Zbirka odločb sodne prakse

SODBA SODIŠČA (osmi senat)

z dne 3. julija 2019*

„Predhodno odločanje – Davek na dodano vrednost (DDV) – Odbitek vstopnega davka – Stroški upravljanja sklada dotacij, prek katerega se investira z namenom kritja stroškov vseh izstopnih transakcij davčnega zavezanca – Splošni stroški“

V zadevi C-316/18,

katere predmet je predlog za sprejetje predhodne odločbe na podlagi člena 267 PDEU, ki ga je vložilo Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (pritožbeno sodišče (Anglija in Wales) (civilni oddelek), Združeno kraljestvo) z odločbo z dne 26. aprila 2018, ki je na Sodišče prispela 14. maja 2018, v postopku

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

proti

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

SODIŠČE (osmi senat),

v sestavi F. Biltgen, predsednik senata, C. G. Fernlund (poročevalec), sodnik, in L. S. Rossi, sodnica,

generalna pravobranilka: J. Kokott,

sodni tajnik: A. Calot Escobar,

na podlagi pisnega postopka,

ob upoštevanju stališč, ki so jih predložili:

– za The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, S. Moore, A. Hitchmough, QC, B. Belgrano, barrister, in A. Brown, advocate,

– za vlado Združenega kraljestva F. Shibli in R. Fadoju, agenta, skupaj s K. Bealom, QC,

– za Evropsko komisijo R. Lyal in A. Armenia, agenta,

na podlagi sklepa, sprejetega po opredelitvi generalne pravobranilke, da bo v zadevi razsojeno brez sklepnih predlogov,

izreka naslednjo

* Jezik postopka: angleščina.

Sodbo

1 Predlog za sprejetje predhodne odločbe se nanaša na razlago člena 168(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost (UL 2006, L 347, str. 1, v nadaljevanju: Direktiva o DDV).

2 Ta predlog je bil vložen v okviru spora med Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (davčna in carinska uprava, Združeno kraljestvo) (v nadaljevanju: davčna uprava) in The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (v nadaljevanju: univerza v Cambridgeu) z zvezi z zavrnitvijo te uprave, da bi univerzi v Cambridgeu priznala odbitek davka na dodano vrednost (DDV) od stroškov, ki so sicer nastali v okviru investicijskih dejavnosti, ki ne spadajo na področje uporabe Direktive o DDV, vendar so bili iz njih nastali prihodki uporabljeni za kritje stroškov vseh dejavnosti te univerze.

Pravni okvir

Pravo Unije

Šesta direktiva

3 Šesta direktiva Sveta z dne 17. maja 1977 o usklajevanju zakonodaje držav članic o prometnih davkih – Skupni sistem davka na dodano vrednost: enotna osnova za odmero (77/388/EGS) (UL, posebna izdaja v slovenščini, poglavje 9, zvezek 1, str. 23) je v členu 17(2)(a) določala:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčljivih transakcij, je davčni zavezanec upravičen odbiti davek, ki ga je dolžan plačati:

(a) [DDV], ki ga je dolžan plačati ali ga je plačal za blago ali storitve, ki mu jih je dobavil ali mu jih bo dobavil drug davčni zavezanec".

Direktiva o DDV

4 Člen 2(1)(a) in (c) Direktive o DDV določa:

„Predmet DDV so naslednje transakcije:

(a) dobave blaga, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo;

[…]

(c) storitve, ki jih davčni zavezanec, ki deluje kot tak, opravi na ozemlju države članice za plačilo."

5 Člen 9(1) te direktive določa:

„‚Davčni zavezanec' je vsaka oseba, ki kjer koli neodvisno opravlja kakršno koli ekonomsko dejavnost, ne glede na namen ali rezultat te dejavnosti.

‚Ekonomska dejavnost' je vsaka dejavnost proizvajalcev, trgovcev ali oseb, ki opravljajo storitve, vključno z rudarskimi in kmetijskimi dejavnostmi ter dejavnostmi samostojnih poklicev. Za ekonomsko dejavnost se šteje predvsem izkoriščanje premoženja v stvareh ali pravicah, ki je namenjeno trajnemu doseganju dohodka."

