v súvislosti s výdavkami spojenými s vložením darov a grantov do fondu s cieľom vytvoriť zdroje na pokrytie nákladov na všetky činnosti vzdelávacieho zariadenia, akým je univerzita v Cambridge, je potrebné vopred určiť, či prijatie týchto darov a grantov a ich vloženie do fondu predstavuje hospodársku činnosť v zmysle smernice o DPH a ako také patrí do pôsobnosti uvedenej smernice.

29 V tejto súvislosti treba konštatovať, že v súvislosti s prijatím darov a grantov univerzita v Cambridge nekoná ako zdaniteľná osoba. Na to, aby osoba mohla byť považovaná za zdaniteľnú, totiž musí vykonávať hospodárske činnosti, a to činnosti vykonávané za odplatu. Vzhľadom na to, že dary a granty poskytnuté najmä zo subjektívnych dôvodov, na charitatívne účely alebo náhodne, nie sú protihodnotou za žiadnu hospodársku činnosť, nespadá ich prijímanie do pôsobnosti DPH (pozri v tomto zmysle rozsudok z 3. marca 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, body 17 a 19). V dôsledku toho, ako vyplýva z bodu 24 tohto rozsudku, DPH zaplatená na vstupe v súvislosti s prípadnými výdavkami vzniknutými pri prijímaní darov a grantov, bez ohľadu na dôvod, prečo boli tieto dary a granty prijaté, nie je odpočítateľná.

30 Činnosť spočívajúca v investovaní darov a grantov a výdavky spojené s touto investičnou činnosťou musia byť so zreteľom na DPH predmetom rovnakého zaobchádzania ako nehospodárska činnosť, ktorú predstavuje prijímanie týchto darov a grantov a prípadné výdavky s ňou spojené. Podobne ako pre súkromného investora pre univerzitu v Cambridge totiž uvedená činnosť finančného investovania nie je len prostriedkom na vytváranie príjmov z takto získaných darov a grantov, ale priamo súvisí s ich príjmom, a preto predstavuje priame rozšírenie tejto nehospodárskej činnosti. Preto nie je možné odpočítať ani DPH zaplatenú na vstupe, ktorá súvisí s výdavkami na túto investíciu.

31 Je pravda, že skutočnosť, že náklady vznikli pri prijímaní služieb poskytnutých v súvislosti s nehospodárskou činnosťou, sama osebe nevylučuje, že tieto náklady budú oprávňovať na odpočítanie dane v rámci hospodárskej činnosti zdaniteľnej osoby, pokiaľ sú zahrnuté v cene za jednotlivé transakcie, ktoré sa uskutočnili na výstupe, alebo v cene tovaru alebo služieb poskytnutých zdaniteľnou osobou v rámci tejto hospodárskej činnosti (pozri v tomto zmysle rozsudok z 26. mája 2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, bod 36).

32 V tomto prípade však zo spisu, ktorý má Súdny dvor k dispozícii, vyplýva, že výdavky na správu darov a grantov vložených do príslušného fondu nie sú zahrnuté do ceny konkrétnej transakcie uskutočnenej na výstupe. Ďalej, keďže z tohto spisu vyplýva, že univerzita v Cambridge je neziskovým vzdelávacím zariadením a že predmetné výdavky vznikli s cieľom vytvoriť príjmy, ktoré sa použijú na pokrytie nákladov na všetky transakcie na výstupe, ktoré táto univerzita vykonáva a ktoré tak umožňujú znížiť ceny tovaru a služieb poskytovaných touto univerzitou, tieto výdavky nemožno považovať za podstatné prvky týchto cien, a preto nie sú súčasťou všeobecných výdavkov uvedenej univerzity. Keďže v tomto prípade neexistuje priama a bezprostredná súvislosť ani medzi týmito výdavkami a konkrétnou transakciou na výstupe, ani medzi uvedenými výdavkami a všetkými činnosťami univerzity v Cambridge, DPH súvisiaca s týmito výdavkami nie je v žiadnom prípade odpočítateľná.

33 So zreteľom na všetky predchádzajúce úvahy treba na položené otázky odpovedať tak, že článok 168 písm. a) smernice o DPH sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba vykonávajúca tak činnosť podliehajúcu DPH, ako aj činnosť oslobodenú od tejto dane, ktorá investuje prijaté dary a granty tak, že ich vloží do fondu a využíva príjem vytvorený týmto fondom na pokrytie nákladov na všetky tieto činnosti, nie je oprávnená odpočítať si z titulu všeobecných výdavkov DPH zaplatenú na vstupe v súvislosti s výdavkami na túto investíciu.

O trovách

34 Vzhľadom na to, že konanie pred Súdnym dvorom má vo vzťahu k účastníkom konania vo veci samej incidenčný charakter a bolo začaté v súvislosti s prekážkou postupu v konaní pred vnútroštátnym súdom, o trovách konania rozhodne tento vnútroštátny súd. Iné trovy konania, ktoré vznikli v súvislosti s predložením pripomienok Súdnemu dvoru a nie sú trovami uvedených účastníkov konania, nemôžu byť nahradené.

Z týchto dôvodov Súdny dvor (ôsma komora) rozhodol takto:

Článok 168 písm. a) smernice Rady 2006/112/ES z 28. novembra 2006 o spoločnom systéme dane z pridanej hodnoty sa má vykladať v tom zmysle, že zdaniteľná osoba vykonávajúca tak činnosť podliehajúcu dani z pridanej hodnoty, ako aj činnosť oslobodenú od tejto dane, ktorá investuje prijaté dary a granty tak, že ich vloží do fondu a využíva príjem vytvorený týmto fondom na pokrytie nákladov na všetky tieto činnosti, nie je oprávnená odpočítať si z titulu všeobecných výdavkov daň z pridanej hodnoty zaplatenú na vstupe v súvislosti s výdavkami na túto investíciu.

Podpisy