

Prozatímní vydání

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (osmého senátu)

3. ?ervence 2019(\*)

„?ízení o p?edb?žné otázce – Da? z p?ídané hodnoty (DPH) – Odpo?et dan? zaplacené na vstupu – Výdaje za správu nada?ního fondu, který provádí investice za ú?elem pokrytí náklad? všech pln?ní uskute?n?ných osobou povinnou k dani na výstupu – Režijní výdaje“

Ve v?ci C?316/18,

jejímž p?edm?tem je žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce na základ? ?lánku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Odvolací soud (Anglie a Wales) (ob?anskoprávní odd?lení), Spojené království] ze dne 26. dubna 2018, došlým Soudnímu dvoru dne 14. kv?tna 2018, v ?ízení

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

proti

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

SOUDNÍ DV?R (osmý senát),

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

generální advokátka: J. Kokott,

vedoucí soudní kancelá?e: A. Calot Escobar,

s p?ihlédnutím k písemné ?ásti ?ízení,

s ohledem na vyjád?ení p?edložená:

- 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. Shibli a R. Fadoju, jako zmocn?nci, ve spolupráci s K. Bealem, QC,
- za Evropskou komisi R. Lyalem a A. Armenia, jako zmocn?nci,

s p?ihlédnutím k rozhodnutí, p?íjatému po vyslechnutí generální advokátky, rozhodnout v?c bez stanoviska,

vydává tento

**Rozsudek**

1 Žádost o rozhodnutí o p?edb?žné otázce se týká výkladu ?l. 168 písm. a) sm?rnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému dan? z p?ídané hodnoty (Ú?. v?st.

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 nepříznat univerzitu v Cambridge odpočet daní 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 obrátu – Společný systém daní z přidané hodnoty: jednotný základ daní (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 daní, 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 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 ní.“

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 daní, 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 odpodíatelná jen daň, která se v souladu s VAT Regulations 1995 (nařízení o dani z přidané hodnoty z roku 1995) vztahuje ke zdanitelným dodáním uskutečným 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 poskytující 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 uskutečnění 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 odpoutání 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 odvodněním, 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 přídíatelné 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 žalobu 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 dotčeného 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 plněm osvobozeným od DPH a nezdanitelným plněm 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 úhel, 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 jakéhokoli 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 směrnicí, 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 poslední 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 úvodních 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 předmetem 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 poslední 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 uznán, 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 odvodnění tohoto nároku použity osobou povinnou k dani pro účely jejích 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 nespadají do působnosti směrnice o DPH, a z plnění, která jsou osvobozena od 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 uznán 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 složení ceny 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 uznán 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 poslední 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 předvodním 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 spočívajícími 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 nevyklučuje, 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 dotčeného 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 předemtné 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

žetným výdajem 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 prvodního 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.

\* Jednací jazyk: angličtina.