6 Člen 168(a) te direktive določa:

„Dokler se blago in storitve uporabljajo za namene njegovih obdavčenih transakcij, ima davčni zavezanec v državi članici, v kateri opravlja te transakcije, pravico, da odbije od zneska DDV, ki ga je dolžan plačati, naslednje zneske:

(a) DDV, ki ga je dolžan ali ga je plačal v tej državi članici za blago ali storitve, ki mu jih je ali mu jih bo opravil drug davčni zavezanec.“

Pravo Združenega kraljestva

7 Člen 1(1) Value Added Tax Act 1994 (zakon iz leta 1994 o davku na dodano vrednost) določa:

„1. [DDV] se v skladu z določbami tega zakona obračuna:

(a) od dobave blaga ali storitev v Združenem kraljestvu (ter od vseh izenačenih transakcij) […]“.

8 V skladu s členom 26 navedenega zakona je edini odbitni vstopni davek tisti, ki se v skladu z VAT Regulations 1995 (uredba iz leta 1995 o davku na dodano vrednost) nanaša na obdavčljive dobave, ki jih opravi davčni zavezanec, in ne tisti, ki se nanaša na oproščene dobave. Člen 26(3) tega zakona določa, da če davčni zavezanec opravlja tako obdavčljive kot oproščene transakcije, davčna uprava sprejme ukrepe za zagotovitev pravične in razumne razporeditve vstopnega davka med obdavčljive in oproščene transakcije.

Spor o glavni stvari in vprašanja za predhodno odločanje

9 Univerza v Cambridgeu je nepridobitna izobraževalna ustanova, ki poleg svoje glavne dejavnosti, ki je opravljanje izobraževalnih storitev, ki so oproščene DDV, opravlja tudi obdavčljive transakcije v okviru dejavnosti raziskav v komercialne namene, prodaje publikacij, svetovanja, gostinskih storitev, nastanitve ter oddajanja prostorov in opreme. Vstopni DDV od stroškov, ki so nastali za opravljanje tako transakcij, ki so predmet DDV, kot tudi oproščenih transakcij, je v skladu s posebno metodo delne oprostitve, ki jo je na podlagi nacionalnega prava potrdila davčna uprava, razdeljen med ti vrsti transakcij.

10 Dejavnosti univerze v Cambridgeu se deloma financirajo iz donacij in dotacij, ki se dajo v sklad in potem investirajo. Ta sklad upravlja tretja oseba. Ta univerza je marca 2009 od davčne uprave zahtevala odbitek DDV od provizij, ki jih je plačala in ki se nanašajo na upravljanje zadevnega sklada za obdobja od 1. aprila 1973 do 1. maja 1997 in od 1. maja 2006 do 30. januarja 2009, in navajala, da so bili prihodki, ki jih je ustvaril ta sklad, uporabljani za financiranje stroškov vseh njenih dejavnosti.

11 Davčna uprava je ta zahtevek zavrnila, ker se te provizije neposredno in izključno pripišejo zadevni investicijski dejavnosti, ki ne spada na področje uporabe Direktive o DDV. Ta uprava je menila, da te provizije v nobenem primeru niso bile del izstopne cene dobave blaga ali storitev, ki so predmet DDV, ker prihodki, ki jih ustvari ta sklad, deloma financirajo to dobavo blaga ali storitev.

12 Univerza v Cambridgeu je odločbo te uprave izpodbijala pri First-tier Tribunal (Tax Chamber) (prvostopenjsko sodišče (davčni oddelek), Združeno kraljestvo). To sodišče je ocenilo, da so bile provizije v zvezi z upravljanjem zadevnega sklada stroški za potrebe ekonomskih dejavnosti univerze v Cambridgeu in da so bili iz tega naslova del splošnih stroškov te univerze ter ugodilo zahtevku univerze v Cambridgeu. To presojo je potrdilo Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) (višje

sodišče, oddelek za davčne in gospodarske spore, Združeno kraljestvo)), zato je davčna uprava zoper odločbo tega sodišča vložila pritožbo pri Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (pritožbeno sodišče (Anglija in Wales) (civilni oddelek), Združeno kraljestvo).

13 Predložitveno sodišče poudarja, da plasiranje zadevnih donacij in dotacij v sklad samo po sebi ni ekonomska dejavnost v smislu sodne prakse Sodišča in da zato ne spada na področje uporabe sistema DDV.

14 To sodišče navaja, da so lahko izdatki v zvezi s provizijami za upravljanje sklada povezani z dejavnostmi univerze v Cambridgeu le, če se lahko šteje, da se stroški vstopne storitve upravljanja pripišejo ekonomskim dejavnostim, v podporo katerih je bil ta sklad ustanovljen. To naj bi pomenilo, da se ne bi upoštevala neobdavčljivost izvajane investicijske dejavnosti v korist obdavčljivih ekonomskih dejavnosti, ki jih ponuja univerza v Cambridgeu.

15 Po mnenju predložitvenega sodišča naj bi iz sodne prakse Sodišča izhajalo, da se v nekaterih primerih za stroške, ki se dejansko neposredno pripišejo neobdavčljivi dejavnosti, za namene DDV lahko šteje, da so povezani z obdavčljivo ekonomsko dejavnostjo, ki se bo izvajala pozneje.

16 V teh okoliščinah je Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) (pritožbeno sodišče (Anglija in Wales) (civilni oddelek)) prekinilo odločanje in Sodišču v predhodno odločanje predložilo ta vprašanja:

„1. Ali je treba razlikovati med oproščenimi in neobdavčljivimi transakcijami za odločitev o tem, ali je DDV, ki je bil plačan na podlagi takih transakcij, mogoče odbiti?

2. Ali v primeru, ko provizije za upravljanje nastanejo le pri neobdavčljivi naložbeni dejavnosti, med temi stroški in ekonomskimi dejavnostmi, ki so subvencionirane s prihodki od naložb, vseeno obstaja potrebna zveza, na podlagi katere je DDV mogoče odbiti s sklicevanjem na naravo in obseg izstopne ekonomske dejavnosti, za katero se lahko odbije DDV? V kolikšnem obsegu je pomembno upoštevati namen, za katerega se bo tako ustvarjeni prihodek uporabil?

3. Ali je treba razlikovati med DDV, plačanim za zagotavljanje kapitala podjetja, in DDV, ki ustvarja lasten vir prihodkov, ki se razlikuje od katerega koli vira prihodkov iz izstopne ekonomske dejavnosti?“

Vprašanja za predhodno odločanje

17 Najprej je treba po eni strani navesti, da je bila z Direktivo o DDV, ki je začela veljati 1. januarja 2007, razveljavljena Šesta direktiva, ne da bi bile z njo uvedene vsebinske spremembe glede na to zadenjenavedeno direktivo. Ker je obseg upoštevnih določb Direktive o DDV v bistvu enak obsegu upoštevnih določb Šeste direktive, se sodna praksa Sodišča v zvezi z zadnjenavedeno direktivo uporablja tudi v zvezi z Direktivo o DDV.

18 Po drugi strani iz predložitvene odločbe izhaja, da se spor o glavni stvari nanaša na obdobje, v katerem sta veljali najprej Šesta direktiva in potem Direktiva o DDV. Zato je treba za razlago člena 168(a) Direktive o DDV, ki bo podana v tej sodbi, šteti, da velja tudi za člen 17(2)(a) Šeste direktive.

19 Ob teh pojasnilih je treba ugotoviti, da predložitveno sodišče z vprašanji, ki jih je treba obravnavati skupaj, v bistvu sprašuje, ali je treba člen 168(a) Direktive o DDV razlagati tako, da davčni zavezanec, ki izvaja tako dejavnosti, ki so predmet DDV, kot dejavnosti, ki so oproščene tega davka in ki investira donacije in dotacije, ki jih prejme, v sklad ter prihodke, ki jih ustvari ta sklad, uporablja za pokritje stroškov vseh teh dejavnosti, iz naslova splošnih stroškov lahko odbije plačani vstopni DDV od stroškov tega plasmaja.

20 Na prvem mestu je treba opozoriti, da čeprav Direktiva o DDV določa zelo široko področje uporabe DDV, so predmet tega davka samo ekonomske dejavnosti. Iz člena 2 te direktive, ki opredeljuje področje uporabe DDV, je namreč razvidno, da so predmet tega davka le dobave blaga in opravljanje storitev za plačilo (glej v tem smislu sodbo z dne 5. julija 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, točka 19 in navedena sodna praksa).

21 Glede tega zadnjega pogoja iz sodne praksa Sodišča izhaja, da možnost opredelitve dobave blaga ali opravljanja storitev za transakcijo, opravljeno za plačilo, predpostavlja, da obstaja transakcija med strankami, ki zajema določitev cene ali protivrednosti, in da se ta dobava blaga ali to opravljanje storitev opravi „za plačilo“ v smislu člena 2 Direktive o DDV le, če obstaja neposredna zveza med dobavljenim blagom ali opravljeno storitvijo in prejeto protivrednostjo (glej v tem smislu sodbo z dne 5. julija 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, točka 23 in navedena sodna praksa).

22 Na drugem mestu, ureditev odbitka, ki je vzpostavljena z Direktivo o DDV, je namenjena temu, da podjetnika v celoti razbremeni DDV, ki ga je dolžan obračunati ali je bil obračunan v okviru vseh njegovih ekonomskih dejavnosti. Skupni sistem DDV tako zagotavlja popolno nevtralnost v zvezi z davčnim bremenom vseh ekonomskih dejavnosti, ne glede na cilje ali rezultate teh dejavnosti, če so navedene dejavnosti načeloma same predmet DDV (sodba z dne 5. julija 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, točka 25 in navedena sodna praksa).

23 Vendar iz člena 168 Direktive o DDV izhaja, da mora biti po eni strani za pridobitev pravice do odbitka zadevna oseba „davčni zavezanec“ v smislu te direktive ter da mora po drugi strani davčni zavezanec blago in storitve, na katere opira to pravico, uporabiti za potrebe svojih izstopnih obdavčljivih transakcij in da mora to vstopno blago dobaviti ali storitve opraviti drug davčni zavezanec (sodba z dne 5. julija 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, točka 26 in navedena sodna praksa).

24 Tako tudi transakcije, ki ne spadajo na področje uporabe Direktive o DDV, ali tiste, ki so oproščene DDV, načeloma ne dajejo pravice do odbitka (glej v tem smislu sodbo z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 30 in navedena sodna praksa).

25 V skladu z ustaljeno sodno prakso je za to, da se davčnemu zavezancu prizna pravica do odbitka vstopnega DDV, potrebno, da obstaja neposredna in takojšnja zveza med konkretno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka. Pravica do odbitka DDV, obračunanega na pridobitev vstopnega blaga ali storitve, je pogojena s tem, da so izdatki za pridobitev tega blaga ali te storitve sestavni del cene obdavčenih izstopnih transakcij, za katere je priznana pravica do odbitka (sodba z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 28 in navedena sodna praksa).

26 Vendar se pravica do odbitka davčnemu zavezancu prizna, tudi če ni neposredne in takojšnje povezave med konkretno vstopno transakcijo in eno ali več izstopnimi transakcijami, ki dajejo pravico do odbitka, kadar so stroški zadevnega blaga ali storitev del njegovih splošnih stroškov in so kot taki sestavni del cene blaga ali storitev, ki jih zagotavlja, pri čemer imajo taki stroški neposredno in takojšnjo povezavo s celotno ekonomsko dejavnostjo davčnega zavezanca (sodba z dne 14. septembra 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, točka 29 in navedena sodna praksa).

27 Iz tega sledi, da v enem ali drugem primeru obstoj take neposredne in takojšnje zveze predpostavlja, da je strošek vstopnega blaga ali storitev vključen v ceno konkretnih izstopnih transakcij ali v ceno blaga ali storitev, ki jih davčni zavezanec zagotavlja v okviru svojih ekonomskih dejavnosti (sodba z dne 30. maja 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, točka 55 in navedena sodna praksa).

28 V tem primeru je treba za odgovor na vprašanje, ali je v okoliščinah, kot so te iz postopka v glavni stvari, mogoče odbiti DDV, ki je bil plačan in se nanaša na stroške v zvezi s plasiranjem donacij in dotacij v sklad zaradi ustvarjanja virov, namenjenih kritju stroškov vseh dejavnosti izobraževalne ustanove, kot je univerza v Cambridgeu, predhodno ugotoviti, ali je prejem teh donacij in teh dotacij in njihovo plasiranje v sklad ekonomska dejavnost v smislu Direktive o DDV in iz tega naslova spada na področje uporabe te direktive.

29 V zvezi s tem je treba ugotoviti, da univerza v Cambridgeu v okviru zbiranja in prejema donacij in dotacij ne deluje kot davčni zavezanec. Da bi se oseba štela za davčnega zavezanca mora namreč opravljati ekonomske dejavnosti, in sicer dejavnosti, opravljene za plačilo. Donacije in dotacije, ki so pretežno dane iz subjektivnih razlogov, za karitativne namene in naključno, pa niso protidajatev za nobeno ekonomsko dejavnost, zaradi česar njihovo zbiranje in prejem ne spadata na področje uporabe DDV (glej v tem smislu sodbo z dne 3. marca 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, točki 17 in 19). Iz tega, kot to izhaja iz točke 24 te sodbe, sledi, da plačani vstopni DDV, ki se nanaša na morebitne stroške, nastale v okviru prejema donacij in dotacij, ne glede na razlog, zaradi katerega so bile te donacije ali dotacije prejete, ni odbiten.

30 Dejavnost, ki obsega plasiranje donacij in dotacij, ter stroški, povezani s to dejavnostjo plasiranja, morajo biti glede DDV enako obravnavani kot neekonomska dejavnost, ki obsega njihov prejem in morebitne stroške, povezane s tem prejemom. Taka dejavnost finančnega plasiranja za univerzo v Cambridgeu tako kot za zasebnega investitorja ne pomeni le sredstva, ki omogoča ustvarjanje prihodkov od tako zbranih donacij in dotacij, temveč tudi dejavnost, ki se neposredno navezuje na njihovo pobiranje in torej pomeni le neposredno podaljšanje te neekonomske dejavnosti. Zato plačani vstopni DDV, ki se nanaša na stroške, povezane s tem plasmajem, ravno tako ne sme biti odbiten.

31 Res je, da dejstvo, da stroški nastanejo za pridobitev dajatve v okviru neekonomske dejavnosti, samo po sebi ne izključuje, da ti dajejo pravico do odbitka v okviru ekonomske dejavnosti davčnega zavezanca, če so vključeni v ceno konkretnih izstopnih transakcij ali v ceno blaga ali storitev, ki jih davčni zavezanec dobavlja v okviru te ekonomske dejavnosti (glej v tem smislu sodbo z dne 26. maja 2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, točka 36).

32 Vendar v tem primeru iz spisa, s katerim razpolaga Sodišče, izhaja, da po eni strani stroški v zvezi z upravljanjem donacij in dotacij, ki so dane v zadevni sklad, niso vključeni v ceno konkretne izstopne transakcije. Ker po drugi strani iz tega spisa izhaja, da je univerza v Cambridgeu nepridobitna izobraževalna ustanova in da so zadevni stroški nastali zaradi ustvarjanja virov, ki so uporabljeni za kritje stroškov vseh izstopnih transakcij te univerze, tako da ti viri omogočajo zmanjšanje cene blaga in storitev, ki jih dobavi ta univerza, za te stroške ni mogoče šteti, da so sestavni deli te cene in torej niso del splošnih stroškov te univerze. Ker v tem primeru ne obstaja neposredna in takojšnja zveza niti med temi stroški in konkretno izstopno transakcijo niti med temi stroški in vsemi dejavnostmi univerze v Cambridgeu, DDV od teh stroškov v nobenem primeru ni odbiten.

33 Glede na vse prej navedene preudarke je treba na zastavljena vprašanja odgovoriti, da je treba člen 168(a) Direktive o DDV razlagati tako, da davčni zavezanec, ki opravlja tako dejavnosti, ki so predmet DDV, kot dejavnosti, ki so oproščene tega davka, in ki investira donacije in dotacije, ki jih je prejel, tako da jih plasira v sklad, ter prihodke, ki jih ustvari ta sklad, uporabi za kritje stroškov vseh teh dejavnosti, iz naslova splošnih stroškov ne sme odbiti plačanega vstopnega DDV od stroškov, ki so povezani s tem plasmajem.

Stroški

34 Ker je ta postopek za stranki v postopku v glavni stvari ena od stopenj v postopku pred predložitvenim sodiščem, to odloči o stroških. Stroški za predložitev stališč Sodišču, ki niso stroški omenjenih strank, se ne povrnejo.

Iz teh razlogov je Sodišče (osmi senat) razsodilo:

Člen 168(a) Direktive Sveta 2006/112/ES z dne 28. novembra 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost je treba razlagati tako, da davčni zavezanec, ki opravlja tako dejavnosti, ki so predmet davka na dodano vrednost, kot dejavnosti, ki so oproščene tega davka, in ki investira donacije in dotacije, ki jih je prejel, tako da jih plasira v sklad, ter prihodke, ki jih ustvari ta sklad, uporabi za kritje stroškov vseh teh dejavnosti, iz naslova splošnih stroškov ne sme odbiti plačanega vstopnega davka na dodano vrednost od stroškov, ki so povezani s tem plasmajem.

Podpisi